



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

Processo n° 16327.720534/2015-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.191 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO COFINS
Recorrente BANCO BANDEPE S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

MATÉRIA SUBMETIDA AO PODER JUDICIÁRIO. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA.

Não se conhece da matéria submetida ao Poder Judiciário, aplicação da Súmula Carf n° 1.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a multa de ofício, conforme interpretação sistemática da legislação pertinente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA DE RECEITAS FINANCEIRAS OU DIVIDENDOS.

Os juros sobre capital próprio, para fins tributários, não têm natureza de dividendos, podendo ser incluídos na base de cálculo de Pis e Cofins nos casos em que as receitas financeiras a compõem.

Recurso Voluntário Conhecido em Parte. Da parte conhecida, Negado Provedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria relativa à inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do

PIS/Cofins, por concomitância de matéria na esfera judicial, e, quanto às demais matérias, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso. Vencidos, quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, os conselheiros Tatiana Josefoviz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinícius Toledo de Andrade.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Reproduzo relatório de primeira instância:

Trata-se de autos de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, lavrados em 26/05/2015 relativamente ao ano-calendário 2011, que constituíram crédito tributário no montante total de R\$ 12.612.840,32 (Cofins – R\$ 10.849.755,11 e PIS – R\$ 1.763.085,21), somados o principal, multa de ofício e juros de mora, diante de constatação de insuficiência de recolhimento dessas contribuições (e.fls 67/79).

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade assim fundamentou as razões para o lançamento (e.fls. 80/84):

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS:

A pessoa jurídica ora fiscalizada é Banco Múltiplo, instituição financeira nos termos do artigo 17 da lei 4.595/64, organizado sob a forma de sociedade anônima e tem por objeto social a prática de operações ativas, passivas e acessórias, inerentes às respectivas carteiras autorizadas, inclusive câmbio - artigos 1º e 3º do Estatuto Social.

...

No ano-calendário de 2011 auferiu Receita Operacional total de R\$ 506.785.394,83, dos quais R\$130.651.041,56 correspondentes a Juros sobre o Capital Próprio, originados do investimento mantido na sociedade SANTANDER LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL – CNPJ 47.193.149/0001-06.

...

Os valores recebidos foram contabilizados na rubrica “JRS S/CAPITAL PROP-SB LEASING” – COSIF 71999009, conta interna 875924, sub conta do grupo contábil “OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS”.

Atendendo a Termo de Intimação lavrado em 02/12/2014, o BANCO BANDEPE SA prestou a esta fiscalização o seguinte esclarecimento:

“Item 1 – Informamos a V. Sa. que, no ano de 2011, os valores recebidos a título de Juros sobre o Capital Próprio (conta padrão 87924 – COSIF 71999009), não integraram as bases de cálculo mensais das contribuições ao PIS e COFINS. Assim, estamos encaminhando aos seus cuidados, a planilha contendo todas as contas que foram utilizadas para a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS”. (negritamos)

As planilhas apresentadas pelo banco comprovam a não inclusão das receitas dos juros sobre o capital próprio nas bases de cálculo das aludidas contribuições.

2. DIREITO APLICÁVEL:

O procedimento adotado pelo contribuinte ora fiscalizado, que deixou de incluir nas bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos às receitas auferidas a título de Juros sobre o Capital Próprio, afronta a legislação tributária vigente. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, consoante artigo 2º da lei 9.718/98.

Os juros sobre o capital próprio devem ser considerados como receitas operacionais para aqueles que os recebem e como despesas operacionais para aqueles pagam ou creditam. Os valores recebidos se caracterizam juridicamente como receita financeira e desta forma integram o conjunto das receitas próprias da atividade do fiscalizado, ou seja, o seu faturamento.

O simples fato de terem como origem Investimentos classificados no Ativo Permanente, no caso SANTANDER LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL, não tem o condão de alterar a natureza dos Juros.

O presente entendimento está assentado em decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça — STJ, como na apreciação do Recurso Especial nº 952.566.

Nos termos do voto do relator Exmo. Sr. Ministro José Delgado:

"os juros recebidos de capital próprio investido pela sociedade empresarial em outra empresa constituem receitas financeiras".

