



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

Processo n° 10314.725666/2014-06
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-003.219 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRPJ - RECEITAS FINANCEIRAS
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO. IRRF. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

No caso da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto retido na fonte a título de juros sobre capital próprio é considerado antecipação do devido ou pode ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito por ocasião do pagamento ou crédito de juros a título de remuneração de capital próprio a seu titular, sócios ou acionistas.

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES.

Comprovada a existência de bases negativas de CSLL de períodos anteriores que não foram utilizadas para compensar até 30% do resultado ajustado, impõe-se a exoneração do crédito tributário correspondente.

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

No regime da não cumulatividade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP E COFINS é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, somente excluindo-se as receitas não operacionais decorrentes da venda de bens do ativo permanente/não circulante e, na vigência do Decreto 5.442/2005, também as receitas financeiras, mediante aplicação de alíquota zero, exceto os juros sobre capital próprio. Inteligência do RESP 1.200.492/RS, julgado no rito do art. 543-C do CPC/1973. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC/1973: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO E EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

Constatada a existência de pagamento antecipado, e a ausência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial de cinco anos deve se dar com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC/1973 o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

Tendo o lançamento sido cientificado ao contribuinte em 20 de agosto de 2014, o crédito tributário decorrente dos fatos geradores de PIS e de Cofins ocorridos em março e junho de 2009 devem ser extintos por decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento de CSLL o montante de R\$ 11.584.997,83. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto votou por dar provimento parcial em maior extensão, cancelando a exigência de PIS e Cofins, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

INTERCEMENT BRASIL S.A. recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 02-63.076 proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

O presente processo trata de Autos de Infração emitidos pela DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR E INDÚSTRIA EM SÃO PAULO - DELEX, para exigência do crédito tributário abaixo identificado:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	9.630.164,85	3.475.499,35	5.019.574,15	1.089.775,96
JUROS DE MORA	4.113.043,41	1.484.385,77	2.313.173,35	502.202,11
MULTA	7.222.623,64	2.606.624,51	3.764.680,61	817.331,97
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	20.965.831,90	7.566.509,63	11.097.428,11	2.409.310,04
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO				42.039.079,68

2. A descrição dos fatos e enquadramento legal constam dos Autos de Infração anexados ao processo, de onde se extrai:

INFRAÇÕES APURADAS IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

2.1 RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

RECEITAS NÃO OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Receitas não operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Art. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99.

Receitas não operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Art. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99.

CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

2.2 RECEITAS

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Receitas não operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, Art. 2º da Lei nº 9.249/95, Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96, Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

COFINS– CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**2.3 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO****INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**

Receitas não operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo. Enquadramento legal: conforme detalhamento no auto de infração.

PIS/PASEP– CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**2.4 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO****INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Receitas não operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento legal: conforme detalhamento no auto de infração.

Descrição dos fatos – Detalhamento

3 A descrição dos fatos encontra-se no TERMO DE CONSTATAÇÃO às fls. 261 a 270, onde, em síntese, o fisco detalha o procedimento:

3.1 A ação fiscal tem origem em MPF inicialmente emitido em 2012, com primeira intimação cientificada ao contribuinte em 11/04/2012; em 13/01/2014 o MPF inicial foi encerrado e substituído por MPF emitido em 2014, cujo termo de ciência ao contribuinte data de 20/02/2014.

3.2 Consta dos cadastros da empresa o exercício da atividade de "*Fabricação de Cimento*", com domicílio em São Paulo/SP. O contribuinte optou pelo Lucro Real Anual no AC de 2009, com DIPJ retificadora apresentada em 11/01/2011. O contribuinte informou a existência de ações judiciais em andamento, contudo, tais ações não impedem a constituição do crédito tributário referente ao IRPJ AC 2009.

3.3 Em pesquisa ao sistema DIRF, constatou-se a existência de receitas advindas de Juros Sobre Capital Próprio - JCP no valor de R\$ 73.135.994,51. Em diligências junto às fontes pagadoras, as informações prestadas nas DIRF's foram ratificadas.

3.4 Verificando a DIPJ apresentada pelo contribuinte, constata-se que foi informada a receita sob a rubrica de JCP no valor de R\$ 7.007.770,69. Intimado a explicar a diferença observada, a autuada informou que tais diferenças receberam o tratamento contábil de dividendos.

3.5 Verificando os documentos apresentados pelo contribuinte, conclui-se que, não apenas a totalidade dos valores pagos a título de JCP não foi oferecida à tributação, como um deles, no valor de R\$ 17.438.746,79, pagos pela ITAU SA, foram dela excluída.

3.6 Não resta dúvida que os rendimentos em questão são de fato de JCP e que os valores, os beneficiários e as datas estão corretos. Embora não modifique a conclusão quanto à natureza tributável dos rendimentos recebidos, a análise da contabilidade do contribuinte revela que o mesmo não apenas não ofereceu à tributação a totalidade dos rendimentos em discussão como também deduziu os impostos dele retidos a título de JCP.

3.6.1 Se por um lado a dedução dos impostos retidos está prevista legalmente, por outro lado, indica também que o próprio contribuinte reconhece a natureza tributável desses rendimentos uma vez que, não estando sujeitos à tributação exclusiva na fonte, devem ser necessariamente ser oferecidos à tributação na hipótese de possibilidade de aproveitamento do imposto retido.

3.7 A diferença entre o total dos rendimentos recebidos a título de JCP declarado em DIRF e o valor líquido já oferecido à tributação pelo contribuinte resulta no total de rendimentos não oferecidos à tributação no valor de R\$ 66.047.028,26.

3.8 Observa-se que o contribuinte apurou, no próprio AC de 2009, prejuízo de R\$ 27.430.368,83 o qual foi deduzido dos rendimentos não oferecidos à tributação apurados nesta fiscalização. Quanto ao prejuízo de anos anteriores nenhum valor foi utilizado.

3.9 O contribuinte fica sujeito à multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares.

4. O contribuinte foi cientificado do lançamento aos 20/08/2014 conforme AR - Aviso de Recebimento à fl. 298. Irresignado, o contribuinte apresenta aos 19/09/2014 a impugnação anexada às fls. 302 a 313. Em síntese, o documento apresentado:

Aviso de Recebimento à fl. 298. Irresignado, o contribuinte apresenta aos 19/09/2014 a impugnação anexada às fls. 302 a 313. Em síntese, o documento apresentado:

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

5. A tempestividade da impugnação.

Da decisão recorrida – Nulidades

6. O auto de infração padece de graves nulidades eis que, não poderia ser efetuado lançamento com relação à CSLL, tendo em vista que o MPF apenas abrangia o IRPJ, PIS e COFINS; não compensou os prejuízos acumulados de anos anteriores; não considerou os valores recolhidos a título de IRRF por ocasião dos pagamentos de JCP.

6.1 Também não poderia exigir os valores de PIS e COFINS referentes ao período de março a junho de 2009, pela inequívoca decadência e pela impossibilidade de incidência destas contribuições sobre JCP.

6.2 Invoca a Portaria MF nº 3.014, de 2011 e transcreve ementa e trecho de voto condutor de decisões do CARF para amparar seu argumento de nulidade. Alega que o procedimento adotado pelo fisco afronta os princípios da segurança jurídica e da não surpresa.

Compensação de prejuízos fiscais

7. O auto de infração também possui vício em relação à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que não considerou o prejuízo acumulado dos anos anteriores, resultando numa majoração indevida da base de cálculo.

7.1 Deve o auto de infração ser cancelado por nulidade na apuração da base de cálculo, em virtude da necessária consideração dos prejuízos e bases negativas referidos.

Não consideração dos valores de IRRF

8. O auto de infração também incorreu em vício de nulidade uma vez que desconsiderou por completo os valores relativos ao IRRF quando do pagamento dos rendimentos. Invoca o art. 9º, § 3º, inciso I da Lei nº 9.249, de 1995 em amparo de seu argumento.

8.1 Acrescenta que, ao não realizar a compensação das antecipações, a autoridade tornou incontroverso o direito de crédito da IMPUGNANTE pleiteado no processo administrativo 10880.996932/2012-89.

8.2 Esclarece que utilizou o Saldo Negativo de IRPJ AC 2009 em DCOMP, em análise no processo 10880.996932/2012-89. Solicita que, na eventualidade do crédito referente ao IRF não ser reconhecido no julgamento da manifestação de inconformidade apresentada naquele processo, deve ser aqui considerado na apuração do IRPJ exigido.

Decadência

9. O auto de infração contestado também deve ser cancelado, já que exigiu créditos de PIS e COFINS extintos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Acrescenta que é inequívoca a aplicação do dispositivo invocado, uma vez que a IMPUGNANTE realizou pagamento antecipado dos referidos tributos.

9.1 Neste contexto, argumenta que devem ser canceladas as exigências de PIS e COFINS relativas aos fatos geradores de março a junho/2009.

Impossibilidade de exigência do PIS e da COFINS

10. O auto de infração deve ser cancelado face à impossibilidade de exigência do PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas a título de JCP, que não integram o faturamento da IMPUGNANTE.

10.1 O STF definiu que o faturamento corresponde ao resultado das vendas e produtos e prestação de serviços decorrentes do exercício da atividade empresarial. Os rendimentos de JCP não têm qualquer vinculação com a atividade desenvolvida pelo acionista, de modo que, não compõem o faturamento, não caracterizando receita operacional.

Do pedido

11. Por fim, requer o cancelamento do auto de infração e protesta pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações para a perfeita elucidação dos fatos, bem como realização de perícia, vistoria e quaisquer outras provas necessárias ao esclarecimento do processo.

No julgamento da impugnação apresentada, o colegiado de primeira instância considerou-a parcialmente procedente, exonerando o crédito tributário, por decadência, dos meses de março e junho de 2009 e integralmente a exigência de IRPJ em razão da dedução do imposto de renda retido na fonte por ocasião do recebimento dos juros sobre capital próprio. Houve interposição de recurso de ofício.

O contribuinte foi intimado da decisão em 09 de março de 2015 (fl. 758), apresentando recurso voluntário de fls. 760-772 em 07 de abril de 2015. Em apertada síntese, sustenta: a nulidade do lançamento de CSLL, haja vista que o MPF abrangia apenas do IRPJ, o PIS e a Cofins; nulidade do lançamento de CSLL, visto que não foram compensados as bases negativas de períodos anteriores; e a impossibilidade de incidência do PIS e da Cofins sobre os JCP.

O recurso foi inicialmente apreciado na sessão de 05 de abril de 2016. Por meio da Resolução 1301-000.314, em voto de lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, os recursos foram conhecidos e houve a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

- a fim de confirmar os alegados saldos de bases negativas de CSLL de períodos anteriores, requereu-se que a unidade de origem verificasse se os resultados indicados no Lalur (fls. 441, 480, 529 e 586) guardariam correspondência com os registros efetuados na escrituração da contribuinte;

- que fosse distribuído para relatoria conjunta o processo 10880.996932/2012-89 que diz respeito a indébito de IRPJ do ano-calendário de 2009 em que o contribuinte pleiteava saldo negativo daquele período, incluindo aí o IRRF referente aos juros sobre capital próprio objeto da tributação de que tratam os presentes autos.

O processo retornou à unidade de origem que, após diligência realizada nos livros fiscais e contábeis do contribuinte, por meio da informação fiscal de fls. 1278-1279 atestou que *“a partir da escrituração contábil verificamos que os valores das fls. 441, 480, 529 e 586 constam da contabilidade da empresa.”*

Por fim, atendendo-se à Resolução 1301-000.314, o processo 10880.996932/2012-89 foi encaminhado a este relator para julgamento conjunto dos feitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi conhecido quando da conversão do julgamento em diligência.

De todo modo, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Ratifico, pois, o conhecimento do recurso voluntário.

No que diz respeito ao recurso de ofício, o valor de tributo e multas exonerado impõe seu conhecimento.

2 PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Aduz a Recorrente que o auto de infração de CSLL seria nulo em razão de constar no MPF a autorização para fiscalização desse tributo bem como pela ausência de compensação de bases negativas de períodos anteriores.

A nulidade no processo administrativo fiscal é regulada pelos arts. 59 a 61 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Compulsando os autos, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que, conseguiu defender-se plenamente.

Ademais, no decorrer do procedimento de fiscalização o agir da autoridade fiscal se deu em estrito cumprimento das normas estabelecidas, não havendo que se falar também em cerceamento do direito de defesa.

