



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10665.001038/2009-86  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.357 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2019  
**Recorrente** AMEP EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2007

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.**

Os juros sobre o capital próprio compõem a base de cálculo das contribuições não cumulativas. Sentença proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em no RESP 1.200.492, julgado no rito do art. 543-C do antigo CPC (atual art. 1.036 do CPC em vigor).

**REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.**

É incabível o desconto de créditos apurados segundo o regime não-cumulativo, calculados sobre juros pagos ou creditados a pessoas jurídicas a título de remuneração do capital próprio, sob o argumento de que constituem despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, no período em que havia autorização legal para o desconto de créditos relativamente a essas despesas.

**BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.**

Não integram a base de cálculo das contribuições COFINS e PIS, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.**

Os juros sobre o capital próprio compõem a base de cálculo das contribuições não cumulativas. Sentença proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em no RESP 1.200.492, julgado no rito do art. 543-C do antigo CPC (atual art. 1.036 do CPC em vigor).

**REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.**

É incabível o desconto de créditos apurados segundo o regime não-cumulativo, calculados sobre juros pagos ou creditados a pessoas jurídicas a título de remuneração do capital próprio, sob o argumento de que constituem despesas

financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, no período em que havia autorização legal para o desconto de créditos relativamente a essas despesas.

#### BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo das contribuições COFINS e PIS, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico pelo pagamento de dispêndios comuns.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

### **Relatório**

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Lavrou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 02/21, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.659.213,11, incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 06/09. Foi lavrado, também, o auto de infração de fls. 29/48 relativo à Contribuição para o PIS, totalizando um crédito tributário de R\$ 417.659,19, incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 33/36.

Os lançamentos decorreram de insuficiência de recolhimento da Cofins e do PIS ou de declaração.

O enquadramento legal da Cofins encontra-se citado em fls. 09 e o do PIS em fls. 36.

Para a compreensão dos lançamentos, seguem-se excertos da "Descrição dos Fatos" de fls. 03/06 (Cofins) e fls. 30/33(PIS), elaborado pela Fiscalização:

#### **Lançamento de Cofins**

- O contribuinte apurou o IRPJ com base no lucro real, estando sujeito apuração da Cofins pelo regime não-cumulativo.

- O contribuinte é parte na ação judicial Mandado de Segurança nº 1999.38.00.00019365-9, com acórdão do STJ transitado em julgado no Resp 935875. Fazendo referência a esse processo, o contribuinte não pagou a Cofins apurada de

jan/2004 até maio/2005, tendo efetuado depósitos judiciais dos respectivos valores, declarado em DCTF.

- A autora da ação judicial requereu sua não submissão aos critérios de apuração da Cotins da Lei n.º 9.718/98, tendo obtido êxito parcial no julgamento do Resp 935.875, cujo acórdão transitado em julgado determinou a aplicação da definição da base de cálculo da contribuição conforme a legislação anterior, nomeadamente a LC 70/1991. Fundamentou-se a decisão em julgados do STF, nos quais foi declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, por ter entendido aquela Corte que o dispositivo violava a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, b, da Constituição Federal, em sua redação original.

- Ocorre que a decisão prolatada restringe-se à Lei 9.718/1998, logo não alcança os fatos geradores da contribuição a partir de fev/2004, em relação aos quais o contribuinte está sujeito à apuração e pagamento da Cofins pelo regime de incidência não-cumulativa instituído pela Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, com vigência posterior a EC 20/1998, a qual deu nova redação ao artigo 195, I, b, da CF.

- A Fiscalização procedeu à revisão da apuração da contribuição pelo regime não-cumulativo, cujos resultados são apresentados no quadro "APURAÇÃO DA COFINS — REGIME NÃO-CUMULATIVO".

- O contribuinte excluiu da base de cálculo da contribuição, a partir de ago/2004, a totalidade das receitas financeiras contabilizadas no grupo contábil 3050302, dentre elas os valores lançados na conta 305030206 — Juros s/ patrimônio. Referem-se esses últimos a juros sobre o capital próprio recebidos/apropriados, conforme se extrai do histórico dos lançamentos no razão da referida conta.

-A partir de ago/2004, por força do Decreto 5.164/2004, e posteriormente Decreto 5.442/2005, que o revogou, ficou reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa da contribuição. A redução, entretanto, não alcançou as receitas de juros sobre o capital próprio, as quais continuaram integrando a base de cálculo da Cofins, conforme parágrafo único do art. 1º do Decreto 5.164/2004, e posteriormente inciso I, parágrafo único do art. 1º do Decreto 5.442/2005.

- Desta forma, é indevida a exclusão da base de cálculo da contribuição dos juros sobre o capital próprio, tendo a Fiscalização mantido os valores lançados a crédito da conta 305030206.

- Sobre esse item observa-se ainda que foram lançados pelo contribuinte, na conta "305030207-juros s/mútuo CP", indevidamente, para o mês de dez/2006, os valores de R\$ 327.000,00 e R\$ 43.000,00. Tais valores em verdade referem-se a juros sobre o capital próprio devidos/pagos ao contribuinte por Viação Campo Belo Ltda. e Santa Cruz Dist. Petróleo Ltda., respectivamente, e como tal deveriam ter sido lançados a crédito da conta 305030206. A real natureza dos citados valores pode ser deduzida da descrição do histórico constante do razão apresentado, bem como foram declarados em DIRF pelas fontes pagadoras.

O próprio contribuinte, na DIPJ do período, havia informado valores em questão como juros sobre o capital próprio. Assim, a Fiscalização apresenta em seu demonstrativo anexo a soma dos valores R\$ 327.000,00 e R\$ 43.000,00 na linha relativa aos juros s/ o patrimônio, portanto tributados pela Cofins, e retirando-os da linha "juros sobre mútuo CP".