É certo que o conceito de faturamento, nos termos da Lei 9.718/98, está vinculado à soma de todas as receitas oriundas da atividade típica de seu objeto social, considerando-se como tal aquelas relacionadas ao objetivo ou finalidade da sociedade empresarial.

Aqui reproduzimos os ensinamentos de José Alexandre Tavares Guerreiro, em *"Sobre a Interpretação do Objeto Social"*:

...

Tratando-se o fiscalizado de instituição financeira, banco múltiplo, dúvidas não pairam sobre o fato de que as receitas financeiras encontram-se plenamente enquadradas no objeto social da companhia.

Ademais, a análise das demonstrações contábeis do ano de 2011, ilustra o quão relevante para a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte e, portanto, para a obtenção do tão almejado lucro, são as receitas originárias de seu ativo mantido na investida SANTANDER LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL, como é possível observar no quadro a seguir:

Valor total das Receitas Operacionais no ano de 2011	R\$ 506.785.394,83
Valor total dos Juros sobre o Capital Próprio recebidos no ano de 2011	R\$ 130.651.041,56
Valor do Resultado da Equivalência Patrimonial do investimento SB Leasing	R\$ 139.827.197,78

Considerado os fatos acima expostos, temos que na formação das bases de cálculo do PIS e da COFINS devem estar computadas todas as receitas operacionais inerentes ao seu objeto social e que compõem o seu faturamento, incluindo-se as de Juros Sobre o Capital Próprio, para as quais não existe autorização legal de exclusão ou dedução na formação das referidas bases.

A não inclusão pelo contribuinte dos valores recebidos a título de JCP desrespeita a legislação fiscal de vigência, reduz indevidamente os montantes das contribuições devidas e enseja a adoção de medidas de ofício para a constituição dos créditos tributários não recolhidos.

3. VALORES TRIBUTÁVEIS:

Serão adicionados de ofício, às bases de cálculo do PIS e da COFINS apuradas nos meses de junho, setembro e dezembro de 2011, os valores contabilizados pelo BANCO BANDEPE S A, a título "JRS S/CAPITAL PROP-SB LEASING" – COSIF 71999009:

PERÍODO DE APURAÇÃO – MÊS	VALORES TRIBUTÁVEIS
Junho/2011	R\$15.206.924,51
Setembro/2011	R\$79.247.353,07
Dezembro/2011	R\$ 36.196.763,98

O crédito tributário será lançado de ofício, mediante a lavratura de Auto de Infração, do qual é parte integrante o presente Termo de Verificação Fiscal.

Os valores devidos das contribuições para o PIS e para a COFINS serão acompanhados de multas de ofício, calculadas no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) dos principais e acréscimos legais cabíveis.

...

Cientificada da autuação em 11/06/2015 (e-fl. 224), a contribuinte interpôs impugnação em 07/07/2015 (e-fls. 111/139), alegando em síntese e fundamentalmente o que segue.

Inicialmente, alega a contribuinte que a análise sistemática da legislação em regência conduz à conclusão de que os juros sobre o capital próprio não têm natureza jurídica de receitas financeiras, mas sim a mesma de dividendos. Cita doutrina e jurisprudência administrativa que evidenciam seu entendimento. Em suas palavras:

...

A figura dos JCP é mencionada no artigo 9º, da Lei 9.249/95, alterada pela Lei nº 9.430/96, para fins de apuração do lucro real das empresas. Contudo, apesar de receber o nome de "juros", os valores a que faz referência o dispositivo legal não possuem a natureza jurídica de juros, mas sim de dividendos.

Por juros entende-se a remuneração direta ou indireta decorrente da **concessão de crédito**. Isto é, o montante pago pelo devedor para poder se utilizar recursos do credor, sem que este sofra os riscos dos empreendimentos do tomador. A base do rendimento é, portanto, o valor do capital cedido em empréstimo.