No que diz respeito à suposta ausência de compensação de bases negativas de CSLL de períodos anteriores trata-se de argumento que, a depender de comprovação, pode levar ao cancelamento de parte da exigência por meio da redução da base de cálculo lançada, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

Especificamente em relação ao MPF, aduz a Recorrente que esse sofreu cinco prorrogações até o seu encerramento em 13/02/2014, não havendo em qualquer dessas prorrogações quanto aos tributos fiscalizados, quais sejam, IRPJ, PIS e COFINS. Por essa razão, argumenta que o Auto de Infração teria violado a ordem emanada do MPF ao constituir o lançamento de CSLL, tributo que, a seu ver, não era objeto da fiscalização.

Pois bem, em primeiro lugar é importante ressaltar que o MPF se constitui em elemento de controle da administração tributária. Nesse cenário, onstitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária tanto para fins de controle interno, quanto para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal.

Assim sendo, eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Convém ainda ressaltar que recentemente o Decreto nº 8.303/2014 extinguiu o MPF e criou o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) e, em seu art. 2º, deixa claro que tais instrumentos referem-se a controles administrativos. Veja-se:

Art. 2º Os procedimentos fiscais iniciados antes da publicação deste Decreto permanecerão válidos, independentemente das alterações no instrumento de controle administrativo nele veiculadas, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria.

É época do procedimento fiscal vigia a Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, que assim dispunha sobre o tema:

Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

Ora, a presente exigência de CSLL, sem sombra de dúvidas, baseia-se nos mesmos elementos de prova, e nos mesmos fatos, que seram ensejo aos lançamentos de IRPJ, PIS e COFINS, quais, sejam, o recebimento de juros sobre capital próprio registrados em seus livros contábeis e indicados em DIRF pelas respectivas fontes pagadoras.

Por tais razões, rejeito também a arguição de nulidade do lançamento sustentada em vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO - MÉRITO

A presente lide diz respeito a exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), relativas ao ano-calendário de 2009, formalizadas a partir da imputação de falta de oferecimento à tributação de receitas de juros sobre capital próprio auferidas.

Não há nos autos mais controvérsia a respeito do não oferecimento à tributação das receitas de JCP em questão.

A exigência de IRPJ foi integralmente cancelada em razão da dedução de imposto de renda retido na fonte por ocasião do pagamento de JCP, matéria objeto de recurso de ofício e que será analisa no decorrer do presente voto.

A respeito do mérito da exigência, restam dois pontos controvertidos, a saber: (i) ausência de compensação das bases negativas de CSLL de anos anteriores; e (ii) impossibilidade de incidência de PIS e Cofins sobre os JCP.

Pois bem, no que diz respeito à ausência de compensação das bases negativas de CSLL de anos anteriores, do ponto de vista jurídico, é incontroverso nos autos que, havendo comprovação dessa acumulação de bases negativas em períodos anteriores, o contribuinte faria jus à compensação de 30% do resultado ajustado¹ por conta do lançamento.

Sobre o tema, assim constou na Resolução 1301-000.314:

Ressalto que entre as razões trazidas pela contribuinte em sede de recurso voluntário, ela alega que a justificativa apresentada no ato decisório recorrido para não considerar a compensação de bases negativas de períodos anteriores - ausência de localização nas DIPJ's apresentadas pelo contribuinte de base de cálculo negativa de CSLL apurados em períodos anteriores, passíveis de compensação - não é plausível, visto que a Receita Federal possui em seu sistema todas as informações prestadas por ela e, além disso, apresentou em sua impugnação

¹ Lei nº 9.065, de 1995: Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

documentos que demonstram a existência das bases negativas de períodos anteriores.

De fato, o ato decisório recorrido assegura que a autuada "não trouxe junto com a impugnação a comprovação dos valores dedutíveis a este título, conforme previsão expressa na legislação tributária vigente."

Contudo, constato que a Recorrente juntou aos autos, fis. 378/652, cópia de páginas do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), especialmente as de fis. 441, 480, 529 e 586, em que são apontadas apurações de bases negativas de CSLL nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008, respectivamente.

Destaco que, se consideramos como RELATÓRIO o TERMO DE CONSTATAÇÃO de fis. 261/269, a informação contida na decisão de primeiro grau no sentido de que "não foram localizados saldo de prejuízo jiscal não operacional ou base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, passível de dedução, conforme informações prestadas pelo jisco em seu relatório" é digna de reparo, vez que o que ali foi consignado não diz respeito exatamente ao fato de não ter sido localizada base negativa de períodos anteriores passível de aproveitamento, mas, sim, da não utilização de prejuízos fiscais por parte da contribuinte, senão vejamos:

03.06. Dos Prejuízos Apurados em 2009 e Anos Anteriores

Da ficha 09A da DIPJ-2010/2009 (ND 0001434909) observa-se que o contribuinte apurou, no próprio ano-calendário de 2009, prejuízo de R\$ 27.430.368,83 o qual foi deduzido dos rendimentos não oferecidos à tributação apurados por essa fiscalização, conforme auto de infração lavrado.

Quanto ao prejuízo de anos anteriores nenhum valor foi utilizado, conforme a referida ficha 09A. [grifos do original]

Verifica-se, pois, que o Termo de Constatação só faz alusão a prejuízos fiscais e apenas assinala que nenhum valor foi utilizado na Ficha 9 A da DIPJ, o que é evidente, haja vista o fato de a contribuinte ter apurado resultado negativo, não cabendo, em razão disso, utilização de prejuízo fiscal em qualquer montante.

[...]

Por essas razões o julgamento foi então convertido em diligência, restando confirmados pela autoridade fiscal os valores das bases negativas de CSLL apuradas nos anos-calendário de 2005 a 2008 escrituradas no Lalur da Recorrente, conforme reproduziu a seguir:

- fl. 441

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO							
DATA	HISTÓRICO	PARCIAL	IMPOSTO DE RENDA		CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
			ADIÇÕES	EXCLUSÕES	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL						
	01 - Lucro Líquido antes da Contribuição Social de 01.12.05 a 31.12.05.....					782.256,58	
	02 - ADIÇÕES					29.162.880,15	
	03 - EXCLUSÕES					-48.356.438,88	
	04 - COMPENSAÇÃO.....					0,00	
	05 - LUCRO R E A L					-18.411.302,15	
	06 - Lucro Líquido depois da Contribuição Social de 01.12.05 a 31.12.05....			782.256,58			
	07 - ADIÇÕES			29.184.708,28			
	08 - EXCLUSÕES			-48.284.908,31			
	09 - COMPENSAÇÃO.....			0,00			
	10- LUCRO R E A L			-18.317.943,45			
	Reconhecemos a exatidão desta Demonstração São Paulo, 31 de dezembro de 2005						
	NELSON NÓBREGA DA COSTA CONTADOR CRC-1 SP 202.165/O-9 CPF 104.331.818-69						

- fl. 480:

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO							
DATA	HISTÓRICO	PARCIAL	IMPOSTO DE RENDA		CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
			ADIÇÕES	EXCLUSÕES	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL						
	01 - Lucro Líquido antes da Contribuição Social de 01.01.06 a 31.12.06.....					137.809.743,46	
	02 - ADIÇÕES					48.163.674,11	
	03 - EXCLUSÕES					-347.774.080,48	
	04 - COMPENSAÇÃO.....					0,00	
	05 - LUCRO R E A L					-161.800.662,91	
	06 - Lucro Líquido depois da Contribuição Social de 01.01.06 a 31.12.06....			137.809.743,46			
	07 - ADIÇÕES			48.417.501,05			
	08 - EXCLUSÕES			-347.501.937,37			
	09 - COMPENSAÇÃO.....			0,00			
	10- LUCRO R E A L			-161.274.692,86			
	Reconhecemos a exatidão desta Demonstração São Paulo, 31 de dezembro de 2006						
	NELSON NÓBREGA DA COSTA CONTADOR CRC-1 SP 202.165/O-9 CPF 104.331.818-69						

Processo nº 10314.725666/2014-06
Acórdão n.º 1301-003.219

S1-C3T1
Fl. 1.300

- fl. 529:

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO							
DATA	HISTÓRICO	PARCIAL	IMPOSTO DE RENDA		CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
			ADIÇÕES	EXCLUSÕES	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL						
	01 - Lucro Líquido antes da Contribuição Social de 01.01.07 a 31.12.07.....					214.927.997,27	
	02 - ADIÇÕES					51.896.863,59	
	03 - EXCLUSÕES					-327.496.549,10	
	04 - COMPENSAÇÃO					0,00	
	05 - LUCRO R E A L					-60.671.688,24	
	06 - Lucro Líquido depois da Contribuição Social de 01.01.07 a 31.12.07....			214.927.997,27			
	07 - ADIÇÕES			51.896.863,59			
	08 - EXCLUSÕES			-327.007.006,54			
	09 - COMPENSAÇÃO			0,00			
	10- LUCRO R E A L			-60.182.145,68			
	Reconhecemos a exatidão desta Demonstração São Paulo, 31 de dezembro de 2007						
	NELSON NÓBREGA DA COSTA CONTADOR CRC-1 SP 202.165/O-9 CPF 104.331.818-69						
Documento de 83 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/fec/publico/login.aspx pelo código de localização EP20.0618.10522.B06.							

- fl. 586:

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO							
DATA	HISTÓRICO	PARCIAL	IMPOSTO DE RENDA		CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
			ADIÇÕES	EXCLUSÕES	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL						
	01 - Lucro Líquido antes da Contribuição Social de 01.12.08 a 31.12.08.....					233.108.655,86	
	02 - ADIÇÕES					37.671.830,79	
	03 - EXCLUSÕES					-307.579.963,27	
	04 - COMPENSAÇÃO					0,00	
	05 - LUCRO R E A L					-36.799.476,62	
	06 - Lucro Líquido depois da Contribuição Social de 01.12.08 a 31.12.08....			233.108.655,86			
	07 - ADIÇÕES			37.671.830,79			
	08 - EXCLUSÕES			-307.579.963,27			
	09 - COMPENSAÇÃO			0,00			
	10- LUCRO R E A L			-36.799.476,62			
	Reconhecemos a exatidão desta Demonstração São Paulo, 31 de dezembro de 2008						
	NELSON NÓBREGA DA COSTA CRC-1 SP 202.165/O-9 C.P.F.: 104.331.818-69						
Documento de 83 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/fec/publico/login.aspx pelo código de localização EP20.0618.10522.B06.							

Conforme se observa, o valor das bases de cálculo negativas de CSLL apuradas nos anos-calendário de 2005 a 2008 ultrapassam R\$ 200 milhões, restando evidente o direito à compensação de até 30% do resultado ajustado no presente lançamento.

Vejamos a base de cálculo da exigência (fl. 280):

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO LUCRO REAL			
SUJEITO PASSIVO			
CNPJ 62.258.884/0001-36	Período de Apuração do Tributo 01/01/2009 a 31/12/2009		
Nome Empresarial INTERCEMENT BRASIL S A			
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO			
Base de Cálculo das Atividades em Geral	-27.430.368,83		
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS À COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA			
Multa	Infração		Valor Tributável
75,00%	Das Atividades em Geral	(1)	66.047.028,26
COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA			
	Valor Tributável	Base Negativa do Período Compensada	Base Negativa de Períodos Anteriores Compensada
(1)	66.047.028,26	27.430.368,83	0,00
			Valor Tributável após Compensação
			38.616.659,43
CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO			
Multa	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
75,00%	38.616.659,43	9,00%	3.475.499,35
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA ANTES DAS DEDUÇÕES			

Conforme destaques inseridos no demonstrativo de apuração da CSLL elaborado pela autoridade fiscal autuante, o valor tributável inicial da exigência era de R\$ 66.047.028,26, tendo sido compensada base negativa apurada e declarada pelo contribuinte (R\$ 27.430.368,83) e nenhum valor relativo a bases negativas de períodos anteriores, resultando em um valor tributável, após as compensações, de R\$ 38.616.659,43.

Tendo em vista a confirmação de bases negativas de CSLL apuradas em períodos anteriores superiores a R\$ 220 milhões, impõe-se a compensação de 30% da base de cálculo objeto de lançamento (30% x R\$ 38.616.659,43).

Isso posto, voto por exonerar da base de cálculo do lançamento de CSLL o montante de R\$ 11.584.997,83.

No que diz respeito à exigência de PIS e Cofins sobre os JCP auferidos, aduziu a Recorrente que as receitas auferidas a título de JCP não devem integrar seu faturamento. Alega que sob a égide das Leis nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, o PIS e a COFINS só podem incidir sobre as receitas operacionais.

Nesse ponto, não lhe assiste razão.

Como bem salientou a decisão recorrida, a “base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP E COFINS, com a incidência não cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º). Somente estão excluídas da sua base

de cálculo as receitas não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente [leia-se: 'não circulante'], - não é o caso”.

A esse respeito, o Decreto 5.442, de 2005, que zerou as alíquotas do PIS e da Cofins incidente sobre receitas financeiras, inclusive salienta que tal redução não se aplica as receitas auferidas com juros sobre o capital próprio. Veja-se a redação do inciso I do parágrafo único do art. 1º da norma regulamentar em questão:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

[...]