- O contribuinte excluiu ainda da base de cálculo da Cofins receitas de "Bonificação", conta 305040306 (relativas a promoções Telemig Celular e um lançamento de patrocínio p/ confecção de uniformes), e também "Recuperação de despesas", conta 305040303. A Lei 10.833/2003 relaciona no § 3º do seu art. 1º as receitas que não integram a base de cálculo da Cofins, dentre as quais não se enquadram bonificações ou recuperação de despesas. Assim sendo, são indevidas as citadas exclusões por ausência de previsão legal. A Fiscalização manteve as receitas de bonificação e recuperação de despesas na base tributável da Cofins.

- Para os meses de mar/2004 a jul/2004 o contribuinte apurou créditos da contribuição calculados sobre despesas lançadas a débito na conta 305030104. Tais valores referem-se a juros sobre o capital próprio pagos/devidos pelo contribuinte, conforme histórico dos lançamentos. Em seu demonstrativo, o contribuinte denomina a conta "Despesas financeiras", diferentemente do nome que consta do razão: "juros s/ patrimônio".

- A esse respeito, a antiga redação do inciso V do art. 3º da Lei 10.833/2003 permitia ao contribuinte descontar da Cofins apurada créditos calculados em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Os juros sobre o capital próprio pagos, por não possuírem a mesma natureza dessas despesas financeiras, não geravam direito a crédito. Também não houve qualquer outro dispositivo legal em vigência durante o período fiscalizado que permitisse a dedução de créditos da Cofins calculados sobre juros sobre capital próprio pagos. De se observar que com a nova redação do inciso V do art. 3º da Lei 10.833/2003, conferida pela Lei 10.865/2004, mesmo as despesas financeiras passaram a não dar direito a crédito.

- Do exposto, é indevida a apuração de créditos da Cofins sobre despesas com juros sobre o capital próprio, pelo que tais créditos foram desconsiderados pela Fiscalização.

- Os valores da Cofins devida relativa a cada período de apuração mensal, demonstrados no quadro "APURAÇÃO DA COFINS — REGIME NÃO-CUMULATIVO", foram confrontados com os valores declarados pelo contribuinte em DCTF, apurando-se as diferenças não pagas e não declaradas em DCTF, conforme quadro "COFINS: VALORES DEVIDOS X DÉBITOS DECLARADOS".

#### **Lançamento de PIS**

- O contribuinte apurou o IRPJ com base no lucro real, estando sujeito apuração do PIS pelo regime não-cumulativo.

- O contribuinte foi parte na ação judicial Mandado de Segurança n.º 96.0035073-6. Fazendo referência a esse processo, o contribuinte não recolheu e não declarou em DCTF o PIS não-cumulativo a que esteve sujeito relativo aos períodos de apuração jan/2004 a dez/2005.

- A autora da ação judicial requereu sua não submissão aos critérios de apuração do PIS da MP 1.495-12/96, e o direito de recolher a contribuição seguindo as normas da LC 7/70, tendo sido a s segurança concedida por sentença de primeira instância, transitada em julgado.

- Fundamentou-se a decisão, de 05/03/1998, no argumento de que a contagem do prazo nonagesimal a que submetida a exigência da contribuição seria feita da publicação da MP convertida em lei, e não da primeira versão da MP reeditada, o que em última análise, segundo a sentença, afastaria a possibilidade de cobrança do tributo com base em medidas provisórias não convertida em lei.

- Ocorre que a decisão prolatada restringe-se à MP 1.495-12/96 e reedições, logo não alcança os fatos geradores da contribuição para os períodos de 2004 a 2007, abrangidos por este procedimento, em relação aos quais o contribuinte está sujeito à apuração e pagamento do PIS pelo regime de incidência não-cumulativa instituído pela Lei 10.637, de 30/12/2002.

- A Fiscalização procedeu à revisão da apuração da contribuição pelo regime não-cumulativo, cujos resultados são apresentados no quadro "APURAÇÃO DO PIS — REGIME NÃO-CUMULATIVO".

- O contribuinte excluiu da base de cálculo da contribuição, a partir de ago/2004, a totalidade das receitas financeiras contabilizadas no grupo contábil 3050302, dentre elas os valores lançados na conta 305030206 — Juros s/ patrimônio. Referem-se esses últimos a juros sobre o capital próprio recebidos/apropriados, conforme se extrai do histórico dos lançamentos no razão da referida conta.

- A partir de ago/2004, por força do Decreto 5.164/2004, e posteriormente Decreto 5.442/2005, que o revogou, ficou reduzida a zero a alíquota do PIS incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência

não-cumulativa da contribuição. A redução, entretanto, não alcançou as receitas de juros sobre o capital próprio, as quais continuaram integrando a base de cálculo do PIS, conforme parágrafo único do art. 1º do Decreto 5.164/2004, e posteriormente inciso I, parágrafo único do art. 1º do Decreto 5.442/2005.

- Desta forma, é indevida a exclusão da base de cálculo da contribuição dos juros sobre o capital próprio, tendo a Fiscalização mantido os valores lançados a crédito da conta 305030206.

- Sobre esse item observa-se ainda que foram lançados pelo contribuinte, na conta "305030207-juros s/ mútuo CP", indevidamente, para o mês de dez/2006, os valores de R\$ 327.000,00 e R\$ 43.000,00. Tais valores em verdade referem-se a juros sobre o capital próprio devidos/pagos ao contribuinte por Viação Campo Belo Ltda. e Santa Cruz Dist. Petróleo Ltda., respectivamente, e como tal deveriam ter sido lançados a crédito da conta 305030206. A real natureza dos citados valores pode ser deduzida da descrição do histórico constante do razão apresentado, bem como foram declarados em DIRF pelas fontes pagadoras. O próprio contribuinte, na DIPJ do período, havia informado os valores em questão como juros sobre o capital próprio. Assim, a Fiscalização apresenta em seu demonstrativo anexo a soma dos valores R\$ 327.000,00 e R\$ 43.000,00 na linha relativa aos juros s/ o patrimônio, portanto tributados pelo PIS, e retirando-os da linha "juros sobre mútuo CP".