A diferenciação dos Juros Sobre o Capital Próprio da figura dos juros não está somente em seu conceito, mas também no artigo 178, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404/76 que, ao classificar as contas das empresas segundo os elementos de seu patrimônio, diferencia a conta "patrimônio líquido", na qual, por determinação legal, devem ser lançados os Juros Sobre o Capital Próprio, do "passivo exigível a longo prazo", no qual devem ser lançados os juros, por se tratarem de um débito da empresa.

Por conta disso, a despeito da terminologia empregada pelo legislador, resta evidente que os valores recebidos a

título de Juros Sobre o Capital Próprio **não possuem natureza jurídica de juros**, uma vez que sua configuração legal **não** se assemelha ao conceito de juros, coadunando-se com o conceito de **dividendo**.

Com efeito, o dividendo é o valor pago aos acionistas, titulares ou sócios, decorrente da distribuição do **resultado** da sociedade, por meio da apuração do seu lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros, conforme preconiza o artigo 201, da Lei nº 6.404/76.

Ou seja, os dividendos correspondem aos rendimentos auferidos por determinada sociedade (a parte do lucro por ela auferido), os quais cumprem aos sócios ou acionistas em razão de sua participação na pessoa jurídica.

Portanto, resta claro que a natureza jurídica dos dividendos está atrelada à existência de **lucro** auferido por determinada sociedade e, sem este os dividendos não serão distribuídos. Este é o comando: na existência de lucro, haverá distribuição de dividendos.

E é justamente isto (existência de lucro) que demonstra possibilidade de **distribuição de Juros Sobre o Capital Próprio**, o que também caracteriza basilar de sua natureza.

...

Ou seja, o fator fundamental para a distribuição dos Juros Sobre o Capital Próprio (assim como para a distribuição de dividendos) é a obtenção de lucro (seja ele apurado no exercício em que for procedida a distribuição dos JCP, seja acumulado em outros exercícios) com determinada atividade, como é exatamente o caso dos dividendos.

...

De fato, a Lei nº 9.249/95 não teve como propósito demonstrar eventual não tributação dos Juros Sobre o Capital Próprio ou dos dividendos (até porque, como acima demonstrado, os dois são tributados), mas sim equiparar a natureza jurídica destes institutos, já que ambos estão **fundamentados pelo lucro**.

Assim sendo, mais uma vez, a análise sistemática do nosso direito positivo nos leva inegavelmente à conclusão de que os Juros Sobre o Capital Próprio têm natureza jurídica de dividendos.

...

Aduz que inexistente previsão legal específica prevendo a incidência das contribuições para o PIS/Cofins sobre os valores auferidos a título de juros sobre o capital próprio, tanto que a autoridade fiscal teria se valido de fundamentação legal genérica nos autos de infração. E que, considerada a natureza jurídica de dividendos dos juros sobre o capital próprio, tais valores jamais poderiam ser incluídos na base de cálculo das referidas contribuições, nos termos do art. 3º, §2º, II, da Lei nº

9.718, de 1998. Assim, entende que não há respaldo no ordenamento jurídico para as duas premissas da fiscalização (que os JCP possuem natureza jurídica de receitas financeiras e que estas devem, inequivocadamente, ser computadas na determinação da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS das pessoas jurídicas sujeitas à Lei nº 9.718/98).

Alega que ainda que independentemente de serem os JCP qualificados como receitas financeiras (tal como, equivocadamente, fez a Fiscalização) ou reconhecida a sua natureza jurídica de dividendos, fato é que tais valores não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS por não se enquadrarem no conceito de faturamento preconizado na Lei nº 9.718/98 e na Lei Complementar nº 70/91 (receitas decorrentes da venda de bens ou prestação de serviços). Passa, então, a discorrer acerca do conceito da base de cálculo das contribuições em análise, ressaltando que o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento de que o faturamento ou a receita bruta são receitas decorrentes exclusivamente da venda de bens e da prestação de serviços, declarando-se a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998), que previa como base de cálculo a totalidade das receitas da pessoa jurídica.

Argui, assim, que reconhecida a inconstitucionalidade dessa norma, deve ser aplicada a legislação imediatamente anterior, que se limitou a instituir a cobrança das contribuições em questão sobre o faturamento mensal, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços, de modo que, independentemente de esta E. DRJ entender que os JCP são receitas financeiras ou têm natureza de dividendos, tais valores não podem ser enquadrados em tal conceito.