Durante os debates, chegou-se a discutir se tal dispositivo infralegal teria citado a não aplicação da alíquota zero aos juros sobre capital próprio somente para deixar evidenciado que não haveria incidência de PIS e Cofins sobre essa rubrica.

Ora, não me parece razoável tal interpretação. Primeiro porque, se o legislador não utilizar palavras inúteis, a interpretação que foi aventada no colegiado implicaria não em considerar que o legislador teria se utilizado de uma palavra inútil, mas sim, de um inciso inteiro de absoluta inutilidade. Soma-se a isso o fato de que, se tal receita estivesse fora do campo de incidência dessas contribuições, não haveria que se falar em aplicação de alíquota zero, uma vez que, sem ocorrência do fato gerador, não há que em existência de base de cálculo, e, conseqüentemente da aplicação de qualquer alíquota.

Ademais, incidindo as contribuições em tela sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, e entre as exclusões de base de cálculo tratadas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não se inclui as receitas de juros sobre capital próprio, é imperioso concluir-se que o PIS e a Cofins incidem sobre os rendimentos de juros sobre capital próprio.

Corroborando tal entendimento, e ainda que não se refira ao período abrangido pelos fatos geradores objeto do presente lançamento, foi editado o Decreto nº 8.426, de 2012, por meio do qual restabeleceu-se parcialmente as alíquotas de PIS e de Cofins incidente sobre receitas financeiras, novamente se fazendo menção expressa ao tratamento a ser dado aos juros sobre capital próprio, explicitando-se que essas alíquotas “parciais” não seriam aplicáveis ao JCP, sendo **mantidas as alíquotas de, respectivamente, 1,65% e 7,6%.** Veja-se a redação da norma em debate:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas

financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

*§ 2º **Ficam mantidas em 1,65%** (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) **e 7,6%** (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, **as alíquotas** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.** [grifos nossos]*

Com efeito, não haveria que se falar em manter as alíquotas em 1,65% e 7,6% se essas, anteriormente, não fossem já aplicáveis.

Em recente precedente da 3ª Turma da CSRF, concluiu-se nesse mesmo sentido, conforme excerto da ementa do julgado a seguir reproduzido:

[...]
JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO.
O valor dos juros sobre o capital próprio compõe a base de cálculo das contribuições não-cumulativas e deve ser tributado com alíquota positiva, a teor do art. 1º do Decreto nº 5.442/2005 e do decidido pelo STJ no RESP nº 1104184, na sistemática do art. 546-C [sic] do CPC. [Acórdão 9303-006.689, sessão de 12/04/2018]

A respeito do precedente judicial citado nessa decisão da CSRF, houve debates durante este julgamento a respeito de seu alcance. Nesse contexto, em brilhante explanação do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto restou evidenciado que o RESP 1.104.184/RS tratava de julgamento de caso envolvendo PIS e Cofins no regime cumulativo, e a menção às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 foi feita com nítido caráter *obiter dictum*.

De toda a forma, passemos à análise do tema baseado também na discussão enfrentada pelo colegiado se a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio seriam de receita financeira ou de dividendos.

Cumpre-se então analisar o conteúdo das normas jurídicas que se extrai do art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Para tanto, faz-se necessário destacar o disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN, *verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Visto sob esse prisma, há de se levar em consideração o conceito a ser aplicado aos juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995.

É importante ressaltar que, se por um lado, é lícito ao legislador conferir efeitos tributários próprios a tal instituto, tal liberdade não é dada ao intérprete.

Pois bem, assim dispõe o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 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;

~~*§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*~~

§ 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.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - reservas de capital; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - reservas de lucros; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - ações em tesouraria; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

V - prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

~~*§ 9º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*~~

~~*§ 10 (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*~~

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 12 Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em

contas de passivo na escrituração comercial. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se observa, a figura dos juros sobre o capital próprio, com suas especificidades, foi inserida no ordenamento jurídico por norma de direito tributário, fixando-se, inclusive, limitações quanto à sua base de cálculo, requisitos para registro, e taxa de juros aplicável, figura absolutamente distinta de um possível juro pago ao acionista com base em livre pactuação entre esse e a pessoa jurídica investida. Nesse contexto, ainda que o direito tributário seja considerado um direito de sobreposição, havendo colisão de conceitos entre o direito tributário e outros ramos do direito, e, nos termos do art. 110 do CTN, não se tratando de qualquer alteração de conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, deverão prevalecer os efeitos da norma de direito tributário.

No que diz respeito ao JCP, o tratamento dado pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, sob a ótica de quem paga esses juros, foi, considerando-se o cumprimento de seus requisitos, de despesa dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já no que atine aos beneficiários dos pagamentos, em seus §§ 2º e 3º, resta evidente que o tratamento dado pela norma é de receita tributável: de forma definitiva para beneficiários pessoas físicas e antecipação do devido se o beneficiário for pessoa jurídica².

Ora, se essa mesma Lei nº 9.249, de 1995, em seu art. 10 (artigo seguinte ao que trata dos JCP), instituiu isenção do imposto de renda para beneficiários de distribuição de lucros ou dividendos³, resta evidente que a natureza jurídica, no âmbito tributário, dada pela norma ao JCP não é de dividendos, pois, caso contrário, os rendimentos recebidos não seriam considerados tributáveis, e tampouco poderiam ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fonte pagadora.

Com efeito, se o § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica poderá ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios, mas sem prejuízo da retenção na fonte de que trata o § 2º do mesmo artigo, não há que se buscar conceitos na norma societária para regular o direito tributário, uma vez que, em realidade, foi a norma tributária que se imiscuiu na norma societária.

Portanto, ainda que haja pronunciamentos da CVM, dentro de seu poder normatizador de caráter contábil dado pelo art. 10-A da Lei nº 6.385/76⁴, no sentido de que os

² O art. 51 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a prever tratamento tributário idêntico caso a pessoa jurídica beneficiária dos JCP fosse tributado com base no lucro presumido ou arbitrado, nos termos também da redação consolidada do art. 668 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda). O art. 51 da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se assim vazado:

Art. 51. Os juros de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, bem como os rendimentos e ganhos líquidos decorrentes de quaisquer operações financeiras, serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado, para efeito de determinação do imposto de renda devido.

Parágrafo único. O imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos de que trata este artigo será considerado como antecipação do devido na declaração de rendimentos.

³ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

⁴ Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios,

juros sobre capital próprio tenham tratamento contábil de dividendos, tal conclusão não poderia implicar, de modo algum, que lhe fosse dado o tratamento tributário como se dividendos fossem, pois o próprio legislador tributário assim não o fez. Pelo contrário, pois se assim não fosse não haveria que se falar em dedução das despesas de JCP, ou mesmo em rendimento tributável para seus beneficiários, aliás, hipóteses previstas expressamente no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995.

Nesse contexto, com a devida vênia aos que discordam, querer dar tratamento de dividendo ao JCP somente em relação ao PIS e a Cofins parece uma descontextualização da norma.

Cumpre-me ainda ressaltar alguns aspectos:

- o valor de JCP que pode ser imputado a dividendos obrigatórios é o montante pago líquido dos 15% de imposto de renda retido na fonte, nos termos do inciso III da Deliberação CVM nº 683, de 30 de agosto de 2012 - que aprovou o a Interpretação Técnica ICPC 08(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - ou seja, no máximo 85% dos JCP poderiam ser imputados aos dividendos obrigatórios;

- há hipóteses em que nem mesmo os dividendos obrigatórios podem ser distribuídos. A esse respeito, destaco os seguintes excertos da Interpretação Técnica ICPC 08(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

Dividendo obrigatório

1. A legislação societária brasileira, Lei nº. 6.404/76, determina a distribuição de dividendo obrigatório aos acionistas por meio do artigo 202:

“Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas...”

2. A lei societária prevê que o dividendo obrigatório pode deixar de ser distribuído ou pode ser distribuído por valor inferior ao determinado no estatuto social da entidade, quando não houver lucro realizado em montante suficiente (art. 202, inciso II). Quando o dividendo obrigatório, devido por força do estatuto social ou da própria lei, excede o montante do lucro líquido do exercício realizado financeiramente, pode a parcela não distribuída ser destinada à constituição da reserva de lucros a realizar.

3. A lei societária ainda prevê que o dividendo obrigatório pode deixar de ser distribuído quando os órgãos da administração

normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

informarem à Assembleia Geral Ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia (art. 202, § 4º). É uma discricionariedade conferida por lei aos administradores com vistas a evitar o comprometimento da gestão de caixa e equivalente de caixa da entidade, desde que observadas outras condicionantes legais. A parcela dos lucros não distribuída deve ser destinada à constituição de reserva especial.

4. Em ambos os casos, o procedimento estabelecido em lei é a retenção de lucros por meio da constituição de reservas de lucros que poderão não necessariamente ser destinadas ao pagamento de dividendos, já que poderão vir a ser absorvidas por prejuízos em exercícios subsequentes. Consta na lei:

“os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.” (Art. 202, inciso III)

“os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia” (Art. 202, §5º)

5. O dividendo obrigatório pode também deixar de ser distribuído, ou pode ser distribuído por um valor inferior ao determinado no estatuto social da entidade ou na lei, por decisão soberana e unânime da Assembleia Geral de Acionistas de:

(a) companhia aberta, se com registro na CVM exclusivamente para captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações; ou

(b) companhia fechada, exceto se controlada por companhia aberta registrada na CVM para captação de recursos por meio de qualquer valor mobiliário que não seja uma debênture não conversível em ações (Art. 202, §3º).

- conforme se observa, a Lei das S/A possibilita, em diversas hipóteses, que não haja, sequer, o pagamento de dividendo obrigatório, o que não desnaturaria o direito à contabilização dos JCP, e sua consequente dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995;

- afora esse exemplo, desde que haja reserva de lucros e lucros acumulados de períodos anteriores, seria possível a dedução de JCP, ainda que houvesse prejuízo fiscal no período de apuração (§ 1º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995).

Veja-se que, em todos esses exemplos, poderíamos ter crédito e até pagamento de JCP sem qualquer distribuição de dividendos, inclusive os obrigatórios. Ademais, em não se tratando de sociedades anônimas, sequer existe a figura do dividendo obrigatório, e, lembrando, qualquer pessoa jurídica optante pelo lucro real poderia, em tese, optar pelo registro de JCP, independentemente de sua natureza jurídica.

Portanto, a mera hipótese de a legislação tributária possibilitar a imputação dos JCP aos dividendos obrigatórios, para fins tributários, não tem o condão de determinar a natureza jurídica dos JCP como se dividendo fosse, até mesmo porque, em muitas ocasiões, pode existir JCP sem qualquer distribuição de dividendo.

Evidentemente, e ainda em razão das alterações das normas contábeis trazidas pelas Leis nº 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009, não devem as normas tributárias invadirem temas atinentes à ciência contábil, e, uma vez havendo métodos e critérios distintos previstos na lei tributária em relação às normas contábeis e societários, os eventuais ajustes deverão ser realizados em livros auxiliares (fiscais), nos termos da nova redação dada ao § 2º do art. 177 da Lei das S/A.

Por essa razão, não se pode deixar de vislumbrar aspectos societários e contábeis distintos extraídos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995. Logo, o tratamento societário a ser dado ao JCP pode ser distinto ao aplicável no âmbito tributário. Nesse contexto, para fins societários o JCP *atribuído a dividendo obrigatório* será tratado como se dividendo fosse para fins de registro contábil e publicação de demonstrações financeiras, como aliás, já prevê a própria IN RFB 1.700/2017⁵.

Por essa razão, não vejo qualquer incompatibilidade no até aqui exposto com o decidido pelo STJ no RESP 1.373.438/RS, julgado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, uma vez que a conclusão nele esposada no sentido de que ontologicamente os JCP seriam parcela de lucro a ser distribuída aos acionistas, refere-se aos aspectos societários da norma.

No que diz respeito à previsão de exclusão dos dividendos das bases de cálculo do PIS e da Cofins prevista, respectivamente, na alínea “b”, inciso V, § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e na na alínea “b”, inciso V, § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, conforme já esclarecido, para fins tributários os JCP são considerados receitas financeiras para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o que implicaria, no mínimo, uma grande contradição considerá-los ter natureza de distribuição de lucros na apuração do PIS e da Cofins.

Em relação à exclusão das receitas não operacionais das bases de cálculo dessas contribuições (inciso II, § 3º, do art. 3º de ambos os diplomas legais), e seu possível rol exemplificativo (conclusão com a qual discordo), ainda se assim não fosse, o § 1º do art. 1º dessas leis aduz que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e *todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*.