- O contribuinte excluiu ainda da base de cálculo do PIS receitas de "Bonificação", conta 305040306 (relativas a promoções Telemig Celular e um lançamento de patrocínio p/ confecção de uniformes), e também "Recuperação de despesas", conta 305040303. A Lei 10.637/2002 relaciona no § 3º do seu art. 1º as receitas que não integram a base de cálculo do PIS, dentre as quais não se enquadram bonificações ou recuperação de despesas. Assim sendo, são indevidas as citadas exclusões por ausência de previsão legal. A Fiscalização manteve as receitas de bonificação e recuperação de despesas na base tributável do PIS.

- Para os meses de mar/2004 a jul/2004 o contribuinte apurou créditos da contribuição calculados sobre despesas lançadas a débito na conta 305030104. Tais valores referem-se a juros sobre o capital próprio pagos/devidos pelo contribuinte, conforme histórico dos lançamentos. Em seu demonstrativo, o contribuinte denomina a conta "Despesas financeiras", diferentemente do nome que consta do razão: "Juros s/ patrimônio".

- A esse respeito, a antiga redação do inciso V do art. 3º da Lei 10.637/2002 permitia ao contribuinte descontar do PIS apurado créditos calculados em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Os juros sobre o capital próprio pagos, por não possuírem a mesma natureza dessas despesas financeiras, não geravam direito a crédito. Também não houve qualquer outro dispositivo legal em vigência durante o período fiscalizado que permitisse a dedução de créditos do PIS calculados sobre juros sobre capital próprio pagos. De se observar que com a nova redação do inciso V do art. 3º da Lei 10.637/2002, conferida pela Lei 10.865/2004, mesmo as despesas financeiras passaram a não dar direito a crédito.

- Do exposto, é indevida a apuração de créditos do PIS sobre despesas com juros sobre o capital próprio, pelo que, tais créditos foram desconsiderados pela Fiscalização.

- Os valores do PIS devido relativo a cada período de apuração mensal, demonstrados no quadro "APURAÇÃO DO PIS — REGIME NÃO-CUMULATIVO", foram confrontados com os valores declarados pelo contribuinte em DCTF, apurando-se as diferenças não pagas e não declaradas em DCTF, conforme quadro "PIS: VALORES DEVIDOS X DÉBITOS DECLARADOS".

Cientificado em 22/07/2009 (fls. 189), o interessado apresentou, em 19/08/2009, impugnação aos lançamentos de PIS e Cofins, com as suas razões de defesa assim resumidas:

**Impugnação ao lançamento da Cofins (fls. 190/211):**

- Na presente manifestação se demonstrará o seguinte:

a) As receitas derivadas de Juros sobre Capital Próprio, apesar de consideradas para fins de IR e CSL como financeiras, têm natureza jurídica de dividendos para quem as recebe, sendo que, por este motivo, não há previsão legal para sua tributação pela Cofins não-cumulativa;

b) Caso se considere que os Juros sobre Capital Próprio sejam receita financeira para quem recebe, deve também ser considerado como despesa financeira para quem os paga. Desta forma, estaria correta a apropriação de créditos de Cofins sobre os valores pagos de JCP no período de março a julho de 2004, antes da entrada em vigor da Lei n.º 10.865/2004;

c) Algumas despesas das empresas que compõem o grupo empresarial da impugnante, e que são por ela realizadas, são rateadas entre as beneficiárias de acordo com critérios preestabelecidos e reembolsadas periodicamente. Os valores derivados de rateio de despesas não sofrem a incidência de Cofins por não se tratarem de receita ou faturamento, conforme definido em diversas decisões do próprio Conselho de Contribuintes.

- O objetivo do art. 9º da Lei n.º 9.249/95 foi o de incentivar a capitalização das empresas, com a permissão da dedução dos juros calculados sobre o seu capital (patrimônio líquido) na base de cálculo do IR, conforme demonstrado na Exposição de Motivos n.º 323/1995 do projeto de Lei que se transformou na Lei n.º 9.245/95.

- Ao regulamentar a Lei n.º 9.249/95, o art. 29 da Instrução Normativa SRF n.º 11/1996 dispôs que os Juros sobre Capital Próprio deveriam ser registrados em conta de receita financeira, para fins específicos de apuração de Imposto de Renda. Ora, a criação dos Juros sobre Capital Próprio teve o único objetivo de criar condição para que os dividendos pudessem ser deduzidos do lucro real.

- Cabe ressaltar que a própria CVM — Comissão de Valores Mobiliários, em sua Deliberação n.º 207 de 13/12/1996, reconheceu que o pagamento de Juros sobre Capital Próprio deve ser considerado como "distribuição de lucro" e não como despesa financeira e que, portanto, a determinação legal da Lei n.º 9.249/95 é devida apenas para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda.

- Aliás, o item VIII da referida Deliberação é claro ao determinar que é uma opção da empresa contabilizar os Juros sobre Capital Próprio como despesa/receita financeira, tendo em vista que a regra é que deve ser tratado como parcela do lucro da investida.

- Sendo assim, as parcelas recebidas das empresas investidas pela impugnante, a título de Juros sobre Capital Próprio, têm natureza de dividendos e não de receita financeira. Portanto, não podem ser tributadas pela Cofins não-cumulativa.

- Todavia, apesar do entendimento acima no sentido de que os Juros sobre Capital Próprio possuem natureza própria de dividendos e que apenas devem ser considerados contabilmente como receita/despesa financeira, por ordem expressa da Lei n.º 9.249/95, para fins de apuração da base de cálculo do IR, em 2004, foi editado o Decreto n.º 5.164 que, extrapolando seu poder regulamentar, determinou que a alíquota da Cofins não-cumulativa seria reduzida a zero para as receitas financeiras, à exceção da receita financeira oriunda de Juros sobre Capital Próprio.

- Acontece que, por não possuir natureza de receita financeira, mas sim de dividendos, não há previsão legal de incidência da Cofins não-cumulativa. Com efeito, quando a legislação pretendeu modificar os efeitos tributários de um instituto, assim o fez expressamente, como no art. 9º da Lei n.º 9.718/98 ao determinar que as variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações dos contribuintes seriam consideradas para fins de IR, CSL, PIS e Cofins, como receita ou despesa financeira.