Prosseguindo, contesta o entendimento da fiscalização sobre o conceito de faturamento explicitado na autuação, correspondente às atividades típicas previstas no objeto social da pessoa jurídica, o qual ensejaria uma ampliação da base de cálculo legalmente aplicável para o período. Ademais, o recebimento de juros sobre o capital próprio não integra seu objeto social. Alega que, na realidade, a fiscalização estaria aplicando retroativamente ao caso o novo conceito de receita bruta definido pela Lei nº 12.973, de 2014, o que não se admite. Em suas palavras:

...

Ou seja, ainda que se admita que as receitas financeiras são parte do "objeto social" ou "típicas" do Impugnante, o que se nega, **mas se alega para argumentar, fato é que por não serem provenientes de prestação de serviço ou venda de mercadoria**, tal forma de tributação apenas passou a existir no ordenamento jurídico após a edição da Medida Provisória nº 627/13, publicada no dia 12 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, por meio da qual foi instituída a previsão de

que a base de cálculo do PIS/COFINS abrange "*as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica*". Confira-se:

...

Portanto, é possível firmar a premissa de que somente após o advento da MP 627/13 (Lei nº 12.973/2014) houve a pretensão de tributar todas as receitas provenientes da atividade principal da empresa, pelo PIS e pela COFINS.

Contudo, é **notório que essa nova base de cálculo não pode retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos**. Outro aspecto que merece destaque é que o inciso incluído pela Lei nº 12.973/2014 deixa muito claro que **(i)** a venda de bens **(ii)** prestação de serviços, que eram o conceito de faturamento, não compreendia as receitas típicas de seu objeto social, ou seja, as receitas operacionais, como pretendeu defender a Fiscalização, caso contrário, a lei não faria a seguinte ressalva "*não compreendidas nos incisos I a III*" cujos incisos tratam especificamente da venda de mercadorias, da prestação de serviços e resultado auferido nas operações de conta alheia.

...

Sendo assim, no presente caso, deve ser estritamente analisado o conceito de faturamento vigente à época dos fatos geradores (ano de 2011), o qual conforme exaustivamente exposto, corresponde às receitas decorrentes exclusivamente da venda de mercadoria e prestação de serviços, não havendo qualquer margem para a tributação dos JCP.

*Aduz a existência de julgamento do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos no sentido de que **não incide PIS e COFINS sobre os JCP recebidos por pessoas jurídicas enquadradas no regime cumulativo, submetidas às disposições da Lei nº 9.718/98**. Assim, somente há incidência das contribuições quando referidos juros forem recebidos por pessoas jurídicas sujeitas à sistemática não cumulativa.*

Alega ainda possuir medida judicial em que discute a base de cálculo das contribuições, e que estaria aguardando julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (MS nº 0012516-95.2006.4.05.8300 (2006.83.00.012516-9)). E que embora tenha noticiado tal fato durante a fiscalização, não houve análise dessa medida pela autoridade fiscal. Postula, assim, que na hipótese de a Turma de Julgamento de primeira instância não concordar com suas alegações anteriores, seja reconhecida a concomitância entre as esferas administrativa e judicial, com sobrestamento dos autos até a apreciação final pelo judiciário.

Por fim, alega a contribuinte a ilegalidade da cobrança de juros Selic sobre a multa de ofício lançada.

Requer, ao final, o cancelamento integral dos autos de infração em tela, ou, alternativamente, caso não se entenda pela procedência de suas alegações de mérito, o sobrestamento do

processo até decisão definitiva do Mandado de Segurança indicado.

A DRJ/Ribeirão Preto/SP-14ª Turma, por meio do Acórdão 14-61.847, de 11/07/2016, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros sobre o capital próprio auferidos pela sociedade empresarial decorrentes da participação no patrimônio líquido de outras sociedades constituem receita de natureza financeira, própria da entidade, não se confundindo com dividendos.

PROCESSO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou após a autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros de mora sobre a multa de ofício que não for paga até a data de seu vencimento.

Sobreveio o Recurso Voluntário, onde a empresa reforça os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator.