Ora, se, por um lado, o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77 dispõe que a “*receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados*”, o art. 18 desse mesmo diploma determina que as receitas financeiras compõem o lucro operacional, ou seja, não haveria que se falar em

⁵ Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

[...]

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa.

exclusão de receita não operacional, ainda que se desse interpretação extensiva ao disposto no inciso II, § 3º, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, cumpre ressaltar que existe precedente vinculante que, sem sombra de dúvida, aplica-se ao presente caso. Não menos importante é destacar-se que, durante a sessão de julgamento, o colegiado não vislumbrou a existência de tal precedente, o que, se ocorresse, ao menos em tese, possibilitaria um julgamento mais célere sobre o tema. Trata-se do RESP 1.200.492/RS, recurso repetitivo julgado na forma do art. 543-C do CPC/1973, entendimento que deve ser obrigatoriamente reproduzido pelos membros do CARF (§ 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF): nesse precedente vinculante restou evidenciada a tese de que “*não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003*”, conforme ementa a seguir reproduzida:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.200.492/RS (2010/0116943-3)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RELATOR PARA ACÓRDÃO: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.

1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da Lei n. 9.718/98. Precedentes da Primeira Turma: AgRg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; AgRg no Ag 1209804 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 16.12.2010; REsp 1018013 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 08.04.2008; REsp 952566 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 18.12.2007; REsp 921269 / RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.05.2007. Precedentes da Segunda Turma: REsp 1212976 / RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9.11.2010; AgRg no Ag 1330134 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010; REsp 956615 / RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.10.2009; AgRg no REsp 964411 / SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.09.2009.

2. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Assim sendo, deve ser confirmada a decisão de primeira instância sobre o tema, negando-se provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à incidência de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras decorrentes de juros sobre o capital próprio.

4 RECURSO DE OFÍCIO

A parcela de crédito exonerada pela decisão de primeira instância diz respeito a: (i) a totalidade da exigência de IRPJ em razão da dedução de IRRF ainda disponível relativo aos rendimentos de JCP objeto do lançamento de ofício em discussão nestes autos; (ii) decadência de PIS e de Cofins relativos às competências de março e junho de 2009.

Analisando os autos, concluo que a decisão de primeira instância foi precisa em exonerar a parcela de crédito tributário objeto de recurso de ofício. Em primeiro lugar porque a dedução do IRRF relativo aos rendimentos de JCP tributados de ofício, é decorrência do disposto nos artigos 668, 836 e 837 do Decreto nº 3.000, de 1999, e, não havendo sido homologadas as compensações declaradas pelo contribuinte, objeto do processo 10880.996932/2012-89 justamente em razão de as receitas de JCP não terem sido oferecidas à tributação – nos termos da Súmula CARF nº 80⁶ - impor-se-ia sua dedução, também de ofício, no momento da lavratura de auto infração de IRPJ. Não tendo sido realizada tal dedução no momento da lavratura do auto de infração, perfeita a conclusão da DRJ em deduzir o IRRF disponível no julgamento da impugnação, e, como esse valor era superior ao de IRPJ exigido, o cancelamento integral da exigência foi decorrência lógica desse raciocínio.

No que diz respeito ao cancelamentos das exigências de PIS e de Cofins dos meses de março e junho de 2009, e, considerando que: (i) os autos de infração foram cientificados ao contribuinte em 20 de agosto de 2014, portanto, mais de cinco anos após a ocorrência dos fatos geradores em questão; (ii) houve declaração, com confissão de dívida, e recolhimento de débitos dessas contribuições relativas a esses mesmos períodos de apuração; e (iii) inexistiu dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte; e tendo em vista o decidido pelo STJ no RESP nº 973.733/SC, julgado no rito do art. 543C do CPC/1973, a declaração de decadência, e conseqüente cancelamento do crédito tributário de PIS e de Cofins dessas duas competências, é obrigação que se impõe aos órgãos julgadores.

No mais, na ausência de qualquer novo argumento apresentado pela Fazenda Nacional, e com fulcro no disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, confirmo a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, transcrevendo-os a seguir:

29. O contribuinte argumenta que não foram deduzidos os valores referentes ao IRRF quando do pagamento dos rendimentos, e que tal IRF tem característica de antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos (Lei nº 9.249, de 1995).

29.1 Alega ainda que tal procedimento tornou incontroverso o direito de crédito da impugnante pleiteado no processo 10880.996932/2012-89.

⁶ Súmula CARF nº 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

30. O fisco esclareceu que, apesar de não oferecer tais rendimentos à tributação, o contribuinte deduziu em sua DIPJ o IRF correspondente aos valores omitidos, utilizando o Saldo Negativo de IRPJ apurado na DIPJ em compensações de débitos efetuadas através de PER/DCOMP.

30.1 As DCOMP's apresentadas pelo contribuinte já foram analisadas pelo fisco e resultou na HOMOLOGAÇÃO PARCIAL das compensações declaradas, com o reconhecimento e utilização do crédito no importe de R\$ 3.011.165,17. O procedimento está cadastrado no processo 10880.996932/2012-89.

30.2. Apesar de confirmado o IRF apontado pelo contribuinte na DIPJ, o pretense crédito não foi reconhecido integralmente pela DRF considerando que a totalidade das receitas correspondentes não foram oferecidas à tributação. O valor glosado importou em R\$ 9.919.247,90.

30.2.1 A manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte quanto à não homologação das compensações em comento já foi apreciada pela DRJ através do Acórdão 04-34.862 - 2ª Turma da DRJ/CGE, aos 18/02/2014, que manteve o decidido pela DRF, pelos mesmos motivos.

31. De pronto, cabe esclarecer que o litígio instaurado no processo 10880.996932/2012-89 não faz parte da lide deste processo e os argumentos apresentados pelo contribuinte acerca da demanda nele contida não serão apreciados neste processo.

32. Por outro lado, o RIR, de 1999 assim dispõe:

Art. 668. Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, os juros calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 347 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 1º O imposto retido na fonte será considerado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 3º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 51, parágrafo único):

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

II - tributação definitiva, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.

§ 2º No caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata esta Seção poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 6º).

DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO

Seção

Disposições Gerais

Art. 836. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e,

sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142, parágrafo único).

Art. 837. No cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º).

33. Note-se que, considerando o imposto retido como antecipação do devido, apurada a omissão de receitas, o imposto retido deve ser abatido do valor apurado para cálculo do valor devido. Neste contexto, considerando a omissão de rendimentos apurada pelo fisco, tem-se:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS		IRF
mar/09	20.678.498,90	3.101.774,83
jun/09	21.750.250,37	3.262.537,55
dez/09	23.618.278,99	3.542.741,85
SOMA	66.047.028,26	9.907.054,23

33.1 O IRF identificado no demonstrativo acima está confirmado pelas DIRF's apresentadas pelas fontes pagadoras é dedutível do IRPJ apurado pelo fisco quando do lançamento de ofício.

34. O IRPJ apurado pelo fisco importou em R\$ 9.630.164,85, de modo que, considerando o imposto retido pelas fontes pagadoras, o valor apurado já se encontrava extinto pelo imposto antecipado quando da emissão do Auto de Infração. Desta feita o crédito tributário referente ao IRPJ apurado pelo fisco deve ser exonerado.

35. Cabe esclarecer que, uma vez utilizado o IRF acima identificado na extinção do crédito apurado pelo fisco, este não pode ser utilizado na dedução do IRPJ apurado pelo contribuinte na DIPJ e consequentemente não pode ser utilizado como crédito compensável em DCOMP.

[...]

36. O impugnante argumenta que, considerando a ciência do auto de infração aos 20/08/2014, operou-se a decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 19/08/2009, nos termos do art. 150 do CTN.

37. A decadência é modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN. Ou seja, ultrapassado o prazo concedido pela lei para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, ocorre a decadência do direito do fisco.

37.1 Para a hipótese do lançamento por homologação, como é o caso do PIS e da COFINS invocados pelo impugnante, o art. 150 do CTN assim prescreve:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

37.2 Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador.

37.3 Por outro lado, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173 do CTN.

38. Para o caso em análise, tem-se que tanto o PIS quanto a COFINS foram apurados pelo contribuinte e declarados em DCTF, tendo efetuado diversos pagamentos e compensações no período, conforme extrato do contribuinte e DIRF anexados ao processo.

38.1 A auditoria do fisco foi promovida a partir das informações prestadas pelo contribuinte na DIPJ e nas DACON's, verificando o lançamento por homologação efetuado pelo contribuinte. Não foi comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Desta feita, para o caso em análise, o prazo decadencial é determinado pelo art. 150 do CTN, ou seja, é de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

39. O fato gerador do PIS e da COFINS objeto da autuação tem fato gerador em 03/2009, 06/2009 e 12/2009, de modo que, na data da ciência do lançamento em questão - 20/08/2014, transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador para os períodos de 03/2009 e 06/2009. Neste contexto, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário correspondente ao período de março e junho de 2009.

40. Desta feita, o PIS e a COFINS apurados e lançados pelo fisco referentes aos meses de março e junho/2009, através do auto de infração, e os acréscimos legais correspondentes, em discussão neste processo, devem ser cancelados. Contudo, deve ser mantido tanto o PIS quanto a COFINS referentes ao mês de dezembro/2009, considerando que tal período não estava alcançado pela decadência na data da ciência do lançamento.

Processo nº 10314.725666/2014-06
Acórdão n.º **1301-003.219**

S1-C3T1
Fl. 1.314

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento de CSLL o montante de R\$ 11.584.997,83.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Com a devida vênia ao Ilustre Relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, divirjo parcialmente do seu entendimento, utilizando-me da presente declaração de voto para expor as razões do meu posicionamento.

A presente declaração versará exclusivamente sobre a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio (JCP), pagos na forma da lei nº 9.249/95, a empresa submetida ao regime não-cumulativo de apuração do PIS/Cofins (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

A exposição se justifica, ademais, em razão de estar alterando o meu entendimento adotado no julgamento do Acórdão nº 3402-004.776, pelas razões que serão adiante alinhavadas.

a) Da inaplicabilidade do precedente firmado no Resp nº 1.200.492/RS ao presente caso.

Antes de adentrar na análise das razões substanciais para a decisão, cumpre primeiramente analisar a aplicabilidade da decisão do STJ no REsp nº 1.200.492/RS, sob a sistemática de recurso repetitivo, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.

1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da Lei n 9.718/98. Precedentes da Primeira Turma: Agrg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; Agrg no Ag 1209804 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 16.12.2010; REsp 1018013 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 08.04.2008; REsp 952566 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 18.12.2007; REsp 921269 / RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.05.2007. Precedentes da Segunda Turma: REsp 1212976 / RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9.11.2010; Agrg no Ag 1330134 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010; REsp 956615 / RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.10.2009; Agrg no REsp 964411 / SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.09.2009.

2. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre

o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(Resp 1200492/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2015, DJe 22/02/2016)

A relevância desse tópico decorre do disposto no art. 42, VI, c/c art. 62, §2 do RICARF, que obriga o conselheiro a observar as decisões proferidas pelos tribunais superiores, na sistemática de repetitivo ou repercussão geral, podendo exarar juízo fundado sobre sua aplicabilidade ou não ao caso decidendo.

Pois bem, compulsando o referido acórdão, verifica-se que o voto prevalecente foi o do Ministro Mauro Campbell Marques, cujos fundamentos foram os seguintes:

a) o regime dos JCP é distinto do regime dos dividendos, conforme planilha apresentada em seu voto:

LUCROS OU DIVIDENDOS:	JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO:
Em relação ao beneficiário: não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte pagadora nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (art. 10, da Lei n. 9.249/95).	Em relação ao beneficiário: estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte na data do pagamento do crédito ao beneficiário (art. 9º, §2º, da Lei n. 9.249/95).
Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).	Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9º, <i>caput</i> , da Lei n. 9.249/95).
Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).	Podem, facultativamente, integrar o valor dos dividendos para efeito de a sociedade obedecer à regra do dividendo obrigatório (art. 202, da Lei n. 6.404/76).'
Têm limite máximo fixado apenas no estatuto social ou, no silêncio deste, o limite dos lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 da Lei n. 6.404/76.	Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9º, <i>caput</i> , da Lei n. 9.249/95).
Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).	Estão condicionados à existência de lucros no dobro do valor dos juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95).

b) impossibilidade de se invocar analogia a fim de alcançar isenção do crédito tributário, com base no art. 111 do CTN;

c) o art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 definem a hipótese de incidência do PIS/Cofins não cumulativo como "o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, *independentemente de sua denominação ou classificação contábil*";

d) exclusão dos JCP da redução à alíquota zero das contribuições sobre receitas financeiras, no Decreto 5.442/2005;

e) Por fim, sobre a "*classificação contábil dada pela CVM (Deliberação CVM nº 207, de 13 de Dezembro de 1996), na medida em que, além de não poder suplantare decreto do Chefe do Poder Executivo, não tem competência para expedir normas complementares em matéria tributária, competência esta exercida pela Secretaria da Receita Federal*".