- No caso dos Juros sobre Capital Próprio, a legislação federal apenas previu expressamente seu caráter de receita/despesa financeira para fins de apuração do IR, conforme Lei n.º 9.249/95. Para a incidência da Cofins não-cumulativa, não há essa previsão legal de alteração da natureza jurídica dos JCP, ou seja, deve continuar a ser considerada como dividendos e, portanto, excluída de sua tributação.

- Ou seja, por ter natureza de lucro e não existir lei que obrigue a impugnante a incluir o valor dos juros sobre Capital Próprio na base de cálculo da Cofins não-cumulativa, sua inclusão é indevida e ofende o princípio da legalidade. Além disso, a própria Lei n.º 10.833/2003 exclui da base de cálculo da Cofins não-cumulativa, os valores de lucros pagos, seja em função de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido, seja pelo custo de aquisição.

- Sendo assim, impõe-se reconhecer que a impugnante agiu em conformidade com as Leis vigentes ao não incluir os valores de Juros sobre Capital Próprio na base de cálculo da Cofins não-cumulativa e, portanto, deve ser cancelado o Auto de Infração impugnado neste ponto, sob pena de ferir-se frontalmente o princípio da legalidade previsto nos art. 5º, II e 150, I da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário nacional, além do artigo 1º, § 3º, V, "h" da Lei n.º 10.833/2003.

- A impugnante também foi autuada pela tomada de crédito para fins de Cofins não-cumulativa, de Juros sobre Capital Próprio pago para seus investidores, como despesa financeira, no período de março a julho de 2004.

- Sendo assim, caso sejam ultrapassados os argumentos explicitados no item anterior, e se entenda que Juros sobre Capital Próprio têm natureza de receita/despesa financeira e não de dividendos, caberá cancelar a autuação no tocante à tomada desses créditos de despesas financeiras pela impugnante.

- Isso porque, a redação original do inciso V do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 determinava que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos dariam direito a crédito de Cofins não-cumulativa.

- Essa possibilidade de creditamento das despesas financeiras foi excluída pela Lei n.º 10.865/2004 que alterou o inciso V do art. 3º.

- Todavia, apesar da Lei n.º 10.685/2004 ter sido publicada em 30 de abril de 2004, esse dispositivo que excluiu o direito ao creditamento de despesas financeiras para fins de Cofins não-cumulativa entrou em vigor apenas a partir do 1º dia do 4º mês subsequente ao de sua publicação, ou seja, apenas em 01 de agosto de 2004.

- Sendo assim, se for decidido que os Juros sobre Capital Próprio têm natureza de receita financeira, também deverá ter de despesa financeira para os pagamentos efetuados aos investidores da impugnante, dando direito a crédito no período autuado, qual seja, de março a julho de 2004, por respeito ao princípio da não-cumulatividade.

- A impugnante é uma sociedade holding que possui participação em diversas empresas do mesmo Grupo, congregando todas as despesas de suas atividades-meio e efetuando o rateio mensal de acordo com critérios pré-definidos de proporcionalidade quanto às demandas, número de funcionários, dentre outros.

- As planilhas com os percentuais de reembolso de cada atividade, divididas entre as empresas do grupo de acordo com os critérios pré-estabelecidos são revistas periodicamente, conforme documentos anexos. Além disso, as despesas são rateadas entre as empresas do grupo e cobradas, via Notas de Débito, que demonstram que os percentuais de rateio são respeitados ao longo do tempo. Para comprovar esta afirmação, a impugnante junta, por amostragem, as notas de débito enviadas As empresas do grupo no mês de dezembro de 2007, deixando A disposição da fiscalização todas as notas de débito do período autuado.

- Desta forma, a impugnante centraliza as despesas das atividades-meio das empresas do grupo e efetua o rateio mensal entre as mesmas de acordo com critérios pré-estabelecidos. Cabe ressaltar que esta é a única atividade da impugnante, conforme suas Demonstrações de Resultado (DRE). Do período autuado que comprovam que a impugnante não tem receita bruta de venda de bens ou prestação de serviços. Aliás, a impugnante sequer possui bloco de notas fiscais, visto que sua atividade demanda apenas a emissão das notas de débito, cabendo esclarecer que os valores reembolsados pelas empresas do grupo referem-se, exatamente, aos custos incorridos pela impugnante no dispêndio das despesas rateadas, ou seja, a impugnante não auferiu lucro nas suas operações.

- Apesar dos argumentos fáticos acima apontados, o auditor fiscal entendeu por bem glosar a exclusão dos valores apontados na conta 305040303 denominada de "Recuperação de Despesas" da base de cálculo da Cofins não-cumulativa, simplesmente por entender não existir previsão legal para tal exclusão no § 3º do art. 1º da Lei n.º 10.833/2003.

- Acontece que, conforme será demonstrado a seguir, a "Recuperação de Despesas" não sofre a incidência da Cofins não-cumulativa não porque deve ser excluída de sua base de cálculo, mas exatamente porque não pode ser considerada como receita e, portanto não pode ser incluída na base de cálculo da contribuição por não configurar seu fato gerador.

- O conceito de receita, utilizado pela Constituição Federal para a definição de competências tributária (artigo 195, com a redação dada pela Emenda Constitucional IV 42/98), deve ser interpretado tendo em vista o conteúdo jurídico que lhe é dado pelo ramo do direito privado do qual se origina (Direito Comercial), nos termos do artigo 110 do CTN.

- Partindo-se da própria fundamentação legal deste lançamento, podemos já trazer um conceito básico de receita como sendo os valores representativos de entradas ou ingressos no patrimônio de uma pessoa em decorrência das suas atividades negociais, remunerando-a pelo exercício destas, e se destinando a pertencer ao seu respectivo patrimônio.

- A definição contábil reforça o entendimento de que o conceito de receita pressupõe o ingresso de riqueza que efetivamente se consolidará no contribuinte, compondo o seu patrimônio (no caso da pessoa jurídica, o Patrimônio Líquido). Por isso, nem todo o ingresso no contribuinte será receita tributável, já que em diversas situações o mesmo pode ser mero ingresso transitório que não se incorporará no seu patrimônio.