O recurso é tempestivo.

Trata-se, fundamentalmente, da tributação de Pis e Cofins sobre receitas de Juros sobre Capital Próprio.

A questão da base de cálculo das entidades financeiras, para incluir ou não as receitas financeiras, foi submetida ao Poder Judiciário, no âmbito do Mandado de Segurança 2006.83.00.012516-9, conforme relatado. Desse modo, o Carf não deve manifestar-se sobre a matéria, conforme Súmula nº 1¹:

Assim, toda a gama de argumentos enfeixados sob o título “III.3 – Perfil Constitucional das Contribuições ao Pis e Cofins – Panorama Jurisprudencial”, não deve ser conhecida.

Juros sobre Capital Próprio – Natureza e tributação para Pis e Cofins

No presente caso, se discute a natureza jurídica das receitas de Juros sobre Capital Próprio. Se forem receitas financeiras, podem ser tributadas, a depender do Mandado de Segurança impetrado. Se forem receitas de dividendos, não seriam tributáveis, nos termos do art. §2º, II do art. 3º, da Lei 9.718/98, com a redação então vigente:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

*II - as 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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

Para aferir essa natureza, tomo de empréstimo excerto do voto-vencedor no Resp 1.200.492/RS, da lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, e que tramitou sob o rito dos recursos repetitivos, por muito bem fundamentado e detalhado. Transcrevo-o:

VOTO-VISTA VENCEDOR

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

*No caso concreto pretende a recorrente **REFINARIA DE PETRÓLEO IPIRANGA S/A** deduzir da base de cálculo das contribuições ao **PIS e COFINS** o valor que destina a seus acionistas a título de juros sobre o capital próprio, invocando:*
a) o emprego por analogia do art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95, que permite a dedução de tais valores do lucro real (base de cálculo do imposto de renda); b) que a natureza jurídica desses valores seria a de lucros e dividendos, o que permitiria a incidência do art. 1º, §3º, V, "b", da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que retiraram da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas referentes a lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Ora, em que pese os juros sobre o capital próprio, a exemplo dos lucros ou dividendos, serem destinações do lucro líquido, para fins tributários sua semelhança acaba aí, havendo

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

uma série de tratamentos distintos na legislação que evidencia a diferença de sua natureza jurídica, a saber:

LUCROS OU DIVIDENDOS	JUROS SOBRE 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).

Desse modo, ainda que se diga que os juros sobre o capital próprio não constituam receitas financeiras, não é possível simplesmente classificá-los para fins tributários como "lucros e dividendos" em razão da diferença de regimes aplicáveis, de modo que não incidem o art. 1º, §3º, V, "b", da Lei n. 10.637/2002 e o mesmo dispositivo da Lei n. 10.833/2003. Também não é possível invocar a analogia a fim de alcançar isenção do crédito tributário (art. 111, do CTN). Decerto, como categoria nova e autônoma, a sua exclusão da base de cálculo das ditas contribuições deveria ser explícita, a exemplo do que ocorre para o imposto de renda (art. 9º, da Lei n. 9.249/95), transcrevo: Lei n. 9.249/95. 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. [...] No entanto, ao contrário disso, não faltam exemplos na legislação tributária de situações em que a inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS é reafirmada, in litteris: Lei n. 10.637/2002 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. [...] Lei n. 10.833/2003 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. [...] Decreto n. 5.164/2004 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 auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge. Decreto n. 5.442/2005 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; [...] Instrução Normativa SRF n. 11/1996 Art. 30. 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 da incidência do imposto de renda na fonte. Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras. A este respeito, indiferente a classificação contábil dada pela CVM (Deliberação CVM n. 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. Por fim, complemento que a jurisprudência deste STJ já está pacificada contra o pleito do contribuinte, impossibilitando a exclusão de tais valores da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS 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. Cito para exemplo. 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. Com estas considerações, com vênias do eminente Relator, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial.