Pois bem, ao se aplicar um precedente vinculante como razão de decidir, é preciso que o aplicador considere dois pontos, prescritos pelo CPC/2015 em seu art. 489, §1º, V e VI:

Art. 489 (...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Da leitura de ambos os dispositivos, pode-se concluir imediatamente que não basta citar o precedente - até mesmo porque a lógica de aplicação deles, em um sistema sério de precedentes, é tópico-problemática, e não subsuntiva - mas é necessário uma análise de correspondência entre o caso concreto e os fundamentos debatidos no precedente, e, além disso, pode-se deixar de seguir o precedente se restar demonstrado que os ***pressupostos de fato e de direito*** não são os mesmos no caso concreto.

No julgamento de casos que ostentem peculiaridades que não foram considerados no precedente comparado, ou que estejam sujeitos a um regime jurídico distinto, é usual na jurisprudência pátria que os tribunais recorram ao *distinguishing* para afastar a aplicação.

Sobre o tema, fala-se em *distinguishing* (ou *distinguish*) quando há distinções juridicamente relevantes entre o caso decidendo e o paradigma invocado, seja porque não há coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* (tese jurídica) constante no precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, algumas peculiaridades no caso em julgamento afasta a aplicação do precedente.

Notando, pois, o julgador que há distinção (*distinguishing*) entre o caso *sub judice* e aquele que ensejou o precedente, pode seguir um desses caminhos: (i) dar à *ratio decidendi* uma interpretação restritiva, por entender que peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da mesma tese jurídica outrora firmada (*restrictive distinguishing*), caso em que julgará o processo livremente, sem vinculação ao precedente; (ii) ou estender ao caso a

mesma solução conferida aos casos anteriores, por entender que, a despeito das peculiaridades concretas, aquela tese jurídica lhe é aplicável (*ampliative distinguishing*)⁷.

Nesse sentido é a lição de Dierle Nunes e André Horta:

*“Em outras palavras, jamais o precedente será anunciado e forma completa e única. É a partir das distinções, das ampliações e das reduções que os precedentes são dinamicamente refinados pelo Judiciário (sempre a partir das contribuições de todos os sujeitos processuais), à luz de novas situações e contextos, a fim de se delimitar a abrangência da norma extraída do precedente. Se, de um lado, é verdade que o precedente originário estabelece o primeiro material jurisprudencial (não se ignora o texto legal e a doutrina) sobre o qual se debruçarão os intérpretes dos casos subsequentes, com o passar do tempo, uma linha de precedentes se formará a partir daquele primeiro precedente, confirmando-o, especificando-o e conferindo-lhe estabilidade, e a técnica da distinção (*distinguishing*) desempenha uma importante função no amadurecimento dos precedentes e, porque, também não, dos padrões decisórios e do direito jurisprudencial como um todo.”*⁸

Compulsando os fundamentos do precedente invocado, parece-nos que o mesmo não dá conta de uma alteração legislativa relevante para o presente caso: as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e sucessivamente o CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, a Deliberação CVM nº 283/2012 e a Interpretação Técnica ICPC 08 (R1).

Explico-me:

As leis ordinárias e complementares não são as únicas fontes formais de introdução de normas, na medida em que o poder normatizador é distribuído, em parte, entre diversos órgãos do Poder Executivo, estruturados sob a forma de Agências, como no caso da CVM⁹, cuja competência é atribuída pelo art. 177, §§ 2º, 3º e 5º da Lei nº 6.404/76:

Art. 177 (...)

§ 2º *A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.*

§ 3º *As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de*

⁷ DIDIER JR., Fredie, BRAGA, Paula Sarno & OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 4ª ed., v. 2, Salvador: Juspodivm, 2009, pp. 392-393.

⁸ HORTA, André Frederico. NUNES, Dierle. “Aplicação de precedentes e ‘distinguishing’ no CPC/2015: uma breve introdução”.

⁹ ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. O Direito Contábil e a Disciplina Jurídica das Demonstrações Financeiras. São Paulo: Prognose Editora, 2010, p.16-17.

Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638 de 2007)

Em 2007, editou-se a Lei nº 11.638/07, que inseriu dispositivos visando reforçar ou reafirmar a normatividade das provimentos exarados pela CVM, em matéria contábil, como forma de promover a adaptação do ordenamento brasileiro às regras internacionalidade de contabilidade. Com isso, outorgou-se à CVM e a outros órgãos, como o Banco Central do Brasil, o poder de editar normas vinculantes de caráter contábil, de acordo com recomendações de entidades que se dediquem ao estudo desses padrões internacionais - tal competência foi instituída através da inserção do art. 10-A na Lei nº 6.385/76, *verbis*:

“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

Em razão disso, os pronunciamentos exarados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), uma vez aprovados pela CVM, por deliberação própria, passam a ter eficácia normativa sobre as empresas, inclusive para fins de reconhecimento e mensuração contábeis de fatos econômicos.

Nesse sentido, o **CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação**, aprovado em 2009 pela Deliberação CVM nº 604/09, trouxe as seguintes definições: **Instrumento financeiro** "é qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade", **Instrumento Patrimonial** "como qualquer contrato que evidencie uma participação nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos" - é dizer, são participações sobre o resultado gerado por capital próprio; e **Passivo Financeiro** como "a obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro a uma entidade"¹⁰.

Essas distinções são relevantes, pois a qualificação de um dispêndio como Instrumento Patrimonial ou Passivo Financeiro irá impactar diretamente se o seu

¹⁰ Não se entrará aqui nas outras modalidades de passivo financeiro, por serem impertinentes à discussão.

reconhecimento se dará no **resultado** ou diretamente no **patrimônio líquido**, como o próprio CPC 39 aduz:

35. Juros, dividendos, perdas e ganhos relativos a um instrumento financeiro ou a um componente que é um passivo financeiro devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado. **Distribuições a titulares de instrumento patrimonial devem ser debitadas pela entidade diretamente no patrimônio líquido, líquido de qualquer benefício tributário.** Custos de transação de uma transação de patrimônio líquido devem ser contabilizados como dedução do patrimônio líquido, líquido de qualquer benefício fiscal. (...)

36. A classificação de um instrumento financeiro como passivo financeiro ou instrumento patrimonial determina se os juros, dividendos, perdas e ganhos relativos àquele instrumento devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado.

A regra vigente, portanto, para fins de classificação dos rendimentos recebidos, à partir da contrapartida do ativo como instrumento patrimonial ou passivo financeiro, estava determinada de forma cogente em 2009. Nessa mesma linha, determinava o art. 177, §2º da Lei nº 6.404/76 que a empresa controlasse eventuais efeitos *exclusivamente fiscais* em livros auxiliares - a exemplo do Lalur, para fins de IRPJ.

Desse modo, haja vista que os JCP são remuneração do capital dos próprios acionistas, os mesmos não podem ter outra classificação que não a de instrumentos patrimoniais, não se confundindo com os passivos financeiros da sociedade.

Nesse sentido, e para que não restassem dúvidas práticas a respeito, adveio a Interpretação Técnica ICPC 08 (R1), em 2012, que determinou:

10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. **É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório**, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, **o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório.** O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório. (...)

16. A questão que se coloca é **se os dividendos previstos na legislação societária brasileira (dividendo obrigatório, dividendos fixos e mínimos, JCP e dividendo intermediário) atendem às três condições para reconhecimento de um passivo** na data das demonstrações contábeis, quais sejam: (i) de obrigação presente; (ii) de probabilidade provável de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; e (iii) de estimativa confiável passível de elaboração para chegar ao seu montante.

Esse pronunciamento vai na mesma linha da Deliberação CVM nº 207/96, que previu que os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, conforme o art. 9º da Lei 9.249/95, deveriam ser contabilizados na conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, inclusive podendo ser utilizadas para aumento de capital social da companhia. Reconhece, expressamente, que são espécies de dividendos na legislação brasileira o dividendo obrigatório, os dividendos fixos e mínimos, os JCP e o dividendo intermediário.

A diferença é que os pronunciamentos do CPC passaram a ter força normativa expressa, e não de mera orientação da CVM, por força da Lei nº 11.638/2007. O que se evidencia, pois, é que à luz da substância sobre a forma, pilar da nova contabilidade, os JCP e os dividendos tem a mesma natureza - **independente da denominação ou classificação contábil que ostentem**, na esteira do que determina o *caput* do art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Portanto, em síntese, entendemos que o presente precedente, a despeito de tratar das contribuições sociais não cumulativas, não se aplicaria aos JCP distribuídos a partir de 2009, em razão de alteração do contexto normativo por força da aprovação dos CPCs mencionados.

Em referência ao caso concreto, verificamos que o ano-calendário da presente autuação é 2009, razão pela qual as considerações substanciais a seguir realizadas são válidas, diante da distinção feita neste tópico.

b) A Natureza Jurídica do juros sobre o capital próprio

A figura dos JCP é uma figura tipicamente brasileira - uma "jabuticaba", como dizem às coisas que só são encontradas por aqui -, criada pela Lei nº 9.249/95, conforme a regulamentação trazida em seu art. 9º, abaixo reproduzido:

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.

A discussão de sua natureza jurídica é matéria extremamente relevante, e não mera disputa teórica, pois a sua qualificação como *juros* ou *dividendos* repercute diretamente na tributação de remessas para o exterior, que poderiam se sujeitar ao art. 11 ou 10 dos acordos de bitributação (tanto que foi objeto de tratamento específico em acordo recentes como o de Portugal, Chile, México e outros). Ainda que não haja tratado, é praxe internacional a isenção dos residentes da tributação de dividendos auferidos em capital investido no exterior, já que o montante já foi tributado - o que não ocorre no caso dos juros.

Da mesma forma, ele terá relevância prática aqui, para fins de incidência de PIS/Cofins sobre o valor, pois em se tratando tais valores de dividendos, não estariam enquadrados como receitas financeiras e, portanto, fora do alcance das citadas contribuições sociais.

A sua instituição possuía diversos objetivos extrafiscais a serem atingidos - razão pela qual os JCP sempre foram objeto de análises multifacetadas - que podem ser resumidas em quatro: a) tornar neutra a escolha dos acionistas quanto a capitalização das sociedades através de capital próprio ("*equity*") ou por capital de terceiros ("*debt*"); b) incentivar a capitalização e redução do endividamento das sociedades; c) promover uma integração entre a tributação da renda entre pessoas físicas e jurídicas; e d) reduzir os efeitos da

extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, extinta pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, como forma de combater a inflação no país¹¹.

As duas primeiras finalidades foram expressamente dispostas na Exposição de Motivos do Projeto de Lei que originou a Lei nº 9.429/95, ao dizer que: "*a permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia.*".

Com os JCP, a sociedade poderia pagar uma remuneração aos seus acionistas e tratar esse valor pago como despesa dedutível para fins de apuração do lucro real, ao passo que os sujeita à tributação na fonte, no momento do pagamento ao acionista, desincentivando assim a utilização de empréstimos para a capitalização das sociedades (a chamada *subcapitalização* ou *thin capitalization*). Tanto é assim que Schoueri aponta serem desnecessárias as disposições relativas ao limite de *thin cap* trazido pela lei nº 12.249/2010, já que o incentivo econômico para tanto não existia há mais de quinze anos, pelo uso do JCP¹².

Quanto à questão da correção monetária da balanço, os JCP reduzem o efeito nocivo decorrente de sua extinção, decorrente do fato da pessoa financiada por meio de empréstimos continuaria autorizada a deduzir *encargos decorrentes da inflação* para fins de apuração do IRPJ e CSLL, através da sua inclusão nas despesas financeiras relativas aos *juros* pagos por meio de taxas compostas que incluem tanto a remuneração do capital empregado quanto a correção do valor - ao passo que a PJ financiada através de aporte de capital social pelos sócios não poderia reconhecer os efeitos da inflação sobre seu patrimônio, que passaria a ter perda paulatina de seu valor, reduzindo também a extensão da sua *função de garantia* dos credores da empresa¹³¹⁴.

Explicado o contexto de criação do instrumento, passamos à análise de sua natureza jurídica.

Ao se tratar de financiamento de sociedades, há dois modelos básicos: a) financiamento por *instrumentos patrimoniais*, nos quais o sujeito investe em patrimônio, sujeitando-se integralmente ao sucesso ou insucesso da empresa; e b) os *instrumentos financeiros*, através dos quais se empresta dinheiro à empresa, com reduzido risco de não obter o retorno do investimento, sendo remunerado, usualmente, pelos juros desse empréstimo. Entre eles, entretanto, há os *instrumentos híbridos*, que contém elementos típicos de ambos os instrumentos¹⁵.