- O ingresso que não configura receita deve ser considerado como aquela entrada que não tem natureza de remuneração ou contraprestação ao exercício de sua atividade econômica, bem como não se incorpora positivamente ao seu patrimônio. Ou seja, não configuram receitas tributáveis as entradas de valores que apenas transitam contabilmente pela empresa, mas sem se incorporar como elemento novo ao seu patrimônio.

- Portanto, as despesas quando custeadas por uma das empresas do grupo e rateadas entre as demais, quando reembolsadas, não podem ser consideradas como ingresso de receita na empresa que arcou com tais despesas, como no caso da impugnante.

- Ou seja, não há, neste caso, contraprestação a serviço prestado e os valores que entram no caixa da impugnante não configuram prego, mas apenas ressarcimento de despesas, posto que não há acréscimo ou integração ao seu patrimônio.

- O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) entende que o reembolso de despesas, quando não caracterizado como uma efetiva receita, que tenha por objetivo apenas a recomposição do patrimônio da empresa que suportou um gasto em favor de outras empresas, como o caso da impugnante, não constitui receita nova da pessoa jurídica ressarcida e, por isso, não pode ser tributada pela Cofins.

#### **Impugnação ao lançamento do PIS (fls. 214/235)**

A impugnação ao lançamento do PIS contém os mesmos argumentos apresentados na impugnação ao lançamento da Cofins.

Requer:

-Os cancelamentos dos autos de infração.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte  
ementa:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2007

**Hipóteses de Exclusão da Base de Cálculo**

As hipóteses de exclusão da base de cálculo são apenas aquelas previstas no art. 1º, § 3º, da lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o qual não menciona os juros sobre o capital próprio.

**Juros sobre o Capital Próprio e Dividendos**

Os juros sobre o capital próprio não se confundem com os dividendos, possuindo natureza jurídica distinta. Enquanto os primeiros têm por escopo remunerar o capital do investidor, estando limitados, à variação da TJLP, estes últimos representam parcela do lucro distribuída aos sócios segundo o valor das quotas que possuem no capital da sociedade investida.

**Despesas de Juros sobre Capital Próprio**

As "despesas de juros sobre o capital próprio" não figuram dentre os créditos de PIS e de Cofins, de modo que não podem ser descontadas do montante devido dessas contribuições, em cada período de apuração lançado.

"Despesas de juros sobre o capital próprio" nada mais são do que juros pagos ou creditados aos sócios ou acionistas a título de remuneração do capital próprio, não se confundindo com as chamadas "despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica".

**Rateio e Recuperação de Despesas**

A base de cálculo da contribuição corresponde à totalidade da receita auferida, integrando-a o valor contabilizado como recuperação de despesa, pois o recebimento de valores custeados por uma das empresas do grupo e depois rateadas com as demais, pela gestão administrativa operacional de contratos destas, representa receita de serviços; as exclusões legisladas não abarcam o recebimento ou recuperação de despesa mediante rateio, independentemente do critério.

**Receitas de Bonificações**

A tributação da totalidade das receitas, sendo irrelevante o tipo de atividade e a classificação contábil adotada, para fins de apuração da base de cálculo da Cofins, encontra base legal na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**Hipóteses de Exclusão da Base de Cálculo**

As hipóteses de exclusão da base de cálculo são apenas aquelas previstas no art. 1º, § 3º, da lei nº 10.637/2002, o qual não menciona os juros sobre o capital próprio.

**Juros sobre o Capital Próprio e Dividendos**

Os juros sobre o capital próprio não se confundem com os dividendos, possuindo natureza jurídica distinta. Enquanto os primeiros têm por escopo remunerar o capital do investidor, estando limitados à variação da TJLP, estes últimos representam parcela do lucro distribuída aos sócios segundo o valor das quotas que possuem no capital da sociedade investida.

**Despesas de Juros sobre Capital Próprio**

As "despesas de juros sobre o capital próprio" não figuram dentre os créditos de PIS e de Cofins, de modo que não podem ser descontadas do montante devido dessas contribuições, em cada período de apuração lançado.

"Despesas de juros sobre o capital próprio" nada mais são do que juros pagos ou creditados aos sócios ou acionistas a título de remuneração do capital próprio, não se

confundindo com as chamadas "despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica".

#### **Rateio e Recuperação de Despesas**

A base de cálculo da contribuição corresponde à totalidade da receita auferida, integrando-a o valor contabilizado como recuperação de despesa, pois o recebimento de valores custeados por uma das empresas do grupo e depois rateadas com as demais, pela gestão administrativa operacional de contratos destas, representa receita de serviços; as exclusões legisladas não abarcam o recebimento ou recuperação de despesa mediante rateio.

#### **Receitas de Bonificações**

A tributação da totalidade das receitas, sendo irrelevante o tipo de atividade e a classificação contábil adotada, para fins de apuração da base de cálculo do PIS, encontra base legal na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, que:

(i) ao regulamentar a Lei n.º 9.249/95, o art. 292 da Instrução Normativa SRF n.º 11/1996 dispôs que os Juros sobre Capital Próprio deveriam ser registrados em conta de receita financeira, para fins específicos de apuração de Imposto de Renda;

(ii) a criação dos Juros sobre Capital Próprio teve o único objetivo de criar condição para que os dividendos pudessem ser deduzidos do lucro real;

(iii) os Juros sobre Capital Próprio possuem natureza de dividendos por se tratarem, na verdade, de parcela do lucro da empresa investida;

(iv) a própria CVM — Comissão de Valores Mobiliários, em sua Deliberação n.º 207 de 13/12/1996, reconheceu que o pagamento de Juros sobre Capital Próprio deve ser considerado como "distribuição de lucro" e não como despesa financeira e que, portanto, a determinação legal da Lei n.º 9.249/95 é devida apenas para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda;

(v) as parcelas recebidas das empresas investidas pela Recorrente, a título de Juros sobre Capital Próprio, têm natureza de dividendos e não de receita financeira e não podem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS não-cumulativos;