E ainda o respectivo aditamento:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.200.492 - RS (2010/0116943-3) ADITAMENTO AO VOTO-VOGAL O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Em, aditamento ao voto-vogal por mim proferido, registro que as conclusões a que cheguei não estão de modo algum em conflito com as razões que

fundamentaram o recentemente julgado recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.373.438 - RS (Segunda Seção, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 11 de junho de 2014) onde foi investigada a natureza jurídica do instituto "juros sobre o capital próprio" - JCP, para se concluir pelo seu caráter de instituto jurídico sui generis, transcrevo: Além dessas duas linhas opostas de entendimento, existe uma terceira corrente, propondo uma cisão no conceito de JCP, de modo que ele possa apresentar, do ponto de vista tributário, caráter de juros, e, do ponto de vista societário, caráter de lucro a ser distribuído. No parecer acostado aos presentes autos, a CVM, por meio de sua Procuradoria Federal Especializada, parece ter esposado esse entendimento, conforme se depreende do trecho abaixo transcrito: "[...] os juros sobre capital próprio assemelham-se aos dividendos, para alguns fins de aplicação do direito societário, embora revistam-se de algumas peculiaridades decorrentes de seu tratamento tributário e de sua natureza de remuneração de capital" (fl. 599). No mesmo sentido, merece referência judicioso voto do Min. MASSAMI UYEDA, proferido na Terceira Turma desta Corte Superior, sintetizado nos termos da seguinte ementa: RECURSO ESPECIAL - CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA EM PLANO DE EXPANSÃO DE REDE DE TELEFONIA - AÇÃO DE COMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES - BRASIL TELECOM S/A - LEGITIMIDADE PASSIVA - PRECEDENTES - PRESCRIÇÃO - APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO CÓDIGO CIVIL - DIVIDENDOS - PRESCRIÇÃO - NÃO-OCORRÊNCIA - DIVIDENDOS E JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - COEXISTÊNCIA - POSSIBILIDADE - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

..... III - Os dividendos possuem natureza acessória à obrigação principal, qual seja, a indenização/subscrição das ações decorrentes de contrato de telefonia. Portanto, não há falar em prescrição dos dividendos sem o prévio reconhecimento do direito à subscrição das ações;

IV - O art. 202 da Lei n. Lei n. 6.404/76, ao delimitar os dividendos obrigatórios, tanto na primeira parte de seu caput do artigo, como em seu § 1º, conferiu, inequivocamente, ampla liberdade ao Estatuto da Companhia para estabelecer, como dividendos dos acionistas, seja a parcela dos lucros, em cada exercício, seja o percentual do capital social, sejam outros critérios para determiná-los, desde que sejam regulados dividendos obrigatórios, podendo, por hipótese, assentar que os juros sobre capital próprio sejam abatidos dos dividendos - em valores líquidos (desde que este abatimento não represente uma percepção a menor dos dividendos reputados obrigatórios). Tal situação, é certo, sequer é discutida nos presentes autos. Contudo, é de se deixar assente inexistir óbice que estas remunerações coexistam, se assim previsto no Estatuto, caso dos autos, nos termos assentados pelas Instâncias ordinárias;

VI - Ainda que se entenda que os juros sobre capital próprio não possuam a natureza de dividendos, nos termos decididos por esta a. Corte, já que estes incidem, em regra, sobre o lucro apresentado no exercício pela companhia, é certo que aqueles, sob a ótica do acionista, também são, incontroversamente,

espécies do gênero remuneração dos acionistas; VII - 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 conferido 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; VIII - 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; IX - Em arremate, havendo expressa previsão estatutária dos juros sobre capital próprio, nos termos consignados pelo Tribunal de origem, possível a coexistência destes e dos dividendos obrigatórios. X - Recurso Especial improvido. (REsp 1.112.717/RS, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 11/12/2009)

Do inteiro teor do voto, cumpre transcrever o seguinte excerto: 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. (com grifos no original)