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. "A figura dos juros sobre o capital próprio e as contribuições sociais do PIS e da Cofins". Revista Dialética de Direito Tributário nº 169. São Paulo: Dialética, 2009, p.73.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. "Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da 'Nova Contabilidade'". In Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), v.3. São Paulo: Dialética, 2012, p.172-173.

¹³ MALHERBE, Jacques. VETTORI, Gustavo. "Deducting interest on equity capital: Economics of Brazilian and Belgian Tax Rules Compared". Direito Tributário Internacional Aplicado, v. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.57.

¹⁴ Cf. MARTINS, Eliseu. "Um pouco da história dos juros sobre capital próprio". Boletim IOB: temática contábil e balanços nº 49. São Paulo: IOB, 2004.

¹⁵ É precisa a observação feita pelos professores da FIPECAFI, ao observar que, em rigor, instrumentos híbridos implicam em um arranjo contratual que possua um derivativo embutido e um contrato hospedeiro. Usou-se o

O relatório da *International Fiscal Association* - IFA sobre os instrumentos financeiros híbridos apresenta algumas características básicas úteis para enquadrá-los como *dívida* ou *patrimônio*¹⁶. Essa distinção é relevante pois, a depender da sua qualificação jurídica - se dívida ou patrimônio - ele estará sujeito ao tratamento tributário de *juros* ou *dividendos pagos*. Esse ponto é relevante no âmbito brasileiro, como explica Roberto Quiroga Mosquera e Matheus Piconez, pois apesar da existência de normas contábeis e regulatórias que estabeleçam "testes", no Direito Tributário brasileiro não há normas específicas de qualificação do que seriam instrumentos híbridos, razão pela qual é necessário recurso à legislação societária, no que se refere ao conceito de dividendos e juros, de modo que conforme a natureza do pagamento em retorno do investimento, classifica-se o instrumento¹⁷. No mesmo artigo, os autores indicam como características¹⁸:

Dividendos	Juros
São rendimentos pagos de forma variável ou fixa, conforme a deliberação da assembleia.	São rendimentos pagos em quantia fixa ou percentual fixo.
São rendimentos juridicamente incertos quanto à possibilidade de atribuição e pagamento (existência de renda), uma vez que dependem da existência de lucros sociais ou reservas de capital.	São rendimentos juridicamente certos quanto à possibilidade de atribuição e pagamento (existência de renda), independentemente de qualquer outro fator aleatório, como a existência de lucros ou reserva de lucros.
Decorrem de uma operação de participação societária.	Decorrem de uma operação de crédito
Ainda que existam reservas de capital previamente ao lançamento das ações ou em data posterior à emissão, a atribuição e pagamento de dividendos ao acionista serão incertos, uma vez que os prejuízos acumulados poderão consumir as respectivas reservas.	Independem de qualquer outro fator aleatório.

Diante disso, cabe agora identificar as principais características dos JCP, com a finalidade de operar essa qualificação, sobretudo em razão da relevância do Direito Contábil para fins de determinação do tratamento societário do tema, cujo impacto sobre a regulamentação tributária também será analisado posteriormente, tornando-se necessário interpretar os fatos contábeis à luz das diretrizes dos art. 177 e 178, *caput* da Lei das S/A:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou

termo em um sentido mais amplo, que vem se disseminando na prática, mas com a ressalva de que, rigorosamente, está se tratando de Instrumentos Financeiros com Características de Patrimônio (IFCP). (Manual de Contabilidade Societária, 3ªed. São Paulo: Atlas, 2018, p.307-310).

¹⁶ "Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross Border Transactions", Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, v. 85, 2000.

¹⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga; PICONEZ, Matheus Bertholo. Tratamento Tributário dos Instrumentos Financeiros Híbridos, in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), v. 2. São paulo: Dialética, 2011, p.240-241.

¹⁸ Idem, ibidem, p.246

critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

Pois bem, sob a perspectiva societária, temos estas como suas principais características¹⁹,

1. O efetivo pagamento ou crédito dos JCP fica condicionado à *existência de lucros*, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, *em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*.

2. O montante máximo dos JCP, passível de dedução como despesa operacional na apuração do IRPJ e CSLL, limita-se ao *menor* valor entre duas alternativas: a) valor decorrente da aplicação da TJLP *pro rata die* sobre o patrimônio líquido; ou b) o maior valor entre 50% do lucro apurado ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros;

3. Os JCP, pagos ou creditados ao beneficiário, na maioria dos casos, fica sujeito à alíquota de 15% do IRRF;

4. Os JCP podem ser imputados ao valor do dividendo obrigatório de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/76.

5. Apenas sócios e acionistas da sociedade poderão ser remunerados através dos JCP.

Sobre o tema, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis elaborou a Interpretação Técnica ICPC 08 (R1), que trata da contabilização do pagamento de JCP, onde se aduziu:

Juros sobre o capital próprio (JCP)

10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, **o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório**. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório.

Esse era exatamente o mesmo tratamento que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) dava ao instituto desde o seu nascimento, com a Deliberação CVM nº 207/96, ao determinar que os JCP fossem *contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício*²⁰. Essa deliberação atualmente se encontra

¹⁹ Manual de Contabilidade Societária, 3ªed. São Paulo: Atlas, 2018, p.406.

²⁰ I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

revogada pela Deliberação CVM nº 683/2012, que aprovou o ICPC 08 (R1), tornando obrigatória a sua observância para as companhias.

Fica claro que as condições impostas por lei aos JCP apontando no sentido da sua remuneração ser uma função do lucro, podendo ser imputado ao dividendo obrigatório, e não refletindo o custo de capital próprio, de modo que ela nada mais é do que a destinação de parte do resultado do exercício social, devendo ser, na melhor prática contábil, evidenciados em demonstração de mutações do PL.

Além disso, a Lei 6.404/76 já traz, em seus arts. 52 e seguintes, um instrumento financeiro próprio das sociedades para captar recursos mediante contraprestação de juros: as *debêntures*. É dizer, o reconhecimento dos JCP como um instrumento financeiro cuja remuneração é, para o investidor, juros, implicaria em uma redundância com a função atribuída por lei para as *debêntures*.

Por outro lado, argumenta-se pela sua natureza de *juros* que:

1. A legislação usa a expressão *juros* em seu texto, indicando a natureza jurídica.

2. O tratamento tributário dos JCP equivalente ao de despesas financeiras implicaria, por uma questão de lógica, o tratamento correspondente de receita financeira para o beneficiário.

3. A RFB, através do art. 29, §4º da IN SRF nº 11/1996, estabeleceu que os JCP auferidos por beneficiário submetido ao regime de tributação com base no lucro real deveria registrá-los em conta de receita financeira; e em relação à fonte pagadora dos JCP, determina em seu art. 30, parágrafo único, que eles deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

4. O Decreto nº 5.442/2005, ao reduzir a zero as alíquotas de PIS/Cofins sobre receitas financeiras, aduziu em seu parágrafo único que a redução não se aplicaria "*às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge*".

Primeiramente, o argumento baseado na redação do Decreto nº 5.442/2005 tampouco convence. Cito abaixo o seu teor:

Art. 1º-Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I-não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II-aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A interpretação desse dispositivo, a depender das premissas assumidas, suporta duas conclusões absolutamente opostas: a) Para quem entende que os JCP são receitas financeiras, o dispositivo vem a corroborar o entendimento, restringindo o alcance da alíquota zero; e b) Para quem entende que os JCP são remuneração do capital, o dispositivo também corrobora a sua posição, a dar mais segurança ao Contribuinte, confirmando que não incidiria PIS/Cofins sobre os JCP.

Independente da premissa assumida, uma coisa é de unânime acato: o Decreto não tem o condão de determinar a hipótese de incidência nem a base de cálculo de tributos, matéria de competência exclusiva de lei, nos termos do art. 150, I da CF/88 e do art. 97 do CTN.

Parece-nos, portanto, que a legalidade do Decreto será condicionada às premissas assumidas, razão pela qual ele não tem impacto argumentativo, ou um reduzido alcance, na presente discussão. **Avancemos.**

Sobre a matéria, a Terceira Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF se manifestou recentemente nos acórdãos nº 9303-006.689, julgado em Abril de 2018, de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, e o nº 9303-004.180, julgado em Julho de 2016, de relatoria da Conselheira Tatiana Migiyama.

No Acórdão CSRF nº 9303-004.180, o Colegiado votou de forma unânime em afastar a cobrança do PIS/Cofins sobre os JCP, sob o fundamento de que o STF já restringira o conceito de receita bruta tributável à luz da Lei nº 9718/98, ao declarar a inconstitucionalidade de seu art. 3º, §1º. A relatora, entretanto, foi vencida em suas conclusões por entender que a remuneração dos JCP teria natureza de dividendos, sendo prevalecente na maioria o entendimento pela qualificação como *receitas financeiras*.

No Acórdão CSRF nº 9303-006.689, mais recente, o Conselheiro relator votou pela aplicação do decidido no âmbito do STJ, sob sistemática de recursos repetitivos, no REsp nº 1.104.184/RS²¹, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C DO CPC c/c ART. 2º, § 1º DA RES. STJ 8/2008). PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, II DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA, TENDO EM VISTA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, PELO STF, DO ART. 3º, § 1º. DA LEI 9.718/98 (RE's 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS). POSSIBILIDADE QUE SOMENTE SE AFIGURA APÓS A EDIÇÃO DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03, JÁ NA VIGÊNCIA DA EC 20/98, QUE AMPLIOU A BASE DE CÁLCULO DO PIS/CONFINS PARA INCLUIR A TOTALIDADE DAS RECEITAS AUFERIDAS PELA PESSOA JURÍDICA. PRECEDENTE: 1ª TURMA, RESP. 1.018.013/SC, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, DJE 28.04.2008. PARECER DO MPF PELO

²¹ REsp nº 1.104.184/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 20/02/2012.

*IMPROVIMENTO DO RECURSO. NEGADO PROVIMENTO
AO RECURSO ESPECIAL.*

(...)

3. *A Lei 9.718/98 (regime cumulativo) estatui que a base de cálculo do PIS/CONFINS é o faturamento, sendo este equiparado à receita bruta da pessoa jurídica, tal como apregoam os arts. 2o. e 3o. Este último preceito normativo estava acompanhado do § 1o., que dizia: entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Tal dispositivo legal fundamentava a inclusão, pelo Fisco, dos juros sobre capital próprio - JCP - no conceito de receita financeira, fato que permitiria a cobrança do PIS/COFINS sobre ele.*

4. *Todavia, a técnica adotada pelo legislador ordinário e posteriormente ratificada pelo Fisco foi definitivamente rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do alargamento do conceito de faturamento empreendido pelo art. 3o., § 1o. da Lei 9.718/98, tendo em vista o quanto disposto no art. 195 da CRFB, inconstitucionalidade essa que não foi afastada com as modificações efetuadas pela EC 20/98, a qual, grosso modo, constitucionalizou o conceito legal de faturamento ao incluir no Texto Magno, como base de cálculo do PIS/CONFINS, também, a receita (RE's 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG).*

5. *Sendo assim, antes da EC 20/98, a definição constitucional do conceito de faturamento envolvia somente a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como o legislador ordinário pretendeu. Somente após a edição da referida emenda constitucional é que se possibilitou a inclusão da totalidade das receitas - incluindo o JCP - como base de cálculo do PIS, circunstância materializada com a edição das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

6. *Em suma, tem-se que não incide PIS/COFINS sobre o JCP recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art. 1o. entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03, tal como no caso dos autos, que se refere apenas ao período compreendido entre 01.03.1999 e 30.09.2002. Precedente: 1a. Turma, REsp. 1.018.013/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 28.04.2008.*

7. *Parecer do MPF pelo improvimento do recurso.*

8. *Negado provimento ao Recurso Especial. Feito submetido ao rito do art. 543-C do CPC c/c art. 2o., § 1o. da Resolução STJ 8/2008.*

(REsp 1104184/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 08/03/2012)

Com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Conselheiro Andrada Natal, entendo que tal precedente não teria qualquer aplicabilidade aos casos referentes ao PIS/Cofins não cumulativo, pelo fato da decisão analisada tratar de situação jurídica absolutamente distinta - o fato do ministro se manifestar sobre o tratamento que entendia correto para os casos sujeitos às leis 10.637/02 e 10.833/03 sequer é objeto da lide, sendo mero *obiter dictum* do julgado.

Invocar esse precedente no caso analisado é macular a própria fundamentação da decisão, pois aduz expressamente o CPC/2015, em seu art. 489, §1º, V, que não se considera fundamentada decisão que *se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*.

Trata-se, portanto, de precedente inaplicável aos casos semelhantes ao que se analisa aqui.