(vi) as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ao instituírem o PIS e a COFINS não-cumulativos, determinaram em seu art. 1º, § 3º, V, que os lucros distribuídos à empresa investidora, de que forma sejam avaliados (pelo método de equivalência patrimonial ou pelo método de custo), não integram a sua base de cálculo;

(vii) por ter natureza de lucro e não existir lei que obrigue a Recorrente a incluir o valor dos Juros sobre Capital Próprio na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, sua inclusão é indevida e ofende o princípio da legalidade. Além disso, as próprias Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 excluem da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, os valores de lucros pagos;

(viii) quanto à manutenção da exigência das autuações em razão da tomada de crédito para fins do PIS e da COFINS não-cumulativos, de Juros sobre Capital Próprio pago pela Recorrente para seus investidores, como despesa financeira, no período de março a julho de 2004 também merece reforma a decisão recorrida;

(ix) redação original do inciso V do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do inciso V do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 determinavam que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos dariam direito a crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos;

(x) se for decidido que os Juros sobre Capital Próprio têm natureza de receita financeira, também deverá ter de despesa financeira para os pagamentos efetuados aos investidores da Recorrente, dando direito a créditos no período autuado, qual seja, de março a julho de 2004, por respeito ao princípio da não-cumulatividade;

(xi) apesar da Lei n.º 10.685/2004 ter excluído a possibilidade de creditamento das despesas financeiras por meio da alteração do inciso V do art. 3º da Lei n.º 10.637/02 e do inciso V do art. 30 da Lei n.º 10.833/2003, verifica-se plenamente aplicável tal creditamento no período de março a julho de 2004, como pleiteia a Recorrente;

(xii) mesmo a Lei n.º 10.685/2004 ter sido publicada em 30 de abril de 2004, esse dispositivo que excluiu o direito ao creditamento de despesas financeiras para fins do PIS e da COFINS não-cumulativos entrou em vigor apenas a partir do 1º dia do 4º mês subsequente ao de sua publicação, ou seja, apenas em 01 de agosto de 2004;

(xiii) é uma sociedade  *Holding*  que possui participação em diversas empresas do mesmo Grupo, congregando todas as despesas de suas atividades-meio e efetuando seu o rateio mensal de acordo com critérios pré-definidos de proporcionalidade quanto As demandas, número de funcionários, dentre outros;

(xiv) foram juntados aos autos diversos documentos que comprovam o rateio das despesas entre as empresas do grupo, dentre os quais, contratos sociais das empresas, planilhas com os percentuais de reembolso de cada atividade, divididas entre as empresas do grupo de acordo com os critérios pré-estabelecidos são revistas periodicamente, as notas de débito enviadas As empresas do grupo no mês de dezembro de 2007;

(xv) restou comprovado que atividade de gerenciamento das outras empresas do Grupo é a única atividade da Recorrente, conforme suas Demonstrações de Resultado (DRE) do período autuado anexas As Impugnações que comprovam que a Recorrente não tem receita bruta de venda de bens ou prestação de serviços;

(xvi) a "Recuperação de Despesas" não sofre a incidência do PIS e da COFINS não-cumulativos não porque deve ser excluída de suas bases de cálculo, mas exatamente porque não pode ser considerada como receita e, portanto, não pode ser incluída na base de cálculo das contribuições por não configurarem seus fatos geradores;

(xvii) há clara distinção entre receita e rateio de despesas;

(xviii) o conceito de receita, utilizado pela Constituição Federal para a definição de competência tributária (artigo 195, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42/98), deve ser interpretado tendo em vista o conteúdo jurídico que lhe é dado pelo ramo do direito privado do qual se origina (Direito Comercial), nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional;

(xix) o ingresso que não configura receita deve ser considerado como aquela entrada que não tem natureza de remuneração ou contraprestação ao exercício de sua atividade econômica, bem como não se incorpora positivamente ao seu patrimônio;

(xx) não configuram receitas tributáveis as entradas de valores que apenas transitam contabilmente pela empresa, mas sem se incorporar como elemento novo ao seu patrimônio;

(xxi) as despesas quando custeadas por uma das empresas do grupo e rateadas entre as demais, quando reembolsadas, não podem ser consideradas como ingresso de receita na empresa que arcou com tais despesas;

(xxii) no caso do rateio em questão, não há como configurar receita de prestação de serviços, pois a relação entre as empresas não é onerosa e Não há o intuito de obtenção de lucro, apenas reposição do gasto incorrido;

(xxiii) o fato gerador do PIS e da COFINS não-cumulativos é o faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica que nada mais é do que 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;

(xxiv) não há integração ao patrimônio da Recorrente dos valores recebidos das empresas do grupo pelo ressarcimento das despesas efetuadas, posto que o reembolso é feito exatamente no valor do custo das despesas, sem margem de lucro, portanto, sem receita;

(xxv) não merece guarida a fundamentação da decisão recorrida no sentido de que não havendo previsão para exclusão dos fatos geradores do PIS e da COFINS (faturamento) dos valores relativos ao rateio de despesas, uma vez que se verifica ilegal a incidência destas exações sobre os montantes contabilizados pela Recorrente como "rateio de despesas" em razão da natureza jurídica destes montantes;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

### **- Dos juros sobre capital próprio – Não incidência do PIS e da COFINS**

Resumidamente, a Recorrente defende que as parcelas recebidas das empresas investidas, a título de Juros sobre Capital Próprio, têm natureza de dividendos e não de receita financeira e não podem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS não-cumulativos e que por ter natureza de lucro e não existir lei que a obrigue incluir o valor dos Juros sobre Capital Próprio na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, sua inclusão é indevida e ofende o princípio da legalidade. Além disso, as próprias Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 excluem da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, os valores de lucros pagos.

Improcedem as razões recursais.

A matéria já foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (RESP 1.200.492 – Tema 454).

A decisão proferida pela Corte Superior no RESP 1.200.492, apresenta a seguinte ementa:

“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 tese firmada, portanto, para o tema 454 restou assim definida:

"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."

Não destoam do entendimento, as decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

(...)

**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 do CPC. (...)” (Processo nº 13855.721049/2011-51; Acórdão nº 9303-006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

(...)