*A cisão do conceito de JCP, como proposta pelo Min. MASSAMI UYEDA, é, a meu juízo, a melhor solução para o problema da natureza dos JCP, pois não é possível conciliar numa mesma natureza características incompatíveis entre si. Efetivamente, como bem destacou Requião (supra), a obrigação de pagar juros é uma obrigação certa, que independe do sucesso econômico do devedor, ao passo que a obrigação de distribuir lucro é uma obrigação aleatória, sujeita ao risco do empreendimento, que é da essência do direito societário, não havendo como conciliar essas duas características. Por exemplo, se a companhia passar por um longo período deficitário, isso não a dispensará de pagar juros, quer os de mora, quer os compensatórios, mas estará dispensada de pagar JCP (cf. art. 9º, § 1º, da Lei 9.249/95). Desse modo, optando-se por um conceito único de JCP, sacrificam-se, necessariamente, ou os propósitos tributários da Lei 9.249/95, ou os princípios societários, protegidos pelas Deliberações CVM nº 207/96 e 683/12. A melhor solução, portanto, é a cisão dos efeitos produzidos pelo instituto jurídico para efeitos tributários e para efeitos societários. Mas, como pode um ente ter, ao mesmo tempo, duas naturezas opostas? Na verdade, ontologicamente, os JCP são parcela do lucro a ser distribuído aos acionistas. Apenas por ficção jurídica, a lei tributária passou a considerar que os JCP tem natureza de juros. Ressalte-se que o Direito Tributário não é avesso a ficções jurídicas, que alteram a natureza de institutos jurídicos. Com efeito, o art. 110, do CTN, veda que legislação tributária altere a definição, o conteúdo e o 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, para definir ou limitar competências tributárias. Ocorre que os "juros sobre o capital próprio" não são instituto utilizado pelas Constituições Federal ou Estaduais, ou por Lei Orgânica. Outrossim, não se trata de instituto exclusivo de direito privado, posto que tiveram origem na própria legislação tributária, no art. 43, §1º, "e", do Decreto-Lei n. 5.844/43 (Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda). Sendo assim, tratando-se de instituto híbrido de Direito Tributário e Direito Empresarial, criado já no âmbito do imposto de renda como receita tributável, a legislação tributária é apta a definir seu conteúdo e alcance. **Por fim, indubitavelmente, compõem o conceito maior de receitas auferidas pela pessoa jurídica, base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, não havendo exclusão específica para essa rubrica. Ante o exposto, com estas considerações adicionais e renovando vênias ao eminente Relator, MANTENHO O MEU VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso especial.***

Fazendo meus tais fundamentos, decorre que os Juros sobre Capital Próprio não são, para fins tributários, considerados dividendos, mas como receitas financeiras.

Esclareço que a não tributação dos juros sobre capital próprio, na vigência da Lei 9.718/98, conforme referência da ementa do acórdão transcrito, se refere a empresas não financeiras, e portanto, não se aplica ao presente contexto, nos quais as receitas financeiras podem ser tributadas, a depender do resultado da ação própria, conforme relatado.

Em outras palavras, nos casos em que a receita financeira é tributada (Leis 10637/2002, 10833/2003 e 9.718/98 para entidades financeiras), os juros sobre capital próprio são tributados. Nos casos em que a receita financeira não é tributada (Lei 9.718/98, demais entidades), os juros sobre capital próprio não são tributados, posto que não são tributadas as receitas financeiras.

Além disso, conforme citado no acórdão, e para confirmar a exegese da natureza dos juros sobre capital próprio, no caso de contribuições não cumulativas, tem-se estabelecido que compõem a base de cálculo das contribuições, conforme art. 1º do Decreto 5.442/2005, então vigente:

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;

Mais uma vez, embora no presente caso não se trate de regime não cumulativo, a compreensão da natureza dos juros sobre capital próprio como receita financeira, para fins tributários, é adotada pelo referido Decreto, posto que prevê sua tributação no regime não cumulativo.

Assim, caso sejam tributáveis as receitas financeiras da recorrente, a depender do resultado do Mandado de Segurança impetrado, os juros sobre capital próprio comporão a base de cálculo das contribuições, como receita financeira.

Juros sobre Multa

Adoto as razões do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101-00539, abaixo reproduzido no que tange ao tema.

“O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário 'é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).'

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida 'juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago' (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

(...)

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Assim, voto pela incidência de juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer da matéria relativa à inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do Pis e Cofins. Nas demais matérias, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Marcelo

Giovani

Vieira

-

Relator