Em outro precedente do STJ²², também julgado sob a sistemática dos repetitivos, abordou-se a natureza jurídica dos JCP ao discutir a cumulação deles aos dividendos, nos casos de demandas por complementação de ações de empresas de telefonia, para determinar se seria possível a inclusão na cobrança sem a previsão expressa no título executivo.

O Ministro Tarso Sanseverino sumariza a complexidade da discussão ao apontar a relevância para fins tributários e societários:

A natureza dos JCP tem consequências relevantes do ponto de vista tributário e societário.

Do ponto de vista tributário, se os JCP são considerados juros, a contabilidade registrará a saída como despesa da companhia, reduzindo o lucro real, que é a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (no caso de companhias de grande porte, para as quais não se admite a tributação pelo lucro presumido).

Ao contrário, se os JCP forem considerados parcela do lucro a ser distribuída aos acionistas, entrarão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Do ponto de vista societário, as diferenças também são evidentes.

Se os JCP têm natureza de juros e, conseqüentemente, de despesa da companhia, eles não entram na base de cálculo dos dividendos obrigatórios, pois estes, em regra, são calculados sobre o lucro líquido (cf. art. 202, inciso I, da Lei 6.404/76).

O resultado é uma diminuição da parcela obrigatória dos dividendos.

Diversamente, tendo natureza de lucro, os JCP são computados na base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

²² REsp 1373438/RS, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 11/06/2014.

Daí a importância de se definir, como premissa desse voto, a natureza jurídica dos JCP.

Além disso, o Ministro aponta a existência de correntes distintas tanto no âmbito doutrinário, com lições de Fábio Ulhôa Coelho e Rubens Requião, e jurisprudencial. Por fim, aponta uma terceira linha, suscitada no voto do Ministro Massimi Uyeda no REsp 1.112.717/RS²³, que propõe uma cisão do conceito de JCP, em razão da impossibilidade de conciliar naturezas tributárias e societárias incompatíveis entre si:

*Assim, delimitada a natureza jurídica dos juros sobre capital próprio, **sob o enfoque do acionista** (espécie de remuneração dos acionistas), no que importa à presente controvérsia, caso seja a ele conferida a distribuição de juros sobre capital próprio pela Companhia, por expressa disposição estatutária, tal fato em nada deve intervir na correta distribuição dos dividendos obrigatórios.*

*Nessa linha de raciocínio, os contornos gizados pela referida lei tributária n. 9.249/95 (no caso dos autos, ressalte-se, sequer prequestionada) aos juros sobre capital próprio (reputando-os como sendo despesas a serem abatidas, para, ao final, chegar-se ao resultado final do exercício), de forma alguma interferem, **para fins societários**, nos direitos dos acionistas reconhecidos no Estatuto.*

Vale dizer, não é porque determinada lei tributária elege determinado fato gerador como tributável que a remuneração do acionista, por meio dos juros sobre capital próprio (previsto no estatuto), pode, por via reflexa, prejudicar o recebimento dos dividendos obrigatórios, outra forma de remuneração do acionista (de destinação legal).

*Aliás, em interpretação consentânea com sua finalidade de fiscalizar o mercado mobiliário, a CVM editou a Deliberação n. 207/96, que disciplinou que os juros sobre capital próprio, **sob o enfoque do acionista**, consubstanciam forma de participação do acionista no resultado, de forma a preservar os direitos destes e evitar distorções na distribuição dos lucros do exercício (que, como é de sabença, possui destinações forçadas, como por ex, dividendos e reserva de capital).*

Tem-se que tal interpretação, voltada para os fins societários, não padece de qualquer ilegalidade, na medida em que a referida lei n. 9.249/95, com abrangência exclusivamente tributária, não tem o condão de alterar a participação societária dos acionistas nos termos preconizados no Estatuto da Companhia.

Adotando essa "terceira via", o REsp nº 1.373.438/RS escorou-se na conclusão de que, ontologicamente, os JCP são parcela do lucro a ser distribuído aos acionistas, e que apenas por ficção jurídica, a lei tributária passou a considerar que os JCP tem natureza de juros.

²³ REsp 1.112.717/RS, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/11/2009.

Em um sentido próximo, mas afastando-se das conclusões do julgado, é digna de aplauso a percepção de Schoueri ao afirmar que todo o debate toma por ponto de partida a premissa de que o instituto deverá ter sua natureza jurídica ancorada em conceitos preexistentes e já qualificados no Direito Privado - dividendos e juros -, olvidando da autonomia do Direito Tributário, que pode utilizar-se de conceitos hauridos de outros ramos, mas também criar conceitos próprios para os regimes jurídicos que estabelece²⁴.

Como lembra Alcides Jorge Costa, as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado é multifacetada, com um foco maior na subordinação ou não do daquele aos conceitos e institutos deste, que por sua vez comportaria, *no plano teórico*: i) a recepção expressa dos conceitos de direito privado; ii) uma recepção implícita; iii) uma alteração implícita de conceitos do direito privado; e iv) uma aplicação analógica das normas de direito privado²⁵.

É fato incontestado que a legislação tributária faz diversas remissões ao Direito Privado, todavia, o que causa discussão é a pergunta acerca de o que é salário, serviço, mútuo etc., e se a resposta do Direito a esta pergunta é privatista ou não - isso nos situa entre duas hipóteses limites de trabalho: ou i) o empréstimo de expressões é o mais restrito possível, não passando de uma *remissão meramente terminológica*; ou ii) o emprego da terminologia privatista implica uma *assunção substancial do objeto em matéria fiscal*²⁶.

Mais do que isso, é preciso determinar se a utilização de "*conceitos impregnados pelo Direito Civil*" (*zivilrechtliche vorgeprägte Begriffe*) implica a possibilidade da sua *alteração* pelo legislador tributário - *tese da flexibilidade* - ou ele deve acatar o *conceito* existente e somente lhe determinar as consequências tributárias - *tese da rigidez*²⁷.

Ora, ao incluir determinado ato ou negócio jurídico no antecedente de uma norma tributária abstrata e geral, o legislador não abarca a totalidade do fenômeno, o *fato bruto* (*rohe Tatsachen*), mas sim *fatos institucionais*²⁸ - seja à partir de uma institucionalização dos *fatos brutos*, quando delimita positivamente "*as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*", seja à partir de convenções humanas normativamente instauradas, caso em que o fato se verificará quando "*definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável*".

Há, pois, uma necessidade intrínseca ao Direito que tais fatos tenham alguma determinação prática - seja ela normativa ou não - anterior à sua utilização nas hipóteses de incidência tributárias. Em se tratando das situações jurídicas, remete-se, via de regra, a um "direito aplicável" que, a nosso ver, nada mais é do que o Direito Privado - que impõe a sua observância *não por razões de unidade conceitual necessária - que a nosso ver pode ser elidida pela construção de conceitos próprios no âmbito tributário* (como se fez com o

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da 'Nova Contabilidade'". In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, v.3. São Paulo: Dialética, 2012, p.179-181.

²⁵ *Direito Tributário e Direito Privado*. In *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Dialética, 1984. P.222.

²⁶ PUJOL, Jean. *L'application du Droit Privé en Matière Fiscale*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1987. P.23.

²⁷ Cf. CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*. Berlin: Neue Wirtschaftsbriefe, 1983. P.180.

²⁸ WEINBERGER, Ota. *Fatti e Descrizione di fatti - Riflessioni logico-metodologiche su un problema fondamentale delle scienze sociali*. In. LA TORRE, Massimo. *Il Diritto come Istituzione*. Milano: Giuffrè, 1990. P.95-113.

conceito de faturamento, com a Lei das S.A. e o Decreto-Lei 2397/67) - ***mas por uma unidade conceitual decorrente do grau de elaboração do Direito Privado quando da tomada de consciência da autonomia do Direito Tributário***²⁹. Não se trata de uma vinculação necessária, mas apriorística, desde que não sobrevenha uma previsão específica de sentido na seara tributária.

Parece-nos que, ao tratarmos dos JCP, estamos diante exatamente de uma figura jurídico cujo regime normativo sofreu influência direta do Direito Tributário, gerando exatamente a "cisão" apontada pelo Ministro Massami Uyeda.

No mundo dos objetos naturais, a *regra geral* é que haja uma lógica na caracterização deles - por exemplo: se tem rabo de porco, focinho de porco, tamanho de porco etc., então é um porco -, e ainda assim encontramos alguns - literais - ornitorrincos. Nos objetos culturais, como o Direito, também há uma tendência de unidade conceitual, mas como um construto humano, não está isento de - metafóricos - ornitorrincos.

Nos casos em que o Direito pretende romper com a lógica subjacente à lei e à *natureza das coisas*, utiliza-se da técnica das ***ficções jurídicas***, cujo recurso não é avesso ao Direito Tributário, e de utilização cediça na prática normativa³⁰.

A ficção nada mais é que uma criação do legislador, a partir de uma valoração, desvinculando determinado fato de seus efeitos normais, criando uma assimetria entre a "verdade jurídica" e a "verdade real"³¹ - é dizer, não se tem qualquer dúvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma realidade jurídica diversa daquela³².

Da mesma forma que institui uma realidade jurídica dissociada da realidade natural, *o legislador também pode criar diferentes realidades jurídicas para um mesmo fato institucional* - um exemplo claro disso são os ***navios e aeronaves***, cuja classificação no âmbito do Código Civil é de *bens móveis*, mas ao tratar da hipoteca em seu art. 1.473 - que é, em sua definição, uma garantia real sobre bens imóveis -, estabelece que eles terão tratamento de bens imóveis apenas para este fim. Outro exemplo, no âmbito tributário, é o de um contrato de cessão gratuita de imóvel, considerado rendimento tributável pelo art. 49, §1º do RIR/99, a despeito de não ter substância econômica qualquer.

Diante disso, da mesma forma que o regime jurídico dos bens e contratos citados acima não é definido pela ficção criada pelo legislador, mas sim pelas suas características essenciais (bem móvel e contrato gratuito, respectivamente), o falarmos de JCP não podemos balizar o seu regime jurídico pelo tratamento excepcional que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 dá para fins de apuração do lucro real, mas sim pelas suas características essenciais.

²⁹ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932. p.167.

³⁰ Não faltam trabalhos clássicos sobre o tema das ficções jurídicas: MARÍ, Enrique E. *La teoría de las ficciones*. Buenos Aires: Eudeba, 2002. No âmbito tributário, há o clássico estudo de José Luis Pérez de Ayala, *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: editorial de Derecho Financiero, 1969.

³¹ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.35-36.

³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 6ªed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.258.

O mesmo se deu, com a existência de um regime jurídico tipicamente comercial, e outro estabelecido para o direito tributário, por determinação expressa do legislador, com o arrendamento mercantil, cujo tratamento fiscal foi dado pela Lei nº 6.099/74.

O verdadeiro *ontos normativo* do instituto somente se desvela por uma análise global de seu regime jurídico, e não por uma visão fracionada de um ramo específico do Direito, ou mesmo pelo *rótulo* dado pelo legislador.

Pouco importa, portanto, que o legislador tenha denominado a figura criada de "*juros sobre o capital próprio*", podendo ter qualquer outro nome, sem que isso implicasse em alteração necessária em seu regime jurídico. Como disse há muito Gastón Jezè, *il y a le nom, il y a le chose*, há o nome e há a coisa a que ele se refere, de modo que rótulo apostado não afasta o regime jurídico que o próprio Direito estabeleceu.

Nessa linha, a lei deixou absolutamente clara a intenção de que a remuneração dos dividendos tivesse o mesmo tratamento, pelo lado do beneficiário, dos JCP, ao permitir a imputação dele no cálculo dos dividendos obrigatórios - não se trata, pois, de duas remunerações diferentes, mas de uma única remuneração do capital investido, que pode se dar através de dividendos e JCP.

A condição de distribuição de ambos, dividendo e JCP, é a mesma: a existência de lucros na sociedade, com a diferença específica de que enquanto o dividendo implica a distribuição de todo o lucro (após o atendimento às destinações vinculadas, como a reserva legal do art. 193 da Lei das S/A), os JCP só podem ser distribuídos se o montante de lucros for igual a pelo menos duas vezes o valor que se pretenda distribuir. Essa característica, explica Luciano Amaro, ao mesmo tempo tem o condão de evidenciar a identidade entre JCP e dividendo, e distingue aquele dos juros pagos na remuneração de empréstimos, cujo pagamento independe da apuração de lucros³³.

Nesse sentido é a jurisprudência da CVM, a exemplo dos excertos do Processo CVM RJ 2001/6637 e do Processo CVM RJ 2003/2398, com votos da Ilustre Diretora Norma Parente, que se tornaram a referência para diversos outros casos:

8. Cabe esclarecer, inicialmente, que não há nenhuma dúvida de que o pagamento aos acionistas seja sob a forma de juros sobre o capital próprio seja sob a forma de dividendos é feito em função dos resultados da companhia e tem, portanto, a mesma natureza de remunerar o capital investido.