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

O valor recebido a título de juros sobre capital próprio (JCP) integra a base de cálculo da COFINS, uma vez que não há previsão legal que permita a exclusão de tal valor da base de cálculo da referida contribuição. (Processo nº 11080.001524/2009-38; Acórdão nº 3402-004.776; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 12/12/2017)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011, 01/12/2011 a 31/12/2011

COFINS NÃO CUMULATIVO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Os juros sobre o capital próprio compõem a base de cálculo das contribuições não cumulativas. Sentença proferida no Superior Tribunal de Justiça em 29/02/2012, no REsp 1.104.184, julgado no rito do art. 543-C do CPC.” (Processo n.º 14041.720063/2014-18; Acórdão n.º 3302-005.399; Relatora Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar; sessão de 18/04/2018)

Assim, diante da fundamentação posta e considerando que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF por força do § 2º do artigo 62 do RICARF, adota-se como razão de decidir a mencionada decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça para o fim de manter a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recebidos a título de juros sobre capital próprio.

#### **- Dos juros sobre capital próprio como despesa financeira**

Sustenta a Recorrente quanto à manutenção da exigência das autuações em razão da tomada de crédito para fins do PIS e da COFINS não-cumulativos, de Juros sobre Capital Próprio pagos por ela para seus investidores, como despesa financeira, no período de março a julho de 2004 que a decisão recorrida merece reforma, pois a redação original do inciso V do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do inciso V do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 determinavam que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos dariam direito a crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos.

Melhor sorte não socorre a Recorrente.

Aqui, adoto como fundamento, voto proferido pela Conselheira Liziane Angelotti Meira, a qual, na matéria, foi acompanhada por unanimidade de votos, *in verbis*:

“Defende a Recorrente que os juros sobre capital próprio pagos a sócios investidores ensejam créditos na apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Segundo a Recorrente, seu entendimento encontra fulcro no art. 9o. da Lei no. 9.249/1995 e na IN SRF no. 11 de 21/02/1996. Cumpre consignar, contudo, que tais atos normativos regulam o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro (não a Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep).

Na decisão de piso entendeu-se que o capital social da empresa representa o investimento nela realizado pelos seus proprietários – de forma alguma representa “empréstimo” por eles concedido à pessoa jurídica, tal como pretende a interessada. Remete-se à Resolução CFC n.º 774 de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, segundo a qual, o “Patrimônio Líquido”, no qual se insere o capital, “não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade” (publicada no DOU de 18 de janeiro de 1995; trecho constante do item 1.2 do Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, por ela aprovado).

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a impossibilidade de utilização dos créditos em pauta no REsp 1.425.725/RS, do qual reproduzimos a ementa:

‘CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.

IMPOSSIBILIDADE. ARTS. 3º, V, DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL.

1. Não pode ser analisada qualquer alegação de incompatibilidade entre os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelecem a forma de atuação da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS, e o artigo 195, §12º da Constituição Federal, além dos princípios da isonomia, razoabilidade, proporcionalidade e não- Fl. 13811 DF CARF MF Fl. 20 do Acórdão n.º 3301-005.841 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 11543.003690/2004-70 cumulatividade, tendo em vista tratar-se de temas constitucionais próprios do exame em sede de recurso extraordinário já interposto nos autos.

2. O art. 3º, V, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em sua redação original, permitiam o aproveitamento de créditos de PIS/PASEP e de COFINS calculados em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos (contratos de mútuo).

3. Este STJ por intermédio de dois recursos representativos da controvérsia (REsp. n. 1.200.492 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.10.2015 e REsp. n. 1.373.438 - RS, Segunda Seção, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 11.06.2014) já definiu que os Juros sobre o Capital Próprio - JCP possuem natureza jurídica própria, correspondendo a receitas/despesas financeiras, no entanto não equivalem a lucros e dividendos ou a qualquer outro instituto.

4. Sendo assim, como categoria nova e autônoma, o creditamento dentro da sistemática das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos também depende de norma tributária expressa, ora inexistente.

5. A criação dos JCP teve por objetivo estimular que as matrizes estrangeiras deixassem de aportar o volátil - "capital emprestado" - para aportar valores diretamente no capital social - "capital de risco". Ou seja, a criação dos JCP se deu justamente para fazer oposição aos tradicionais contratos de mútuo entre matrizes estrangeiras e filiais brasileiras, reforçando a entrada de recursos através dos contratos sociais e substituindo as taxas de juros arbitradas pela matriz pelos JCP fixados em lei. Portanto, não há como identificar o contrato social que dá origem aos JCP com os contratos de mútuo que dão origem às demais taxas de juros, pois na própria origem os institutos se opõem.

6. O capital integralizado pelos sócios ou acionistas de determinada sociedade empresária, embora seja classificado como despesa financeira, decorre de contrato social e tem por finalidade a própria constituição da empresa, gerando JCP, não podendo ser equiparado a um empréstimo ou financiamento decorrente de contrato de mútuo concedido à pessoa jurídica, que gera juros remuneratórios.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.”

Diante do exposto, propõe-se manter integralmente a decisão recorrida neste ponto, com base nos seus próprios fundamentos e também com fulcro no entendimento do STJ.”

A decisão está ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

(...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.

É incabível o desconto de créditos apurados segundo o regime não-cumulativo, calculados sobre juros pagos ou creditados a pessoas jurídicas a título de remuneração do capital próprio, sob o argumento de que constituem despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, no período em que havia autorização legal para o

desconto de créditos relativamente a essas despesas.” (Processo n.º 11543.003690/2004-70; Acórdão n.º 3301-005.841; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 26/02/2019)

No mesmo sentido, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça – STJ:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. ARTS. 3º, V, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL.

1. O acórdão recorrido decidiu que o contribuinte não tem direito a créditos do PIS e da Cofins decorrentes das despesas efetuadas com pagamento de juros sobre o capital próprio, até 31 de julho de 2004, por força do arts. 3º, V, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em sua redação original, uma vez que o pagamento destes representa despesa financeira, mas não despesa decorrente de empréstimo, financiamento ou contraprestação de arrendamento mercantil.

2. A questão da natureza jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio e os precedentes do Superior Tribunal de Justiça relativos a esses foram extensamente examinados no voto do eminente Min. Mauro Campbell Marques proferido no REsp 1.425.725/RS, acolhido por unanimidade por esta Segunda Turma e integralmente transcrito e adotado como parte das razões de decidir do acórdão embargado.

3. Ainda que o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio fosse considerado assemelhado a despesa decorrente de empréstimo, financiamento ou contraprestação de arrendamento mercantil, interpretação extensiva ou analógica dos arts. 3º, V, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contrariaria o art. 150, § 6º, da Constituição, que estabelece que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica".

4. Embargos de Declaração rejeitados.” (EDcl no REsp 1227049/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2016, DJe 12/09/2016)

Assim, não prospera a insurgência recursal na matéria.

## - Da não incidência do PIS e da COFINS não-cumulativos sobre rateio de despesas

Da decisão recorrida tem-se:

“Como já visto, o art. 1º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003 respaldam o lançamento **do total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

**Trata-se de valores decorrentes de rateio de despesas de gestão incorridas pela autuada**, pelos gastos com a estrutura (empregados, serviços) que operacionaliza a administração de sua carteira e a de outra empresa, prestando-lhe, assim, um serviço de gestão administrativa operacional.

Na circunstância de arcar com os custos das instalações e do pessoal contratado, o valor recebido configura receita decorrente da disponibilização de tais recursos/serviços a outra empresa do mesmo grupo (poderia não sê-lo).”

Prossegue, nos seguintes termos:

“Não há previsão para excluir do faturamento o rateio de despesas na prestação de serviços a empresa do grupo. São receitas que recuperam custos incorridos para sua obtenção e essa característica em nada afeta a base de cálculo de incidência das contribuições. Assim, ainda que se queira descaracterizar tais valores como faturamento da empresa, cumpre reprimir que a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS passou

a abranger todos os ingressos de recursos na empresa, independentemente da classificação contábil adotada, indicando especificamente as exclusões admitidas e, dentre elas, não faz referência aos valores recebidos a título de rateio/recuperação/recebimento ou mesmo o reembolso de despesas. E, em se tratando de disciplina relacionada As exclusões permitidas na base de cálculo das contribuições, não se pode utilizar a interpretação extensiva.” (grifo nosso)

No tema, a razão está com a Recorrente.

Conforme consignado na própria decisão recorrida, trata-se de valores decorrentes de rateio de despesas de gestão incorridas pela autuada, pelos gastos com a estrutura (empregados, serviços) que operacionaliza a administração de sua carteira e a de outra empresa, prestando-lhe, assim, um serviço de gestão administrativa operacional.

É de se compreender, neste caso, que não se está diante de faturamento, mas de mero reembolso de despesas, o que implica no afastamento das contribuições para o PIS e COFINS.

Acerta a Recorrente quando afirma:

“Portanto, as despesas quando custeadas por uma das empresas do grupo e rateadas entre as demais, quando reembolsadas, não podem ser consideradas como ingresso de receita na empresa que arcou com tais despesas, como no caso da Recorrente.

Ou seja, não há, neste caso, contraprestação a serviço prestado e os valores que entram no caixa da Recorrente não configuram preço, mas apenas ressarcimento de despesas, posto que não há acréscimo ou integração ao seu patrimônio.

(...)

Dessa forma, se a despesa é de todo o grupo econômico e apenas pela Recorrente foi custeada, o pagamento realizado pelas empresas beneficiárias em favor da Recorrente que custeou totalmente o dispêndio, representa apenas acerto de contas-correntes, situação totalmente diversa daquela em que uma empresa ou um profissional autônomo presta a outrem um serviço, como atividade-fim de seu negócio e objetivando lucro. De outro modo, os recursos remetidos A Recorrente representam o *reembolso* de um dispêndio feito por conta e proveito das empresas beneficiárias do grupo.”

O reembolso de despesa dentro de empresas do mesmo grupo é meramente uma antecipação de numerário, em que posteriormente, é feito o devido ajuste contábil, não se tornando assim uma receita.

Bernardo Ribeiro de Moraes manifestou-se sobre o conceito de receita:

*“O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio a sua riqueza. Receita, do latim “recepta” é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa. Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.”*

Por tais elementos, entendo que não há realmente como configurar que tais registros sejam categorizados como receita para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Nestes termos, tem decidido o CARF:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

**BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.**

Não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

Recurso de Ofício Negado" (Processo n.º 19311.720071/2015-31; Acórdão n.º 3401-003.467; Relator Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; sessão de 30/03/2017)

Esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, em processo de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, por unanimidade de votos assim decidiu:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/02/2004 a 30/09/2004

**BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.**

Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

**RETENÇÕES NA FONTE COMPROVADAS. DEDUTIBILIDADE.**

Os valores das contribuições comprovadamente retidas pelas fontes pagadoras deverão reduzir, para o mesmo período de apuração, os valores lançados." (Processo n.º 19515.003334/2004-03; Acórdão n.º 3201-003.749; sessão de 21/05/2018)

**Do voto condutor, destaco:**

"Com efeito, temos entendido que os valores recebidos pela entidade integrante do mesmo grupo empresarial à qual foi atribuída a responsabilidade pelo gerenciamento e execução da despesa comum a todas entidades não configura receita, mas simples reembolso dos valores por ela, às demais, adiantados. É o que ocorre, por exemplo, no compartilhamento de despesas com contabilidade ou assessoria jurídica.

Esse entendimento já foi, ademais, incorporado pela própria RFB na Solução de Divergência Cosit n.º 23, de 23/09/2013, cuja ementa é a seguinte:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exigese que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida

escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) **os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora;** b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. (g.n.)

Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."

Em recente decisão, este Colegiado, também em processo de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza manteve tal entendimento. Vejamos o decidido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/04/2005

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.” (Processo nº 16327.912557/2009-99; Acórdão nº 3201-005.676; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 24/09/2019)

Assim, é de se prover o recurso na matéria.

#### **- Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