9. O mecanismo de juros sobre o capital próprio foi introduzido pela Lei nº 9.249/95 e se constitui num benefício fiscal concedido às companhias já que permite que o mesmo seja deduzido para efeitos de apuração do lucro real, reduzindo, em consequência, o seu imposto de renda.

10. Entretanto, se, por um lado, essa faculdade beneficia a companhia e indiretamente a todos os acionistas, por outro, impõe como contrapartida um ônus aos mesmos acionistas que ficam sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte. É o que estabelece o parágrafo 2º do artigo 9º da mencionada lei:

³³ AMARO, Luciano. "PIS/Cofins e Juros sobre o Capital Próprio", In Revista Dialética de Direito Tributário nº 239. São Paulo: Dialética, 2015.

A dedução dos JCP pagos ou creditados, portanto, decorre de um benefício fiscal instituído pelo legislador federal, com a finalidade de redução do lucro real, com a contrapartida da tributação da renda do beneficiário na fonte pagadora (IRRF) - toda a peculiaridade tributária desse instituto se encerra nessas duas determinações - reduz-se o IRPJ, mas se cobra o IRRF, e pronto.

Não se pode, à partir de um regime excepcional determinado por um benefício fiscal, estendê-lo para tratar os valores recebidos pelos sócios - diga-se de passagem, líquidos do IRRF - como receita financeira, quando o instituto, em sua essência, *tem natureza de remuneração do capital investido*.

Portanto, não cabe o Direito Tributário - na condição de um *direito de sobreposição* - dar a específica natureza jurídica dos JCP à partir do tratamento que lhes impõe para fins de IRPJ e CSLL. Ao contrário, o seu regime jurídico deverá se orientar pela Direito Societário e pelo Direito Contábil, mormente diante da vinculatividade que assume hodiernamente os atos exarados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), para sobre estas bases se determinar quais aspectos são abarcados pela ficção jurídica estabelecida pela legislação do Imposto de Renda.

Em tempos de complexidade, nos quais as dicotomias tem perdido espaço, especialmente em se tratando de financiamento de sociedades, com o desenvolvimento de instrumentos financeiros híbridos, ora com caráter de dívida, ora com natureza patrimonial, não deve causar espécie os JCP ostentarem características conflitantes dentro de uma unidade conceitual baseada em categorias tradicionais da dogmática jurídica.

Os JCP não podem ser tratados necessariamente como "juros" apenas pelo seu nome, da mesma forma que nosso metafórico ornitorrinco não é se classifica apenas pelo seu (*ornitho*, em grego, significa ave). É preciso ir além da dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL para compreender que, da mesma forma que bicos e ovos nem sempre fazem um pássaro, o tratamento de despesa nem sempre fará uma receita.

É preciso ir além, para a essência estrutural do instituto que se analisa, para verificar que, nesse caso, vale a parêmia de Cícero "*exceptio probat regulam in casibus non exceptis*" - a exceção confirma a regra nos casos não excepcionados. A instituição expressa do benefício fiscal, longe de infirmar, vem confirmar a natureza societária dos JCP.

O legislador pode, respeitando aos princípios constitucionais tributários, mormente a segurança jurídica e a proibição de discriminações sem base jurídica, construir seus próprios "ornitorrincos", que deverão ser respeitados pela força normativa que ostentam.

É a lição de Oliver Wendell Holmes, ao afirmar, há quase um século atrás, que "*a vida do direito não tem sido a lógica; tem sido a experiência*" - aplicar o Direito é, portanto, reconhecer que a experiência normativa nem sempre conduzirá a uma unidade conceitual ou uma teoria de elegante simplicidade, e que para todo problema complexo sempre se tem uma resposta simples e equivocada.

Feitas estas considerações, não vejo óbice à coexistência do regime societário e contábil dos JCP, perante o acionista ou sócio, com o regime tributário excepcional, perante a sociedade que paga ou credita os valores, de modo que não tem natureza de receita financeira a remuneração em razão deles.

A própria Receita Federal tem compreendido que o adequado tratamento dos JCP é como instrumento patrimonial, cuja dedutibilidade não decorre da natureza de despesa, mas de benefício decorrente da legislação fiscal. Tanto é assim, que a atual Instrução Normativa nº 1.700/2017, em seu at. 75, §6º e buscando se alinhar às melhores práticas contábeis, determinou:

*Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:
(...)*

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa.

Ou seja, ele prevê que os JCP, em não sendo escriturados como despesa financeira, terá a sua exclusão da base tributável do IRPJ e CSLL operacionalizada não na apuração do lucro líquido, mas sim por meio de registros fiscais, diretamente no Lalur.

Como corrobora o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, o procedimento contábil de registro do montante dos JCP como despesa não pode mais seguida por nenhuma entidade, em razão das novas normas contábeis brasileiras, a partir de 2008, passando a ser um registro totalmente de natureza fiscal, por serem genuínas distribuições de resultado, na linha da Interpretação Técnica ICPC 08 (R1)³⁴.

Por fim, a interpretação literal da exclusão da base de cálculo suporta a tese sustentada aqui. Senão vejamos a regra específica no art. 1º, §3º, V, "b" das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 1. (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

V - Referentes a:

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

Como se vê, mesmo que não se reconheça que os JCP tem natureza de dividendos, o próprio legislador teve a cautela de usar a expressão "**lucros ou dividendos derivados de participações societárias**", com a finalidade de abranger qualquer espécie de distribuição de lucros que fosse realizada, seja ela denominada de dividendos ou não (na esteira do *caput* desse artigo, que *qualifica receita independentemente da denominação ou classificação contábil*).

³⁴ Manual de Contabilidade Societária, 3ªed. São Paulo: Atlas, 2018, p.406-407.

Não há dúvidas - reconheça-se ou não os JCP como dividendos - que eles são uma remuneração baseada nos lucros da empresa, como remuneração do capital dos sócios, estando assim abrangidos também pela exclusão de base de cálculo do dispositivo citado.

Desse modo, não há como se pretender incluir os JCP pagos na base de cálculo do PIS/Cofins, em razão da exceção expressa no art. 1º, §3º, V, "b" das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

c) Do alcance da hipótese de incidência do PIS/Cofins não cumulativo.

Além disso, há um segundo ponto que deve ser considerado, haja vista que a Recorrente não tem em seu objeto social a gestão e realização de investimentos em outras empresas. Determina o art. 1º das leis que instituem as contribuições sociais:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Em se tratando de um conceito utilizado pela Constituição Federal e com reflexos nos textos do artigo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determinam a incidência do PIS/Cofins não cumulativo sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, "*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*".

Tal redação do dispositivo, como explica o Marco Aurélio Greco, tem o condão de desatrelar da contabilidade o conceito de receita gerando **dois efeitos opostos**, mas complementares: de um lado, se contabilmente algo não está registrado como receita, mas tem essa natureza, as contribuições devem incidir; de outro lado, se algo está registrado contabilmente como receita, mas não tem essa natureza, não há incidência das contribuições. Outro não foi o entendimento do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sujeito à sistemática de repercussão geral:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*".

Sob uma perspectiva histórica, o que se pode constatar é a tentativa constante de União de **estender** a hipótese de incidência das contribuições sociais, esbarrando sempre no conceito constitucional de receita tributável e nas limitações legais. Tal levantamento é feito de forma extremamente competente pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 3402-003.071, julgado em Maio de 2016, cujo conteúdo reproduzo abaixo:

Historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A tentativa de a União incluir no rol de incidência das contribuições todas as receitas operacionais da pessoa jurídica tornou-se uma odisseia que teve início em julho de 1988, quando se pretendeu alterar a base de cálculo do PIS por meio da edição de dois decretos-leis.

O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, a qual previa que as empresas privadas passariam a contribuir para o fundo com duas parcelas, sendo uma com base na dedução do imposto de renda devido e outra com base no faturamento (arts. 1º e 3º).

Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, por meio dos quais as contribuições mensais até então devidas sobre o faturamento, passariam a incidir sobre a receita operacional bruta (art. 1º, V, do Decreto-Lei nº 2.445/88).

A tentativa de a União ampliar a base de cálculo do PIS por essa via foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 148.754, por meio do qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Relativamente ao financiamento da Seguridade Social, a odisseia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, quando foi criada uma contribuição devida pelas empresas equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do faturamento (art 1º, § 1º).

Sobreveio então a Constituição Federal de 1988 e com o passar dos anos a alíquota inicial de 0,5% do FINSOCIAL foi sendo elevada ao mesmo tempo em que foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal mais uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE nº 150.764, o Tribunal manteve a cobrança do FINSOCIAL com a configuração existente na data da promulgação da CF/88, declarando inconstitucionais as majorações procedidas em sua alíquota após o advento da nova ordem constitucional.

Diante da inviabilidade do aumento da contribuição ao FINSOCIAL, foi editada a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com alíquota de 2% incidente sobre o faturamento (art. 2º).

Esse quadro legislativo se manteve até a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por meio da qual a União mais uma vez tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS redefinindo o conceito de faturamento (art. 3º, § 1º).

E mais uma vez a União viu sua tentativa frustrada, pois por meio do RE nº 390.840 o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

Desse breve retrospecto legislativo, resulta a comprovação da assertiva inicial deste voto, no sentido de que historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento e que a intenção da União, pelo menos a partir de 1988, sempre foi ampliar o campo de incidência para abarcar a receita operacional.

Todas as vezes em que a União tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS para alcançar as receitas operacionais das empresas, houve declaração de inconstitucionalidade da norma infraconstitucional.

Esse quadro mudou com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, por meio do qual foi alterado o texto do art. 195, I, "b" da CF/88, que passou a prever a incidência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social sobre a "receita ou o faturamento".

A partir dessa alteração constitucional, passou a existir permissão para que o legislador incluísse nas bases de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, pois o texto constitucional utilizou o vocábulo "receita" sem nenhuma qualificação ou limitação.

Com lastro nessa alteração constitucional, foram editadas as Medidas Provisórias nº 66, de 2002 e 135, de 2003, que resultaram na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, que nas suas redações originais definiram as bases de cálculo das contribuições nos seguintes termos:

Lei nº 10.637:

" Art. 1ª Contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador **o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

1ª Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2ª A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

Lei nº 10.833

"Art. 1ª Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1ª Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2ª A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

A primeira leitura desses dispositivos legais aparentemente autoriza a pretensão fiscal de incluir a na base de cálculo das contribuições qualquer tipo de receita, seja ela operacional ou não operacional.

Mas embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

Lei 10.637/2002:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I a IV - omissis...

V- referentes a:

a) vendas canceladas ou aos descontos incondicionais concedidos;

b) **reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.**

VI- não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (incluído pela Lei nº 10.684/2003)

Lei nº 10.833/2003:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I- omissis

II- **não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;**

III e IV- omissis

V- referentes a:

a) omissis

b) **reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.**

(...)"

Ao contrário do entendimento de alguns, **esse rol de exclusões das receitas não operacionais não é exaustivo**, pois o legislador, no momento da elaboração da norma, não tem condições de prever todas as hipóteses de receitas não operacionais que podem se apresentar no mundo real.

Tanto isso é verdade que com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, houve alteração na técnica de redação dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois ao mesmo tempo em que o legislador especificou e limitou a incidência às receitas estabelecidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 183, VIII da Lei nº 6.404/76, houve ampliação do rol de exclusões de receitas não-operacionais das bases de cálculo, fato que comprova que o rol de exclusões anteriormente existente não era exaustivo. Se fosse exaustivo, não seria necessário e nem logicamente possível que uma lei posterior viesse a ampliá-lo.

Assim, se historicamente o legislador nunca pretendeu incluir as receitas não operacionais nas bases de cálculo do PIS e COFINS e se existe previsão expressa de exclusão dessas receitas nas leis que instituíram as contribuições não cumulativas, é incabível a pretensão da fiscalização tributá-las.

Com razão o Ilustre Conselheiro citado. A legislação do PIS/Cofins não cumulativo vigente à época do pagamento dos JCP previa em seu artigo 1º o seguinte:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o **faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende **a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.*

Tal dispositivo enseja uma leitura conjunta com o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, que definia expressamente o conceito de faturamento mensal e receita bruta, nos seguintes termos:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Desse modo, há um segundo óbice à incidência do PIS/Cofins sobre os valores pagos a título de JCP, em razão de não se tratarem de receitas operacionais da Recorrente.

Processo nº 10314.725666/2014-06
Acórdão n.º **1301-003.219**

S1-C3T1
Fl. 1.340

d) Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de afastar a cobrança de PIS/Cofins sobre os
JCP.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto