



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



**Processo nº** 19515.000696/2004-34  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.181 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de julho de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
MERRIL LYNCH PARTICIPAÇÕES, FINANÇAS E SERVIÇOS LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2000

PROVAS JUNTADAS NA FASE RECURSAL. ADMISSIBILIDADE. HIPÓTESE PREVISTA EM LEI.

É possível a juntada de documentos trazidos depois da impugnação quando destinados a contrapor razões trazidas aos autos por ocasião da decisão de 1ª instância.

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

Ano-calendário: 2000

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS SOCIEDADES. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

A base de cálculo do PIS e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

As receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica, ainda que o cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades, não compõem sua receita bruta para fins de apuração da Cofins devidas no regime de apuração cumulativa.

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

Ano-calendário: 2000

A base de cálculo do PIS e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

A receita bruta sujeita ao PIS compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

As receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica, ainda que o cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades, não compõem sua receita bruta para fins de apuração do PIS devido no regime de apuração cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e em dar provimento ao recurso do Contribuinte. Em relação ao recurso da Fazenda Nacional, quanto ao conhecimento e ao mérito, a conselheira Livia De Carli Germano acompanhou o voto do relator pelas conclusões. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1101-000.838 (05/12/2012) cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Exercício: 2000

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

(MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE.

Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

OMISSÃO DE RECEITAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA TOTALIDADE.

Os juros sobre capital próprio recebidos têm por finalidade a renumeração do capital investido pela empresa e integram a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Comprovado nos autos que parte das receitas de juros sobre capital próprio foi oferecida à tributação no exercício seguinte (postergação do pagamento do imposto) é de se excluir estas parcelas da tributação. Por outro, ficam mantidas as parcelas não comprovadas.

INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. CARACTERIZAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO NA FASE DE JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A inobservância quanto ao período de competência por apropriação de receita em exercício posterior implica em postergação do pagamento do imposto devido. Na recomposição da base de cálculo do imposto, em decorrência da inobservância do regime de competência, devem-se observar as orientações contidas no Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996, sob pena

de insubsistência do lançamento, neste particular. Assim, inaplicável a recomposição da base de cálculo do imposto na fase de julgamento.

#### FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO NA FASE RECURSAL.

Incabível a manutenção do lançamento sobre a falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, quando restar comprovado, na fase recursal, as alegadas compensações dos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurados na declaração de rendimentos com Imposto de Renda Pessoa Jurídica paga a maior em declarações de rendimentos anteriores.

#### NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. EXTINÇÃO DE PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DO RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA.

Com a edição da Lei nº 11.488, de 2007, cujo artigo 14 deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixou de existir a exigência da multa de ofício isolada de setenta e cinco por cento por recolhimento de tributos em atraso sem o acréscimo da multa de mora. Portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas às novas determinações, conforme preceitua o art. 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional.

#### JUROS DE MORA ISOLADOS. IMPUTAÇÃO LINEAR. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de postergação de imposto devido e recolhido em período posterior, a autuação deve imputar o recolhimento postergado proporcionalmente ao valor devido com os acréscimos moratórios previstos em lei, determinando o valor principal que, não recolhido, sujeita-se aos acréscimos devidos em procedimento de ofício. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

#### CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. MANDADOS DE SEGURANÇA COM OBJETO DISTINTO DA MATÉRIA AUTUADA.

A segurança concedida em mandados de segurança não enseja suspensão da exigibilidade das contribuições se a matéria tributada de ofício é distinta da discutida na esfera judicial

#### PROCEDIMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

#### ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*Acordam os membros do colegiado, [1) em preliminar, por unanimidade de votos, em REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento; e 2) no mérito: 2.1) relativamente às exigências de IRPJ e CSLL incidentes sobre a omissão de receitas de juros sobre o capital próprio, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, divergindo a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Valmar Fonseca de Menezes, que davam provimento parcial em menor extensão; 2.2) relativamente à falta de recolhimento de IRPJ, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; 2.3) relativamente à multa de ofício e juros de mora isolados, por voto de qualidade, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro José Ricardo da Silva que dava provimento parcial ao recurso, acompanhado pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga, votando pelas conclusões da divergência o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2.4) relativamente às exigências de Contribuição ao PIS e Cofins, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro José Ricardo da Silva, acompanhado pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, e designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e 2.5) relativamente aos juros de mora, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que também fez declaração de voto.*

Intimada, a PGFN opôs Embargos de Declaração que redundaram no Acórdão nº 1302-001.740 (18/01/2016), cuja ementa foi assim redigida:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - ÍRPJ

Ano-calendário: 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

PROVAS JUNTADAS NA FASE RECURSAL. ADMISSIBILIDADE. HIPÓTESE PREVISTA EM LEI. É possível juntada de documentos depois da impugnação quando destinados a contrapor razões trazidas aos autos por ocasião da decisão de 1ª instância. PRINCÍPIO DO EFEITO DEVOLUTIVO. INOCORRÊNCIA. Nada no regramento processual impõe a devolução dos autos à 1ª instância de julgamento para apreciação de documentos juntados depois de proferida a decisão.

A PFN apresentou Recurso Especial que foi assim analisado no Despacho de Admissibilidade de fls. 1438-1442:

A Fazenda Nacional ingressou com embargos de declaração contra essa decisão (fl. 1411), os quais foram acolhidos pela turma julgadora sem, contudo, infringir a decisão original, nos termos do Acórdão nº 1302-001.740 (fl. 1418).

Não consta, nos autos, termo de intimação pessoal de Procurador da Fazenda Nacional, desta última decisão. Todavia, o processo foi enviado à Procuradoria da Fazenda Nacional em 03/02/2016 (fl. 1427), para ciência. Por força do §9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, presume-se a ciência trinta dias após essa data. O processo retornou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 26/02/2016 (fl. 1436), com o recurso especial de fl. 1428, razão pela

qual o recurso é considerado tempestivo, conforme o §2º do artigo 37 do mesmo Decreto.

Uma única divergência é apontada no recurso em tela: a preclusão do direito de apresentar provas após a impugnação dos lançamentos.

A decisão recorrida exonerou a parcela do crédito tributário relativa à infração constituída pela falta de recolhimento do IRPJ, considerando os documentos apresentados junto ao recurso voluntário, conforme o seguinte excerto (fl. 1196):

*No que diz respeito a falta de recolhimento do IRPJ, é de se dizer, que a contribuinte intimada pela autoridade fiscal a esclarecer a falta de recolhimento de IRPJ devido, apurado na confrontação das informações contidas nos livros e documentos fiscais apresentados na fase fiscalizatória e as constantes da DIPJ, bem como do SIEF/IRF e DCTF, informou que os valores de IRPJ questionados foram objeto de compensação com créditos de imposto de renda de meses e períodos anteriores.*

*A autoridade fiscal lançadora entendeu, ao examinar as DCTF, a inexistência de qualquer informação relativa ao IRPJ devido, pagamento e/ou compensação, razão pela qual entendeu que havia falta de recolhimento do IRPJ devido, como segue: março/1999, valor equivalente a R\$ 1.032.989,66; junho/1999, valor equivalente a R\$ 1.187.221,88 e dezembro/1999, valor equivalente a R\$ 1.847.430,74.*

*A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, nesta parte, sob o argumento básico de que a contribuinte não havia apresentado os registros contábeis das compensações em questão e que os quadros demonstrativos apresentados (fls. 82, 85, 86) não são suficientes para comprovar a efetiva realização das compensações.*

*Agora na fase recursal a contribuinte apresenta os documentos de fls. 545/556, onde resta claro a demonstração das referidas compensações.*

*Ora, incabível a manutenção do lançamento sobre a falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, quando restar comprovado, na fase recursal, as alegadas compensações dos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurados na declaração de rendimentos com Imposto de Renda Pessoa Jurídica pago a maior em declarações de rendimentos anteriores.*

*Assim sendo, é de se excluir da tributação o item que versa sobre falta de recolhimento do IRPJ.*

Por seu turno, o recorrente afirma que essa decisão, ao considerar documentos apresentados após a fase processual de impugnação, contraria a jurisprudência do CARF, manifestada no Acórdão nº 3403-002.213, o qual adotou a seguinte ementa quanto à questão em tela:

**COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. PRECLUSÃO.**

*O art. 16, §4º do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise*

*de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância.*

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

*O julgador de primeira instância, ao analisar a documentação carreada pela empresa, não identificou elemento probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise. E, tendo em conta que o ônus probatório é do postulante do crédito, negou de plano o direito à compensação.*

*Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.*

*O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, §4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.*

Verificam-se situações similares nos acórdãos contrapostos, contudo foram adotadas providências distintas em face do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, fazendo emergir a divergência de interpretação da legislação tributária, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em exame complementar do Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 1825-1832) para análise do segundo paradigma indicado pela Recorrente (Acórdão nº 3403-002.156), esse foi rejeitado como configurador de dissídio jurisprudencial.

Intimado, o Contribuinte opôs Embargos Inominados que foram acolhidos pelo Acórdão nº 1302-002.989 (14/08/2018) somente para correção de lapso manifesto na anotação do resultado do julgado.

Em seguida, Contribuinte ofertou Contrarrazões ao recurso Fazendário (fls. 1541-1561), aduzindo:

- preliminarmente, a nulidade do despacho de admissibilidade em razão de ter sido expedido por autoridade incompetente, uma vez que somente o Presidente de Câmara poderia subscrevê-lo;

- o não conhecimento do recurso, uma vez que os paradigmas teriam sido proferidos diante situações fáticas significativamente distintas da examinada no acórdão recorrido;

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, integrada pelo primeiro acórdão de embargos.

O Contribuinte apresentou ainda Recurso Especial discutindo, especificamente, a suposta não incidência de PIS e de Cofins sobre JCP (Juros sobre Capital Próprio), que foi admitido com base unicamente no paradigma nº 3402-001.833, conforme excertos do Despacho de Admissibilidade de fls. 1795-1812:

### **I - Identificação das matérias de divergência suscitadas no Recurso**

#### **Especial**

A Recorrente propõe divergência quanto à impossibilidade de tributação, pelo PIS e pela COFINS, das receitas de juros sobre o capital próprio, à luz de mandado de segurança e de entendimento do STJ.

### **II - Dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial** **Tempestividade**

O sujeito passivo tomou ciência do último acórdão de embargos em 22/02/2019 (sexta-feira), por via eletrônica (DTE), conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem a efls. 1639. Seguiu-se o prazo de 15 (quinze) dias para recurso, com início no primeiro dia útil seguinte, 25/02/2019, e término em 11/03/2019 (segunda-feira). O Recurso Especial do contribuinte foi interposto tempestivamente em 08/03/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada a efls. 1640.

### **Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial**

Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98; LC nº 70/91; e art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98

[...]

A Recorrente introduz o dissídio nos seguintes termos:

*"O intuito do presente Recurso Especial é o reconhecimento de que **as decisões obtidas nos Mandados de Segurança** n.º 2000.61.00.034839-0 (23ª Vara Cível Federal de São Paulo) e n.º 2000.61.00.34841-8 (17ª vara Cível Federal de São Paulo) **afastam a tributação do PIS e da COFINS das receitas de juros sobre o capital próprio**.*

*Caso assim não se entenda, subsidiariamente, pugna-se pela aplicação do entendimento alcançado pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") no REsp nº 1.104.184/SC, rel. Min. Napoleão Nunes, julgado sob o rito dos recursos repetitivos em data posterior à prolação do acórdão recorrido, no qual restou entendido que "[...] não incide PIS/COFINS sobre o JCP recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art 1o. entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03".*

*Nesse sentido, colacionam-se os Acórdãos Paradigmas n.ºs 3402001.853 e 101-97.029, nos quais, diante de situações fáticas semelhantes e à luz dos mesmos dispositivos legais, entendeu-se pela não tributação das receitas financeiras então discutidas pelo PIS e pela COFINS, em*



**sentido diverso daquele que fora consignado no Acórdão nº 1101-000.838. (...) "[destaques do recurso]**

[...]

Do voto vencedor do acórdão recorrido:

"A maioria da Turma Julgadora também discordou do I. Relator no que tange à incidência de Contribuição ao PIS e Cofins sobre as receitas de juros sobre o capital próprio. Prevaleceu o entendimento de que a ação judicial proposta pela contribuinte não atingiria tais receitas, tendo em conta que, de acordo com o objeto social da pessoa jurídica, ela não se caracterizaria como receita financeira, mas sim receita bruta.

Os fundamentos da decisão recorrida [da DRJ1 são apropriados para justificar o entendimento majoritário desta Turma:

'53. Os valores que serviram de base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins são os de receitas omitidas referentes a juros sobre capital próprio.

54. A impugnante insurge-se contra a exigência da multa de ofício por entender que a exigibilidade dessas contribuições estaria suspensa em face de mandados de segurança impetrados, nos quais foi-lhe concedida a segurança para que não fosse tributada a receita financeira.

55. Nas certidões de objeto e pé anexadas às fls. 255 e 256, referentes aos mandados de segurança n.ºs 2000.61.00.034841-8 e 2000.61.00.034839-0, consta que:

55.1 O MS nº 2000.61.003.034841-8 objetivou "a concessão de segurança para o fim de suspender a exigibilidade da Cofins nos moldes estipulados pelos arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98, no período-base de agosto/2000 e subsequentes, subsistindo a obrigação nos termos da Lei Complementar nº 70/91 (...)

55.2 O MS nº 2000.61.00.034839-0 tem por objeto "Recolhimento da contribuição para o PIS, com a base de cálculo e alíquota previstas na Lei nº 9.715/98, afastando-se, via incidental, por inconstitucionais, os dispositivos da Lei nº 9.718/98 (...)

56. A citada Lei nº 9.718/1998 determina:

(...)

57. A legislação cuja aplicação a contribuinte solicita nos mandados de segurança assim dispôs, relativamente às bases de cálculo de PIS e Cofins:

57.1 Lei 9.715/1998: (...)

57.2 Lei Complementar nº 70/1991: (...)

58. A definição de Receita Bruta dada pela legislação do imposto sobre a renda é a seguinte:

Decreto n.º 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, de 1999):

"Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12) ".

59. No presente caso, o autor do procedimento fiscal entendeu que, sendo as receitas de juros sobre capital próprio decorrentes do exercício das atividades previstas como objeto da empresa no seu contrato social, a sua tributação estaria de acordo com a segurança concedida.

60. De fato, no contrato social está previsto (fls. 351 e 352):

"OBJETO SOCIAL Artigo 2º A sociedade tem por objeto:

(... )

(d) a participação em outras sociedades, empresárias ou não, como sócio, acionista ou quotista " (grifou-se).

61. As receitas de juros sobre o capital próprio correspondem a juros, calculados sobre as contas do patrimônio líquido, recebidos de pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista, a título de remuneração do capital próprio (art. 9º da Lei nº 9.249/1995 (...)

62. No presente caso, tais receitas foram auferidas no exercício de atividade prevista em contrato social como objeto da sociedade, sendo, portanto, parte integrante da receita bruta, conforme Decisão da 7ª RF nº 148/1998, citada da NOTA 821, do artigo 279 do RIR/1999, nos seguintes termos:

"A receita bruta significa aquela obtida pela empresa mediante atividade que constitua seu objeto social, seja por menção expressa de seus atos constitutivos, seja pela realidade fática da sociedade, quando esta se afasta dos objetivos mencionados em seus estatutos."

63. Não se trata, no caso, de receitas auferidas em aplicações financeiras efetuadas paralelamente ao exercício das atividades precípua da empresa, mas obtidas em consequência do exercício destas atividades.'

Assim, o presente voto, (...), presta-se a NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter integralmente as exigências de Contribuição ao PIS e Cofins que subsistiram após o julgamento de 1ª instância. "

Veja-se que o acórdão recorrido adotou os fundamentos da decisão de 1ª instância. Identificamos, a seguir, os elementos essenciais do acórdão recorrido.

a) situação julgada - lançamento de PIS/COFINS reflexos, sobre omissão de receitas de juros de capital próprio; sujeito passivo tem como objeto social a participação em outras sociedades;

b) legislação interpretada - Lei nº 9.718/1998; Lei 9.715/1998; LC nº 70/1991; e art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

c) fundamentos da decisão -

c.1. os juros sobre capital próprio decorrem da participação da contribuinte em outras pessoas jurídicas;

c.2. a participação em outras pessoas jurídicas é o objeto social da contribuinte, na forma do contrato social, e por esta razão, os juros sobre capital próprio são considerados receitas operacionais, parte integrante da receita bruta;

c.3. assim sendo, a tributação dos JCP pelo PIS e pela COFINS estaria de acordo com a segurança concedida nos Mandados de Segurança 2000.61.00.034839-0 (PIS) e 2000.61.003.034841-8 (COFINS).

Este, portanto, o entendimento majoritário do colegiado, expresso no acórdão recorrido.

Passamos à análise da divergência proposta, à luz de cada paradigma.

Primeiro paradigma - acórdão nº 3402-001.853

A propósito do primeiro paradigma, a Recorrente aduz:

*"Aliás, há de se destacar que, no caso do Acórdão Paradigma n.º 3402-001.853, está-se diante de aresto que **diz respeito ao próprio Recorrente e que analisou situação fática idêntica a dos presentes autos.***

*Naquela oportunidade, igualmente se discutiu a manutenção dos autos de infração de **PIS/COFINS em face de juros sobre o capital próprio** diante da **existência do mesmo Mandado de Segurança n.º 2000.61.00.034841-8.** Bem como a partir do entendimento prolatado pelo STJ. (...)*

*(...)*

*Nessa linha, o E. CARF afirmou que "[d]iante do trânsito em julgado da ação acima citada, resta à [sic] este Conselho limitar-se à aplicação das determinações contidas na sentença, dando-lhes cumprimento " (fl. 16 do acórdão), também aplicando a decisão "[...] do STJ, no tocante os juros remuneratórios do capital próprio " (fl. 19 do acórdão) para **afastar a pretensão fiscal.***

*No caso em tela, diferentemente daquilo que restou consignado no paradigma, esse E. Conselho apontou que a ação judicial proposta pelo Recorrente não englobaria os juros sobre capital próprio, haja vista que não se caracterizariam como receita financeira, mas sim receita bruta, de acordo com seu objeto social. (...)*

*(...)*

*(...) do cotejo entre os casos, percebe-se que diante de uma situação fática IDÊNTICA (lavratura de auto de infração de PIS/COFINS em face do mesmo contribuinte para tributação de JCP), à luz da mesma legislação tributária federal (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 e Lei Complementar nº 70/1991), alcançaram-se soluções jurídicas distintas: (i) no paradigma, apontou-se que a decisão do STJ e o provimento jurisdicional obtido pelo Recorrente foram determinantes para a desconstituição do auto de infração, por alcançarem as receitas financeiras; e (ii) no acórdão recorrido, asseverou-se que os mandados de segurança não se prestariam para o cancelamento dos autos de infração. " (destaques da Recorrente)*

O paradigma nº 3402-001.853 julga recurso voluntário interposto pela mesma contribuinte, contra auto de COFINS que abrangia período de 1998 a 2002 (processo 19515.000043/2005-36). É relevante, para o presente exame, apenas a parte do paradigma relativa a tributo exigido com base na omissão de receitas de juros de capital próprio. No caso paradigma, tratava-se de lançamento de COFINS sobre omissão de juros de capital próprio nos meses de abril, julho e dezembro de 1998. Seguem-se os excertos pertinentes.

[...]

Do voto condutor do primeiro paradigma:

*"Inicialmente, cumpre ressaltar que a Recorrente é detentora de decisão judicial, nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.61.00.0348418, que tramitou junto à 17ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo, que lhe foi favorável, com o fim de*

*'assegurar à impetrante o direito de efetuar, a partir de agosto/2000, o recolhimento da COFINS na forma da Lei Complementar 70/91, (...)'*

(...)

*Diante do trânsito em julgado da ação acima citada, resta à este Conselho limitar-se à aplicação das determinações contidas na sentença, dando-lhes cumprimento.*

(...)

*Quanto à inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, assiste razão à Recorrente, pois que o Supremo Tribunal Federal - STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 390.840MG, transitado em julgado em 05.09.2006, declarou a inconstitucionalidade do preceito legal, de modo a afastar da incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, as receitas que não tiverem origem no faturamento proveniente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.*

(...)

*Tendo o STF tomado referida decisão, ainda que em sede de controle difuso de constitucionalidade, entendo que por ser posicionamento pacificado na Corte Suprema do país, a referida decisão passa a ser de observação obrigatória por todos os interpretes e aplicadores do direito, máxime a Administração Tributária, limitada que está pelo princípio da legalidade.*

(...)

Assim sendo, quanto as "outras receitas " provenientes de rendimentos de aplicações financeiras, devem ser excluídas da base de cálculo, por não subsumirem-se ao conceito de faturamento da pessoa jurídica. Cancela-se neste particular a exigência.

Quanto à aplicabilidade da decisão do STF especificamente para os Juros Remuneratórios do Capital Próprio - JSCP, a 1ª Seção de Julgamento do Superior Tribunal de Justiça, em processo que seguiu o rito dos Recursos Repetitivos (art. 543C, do CPC), reconheceu que na vigência da Lei nº 9.718/98 não seriam tais receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e à COFINS. (Resp 1104184/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 08/03/2012).

Por força do disposto no art. 62-A, do RICARF, transcrevo a Ementa da decisão:

**RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C DO CPC c/c ART. 2º, §1º, DA RES. STJ 8/2008) (...). TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA.**

**IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS JUROS SOBRE**

**CAPITAL PRÓPRIO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA,**

**TENDO EM VISTA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, PELO STF, DO ART. 3º, § 1º e 358.273/RS). POSSIBILIDADE QUE SOMENTE SE AFIGURA APÓS A EDIÇÃO DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03, JÁ NA VIGÊNCIA DA EC 20/98, QUE AMPLIOU A BASE DE CÁLCULO DO PIS/CONFINS PARA INCLUIR A TOTALIDADE DAS RECEITAS AUFERIDAS PELA PESSOA JURÍDICA. PRECEDENTE: 1ª TURMA, RESP. 1.018.013/SC, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, DJE 28.04.2008. PARECER DO MPF PELO IMPROVIMENTO DO RECURSO. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.**

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

4. Todavia, a técnica adotada pelo legislador ordinário e posteriormente ratificada pelo Fisco foi definitivamente rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do alargamento do conceito de faturamento empreendido pelo art. 3º, §1º da Lei 9.718/98, tendo em vista o quanto disposto no art. 195 da CRFB, inconstitucionalidade essa que não foi afastada com as modificações

efetuadas pela EC 20/98, a qual, grosso modo, constitucionalizou o conceito legal de faturamento ao incluir no Texto Magno, como base de cálculo do PIS/COFINS, também, a receita (RE's 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG).

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

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

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

Considerando que a matéria tributada pelo Auto de Infração questionado no recurso voluntário diz respeito a tributação, pela COFINS, de outras receitas (aplicações financeiras) e, também, de receitas provenientes do recebimento, pela Recorrente, de juros remuneratórios do capital próprio de suas controladas/coligadas, tenho que o recurso merece provimento integral. Por força do art. 62A, do RICARF, resta apenas aplicar a decisão do STF, para as "outras receitas", e a do STJ, no tocante aos juros remuneratórios do capital próprio.

Assim sendo, deve ser afastada a premissa da decisão recorrida, proferida pela DRJ, no que diz respeito à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições, passando a ter como indevidos os lançamentos efetuados no Auto de Infração por omissão das receitas sob o fundamento do dispositivo declara inconstitucional, e, em especial, por se tratarem de receitas provenientes de aplicações financeiras e do recebimento dos juros remuneratórios do capital próprio JSCP.

(...)

Ante ao todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento ao Recurso Voluntário** do contribuinte para:

(...)

a)

b)

*c) No mérito, desconstituir o Auto de Infração lavrado, em virtude da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998. " [grifos do despacho]*

O voto condutor do paradigma cuidou em distinguir, a todo tempo, as chamadas "outras receitas" omitidas - decorrentes de aplicações financeiras - dos juros sobre capital próprio. Não obstante, é fato que o paradigma adotou o entendimento de que os JCP estariam fora da incidência de PIS/COFINS antes da edição das Leis 10.637/02 e 10.833/03 - e no presente processo, trata-se do ano 1999.

Pelo exposto, parece-nos suficientemente demonstrado o dissídio entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma, no que se refere à sujeição dos juros sobre capital próprio à incidência de PIS e COFINS, o que justifica o seguimento da matéria para reexame em via de Recurso Especial.

Intimada acerca do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que o admitiu, a PGFN apresentou Contrarrazões de fls. 1814-1818 sem oferecer resistência ao conhecimento do Apelo e, no mérito, requerendo a confirmação da decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

#### 1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial é tempestivo conforme ficou bem assentado no despacho de admissibilidade.

O Contribuinte, em suas Contrarrazões, suscita nulidade do referido despacho por ter sido assinado por autoridade incompetente.

Discordo de tal entendimento.

Embora o despacho tenha sido *proposto* por Auditor Fiscal da Receita Federal que compunha o quadro de colaboradores do CARF, o mesmo foi aprovado pela então senhora Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, autoridade indiscutivelmente competente para tanto e efetiva subscritora do referido despacho. É importante salientar que, se assim não fosse, o despacho que admitiu o Apelo do próprio Contribuinte padeceria do mesmo vício.

Ainda em suas Contrarrazões, o Contribuinte oferece resistência ao conhecimento do Apelo. Entendo não assistir razão.

Após os dois despachos de admissibilidade acerca do Recurso Fazendário, tão somente o Acórdão nº 3403-002.213 foi admitido como dissídio jurisprudencial.

Examinando o referido paradigma, ao contrário do precedente já descartado (Acórdão nº 3403-002.156) em que *não* haviam sido apresentados documentos em sede de impugnação, no paradigma admitido o contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, *apresentou* documentos (no caso, DCTF retificadora) que foram considerados insuficientes pela DRJ para comprovar o indébito pleiteado, uma vez que não apresentados documentos contábeis que infirmassem os valores declarados originalmente. E mesmo nesse contexto, tendo o contribuinte complementado tal gama de elementos probatórios em seu recurso voluntário, em resposta aos argumentos entabulados na decisão de primeira instância, o colegiado paradigmático concluiu que tais provas somente poderiam ter sido apresentadas em impugnação. Confira-se excerto do relatório e voto do referido paradigma:

#### Relatório

Versa o presente sobre DCOMP (fls. 2 a 61) transmitida em 31/05/2004, solicitando a compensação de débito de Cofins (no valor de R\$ 2.113,91) com crédito da mesma contribuição, derivado de “pagamento indevido ou a maior” (DARF de R\$ 21.339,07, pago em 15/10/2003), referente ao período de apuração de setembro de 2003.



No despacho decisório (eletrônico) de fl. 7, emitido em 24/04/2008, a compensação não é homologada por inexistência do crédito, pois os pagamentos localizados foram integralmente utilizados para quitação dos débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação pleiteada.

Cientificada do despacho decisório, a empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls 10 a 14), sustentando que cometeu erro no preenchimento da última DCTF referente a setembro de 2003 enviada à RFB, pois o valor correto devido a título de Cofins para a competência é de R\$ 19.225,16 (como se verifica na DIPJ de fls. 52 a 70), e não R\$ 21.339,07 (como consta no DARF de fl. 72). Para sanar a incorreção comunica que já enviou DCTF retificadora (fls. 77 a 79).

No julgamento de primeira instância, em 31/01/2011 (fls. 86 a 89), acorda-se pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob o argumento de que não são juntados aos autos documentos que comprovam o valor da Cofins alegada como efetivamente devida (mas tão-somente as DIPJ e a DCTF retificadora, sem os registros contábeis que lhes dão suporte), e de que cabe à recorrente o ônus da comprovação de seu direito creditório.

[...]

#### **Voto**

[...]

O contencioso restringe-se a matéria probatória. A empresa reitera em sede de recurso voluntário que errou no preenchimento da DCTF, mas efetivamente detém o crédito apresentado para compensação.

No presente processo, como em todos nos quais o despacho decisório é eletrônico, a fundamentação não tem como antecedente uma operação individualizada de análise por parte do Fisco, mas sim um tratamento massivo de informações. Daí a importância de, nestes casos, assegurar-se com ânimo ainda maior a preservação da verdade material. É somente com a manifestação de inconformidade que o contribuinte é chamado justificar-se especificamente em relação ao caso concreto. E o julgamento de primeira instância constituirá, em regra, a primeira análise humana do processo.

O julgador de primeira instância, ao analisar a documentação carreada pela empresa, não identificou elemento probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise. E, tendo em conta que o ônus probatório é do postulante do crédito, negou de plano o direito à compensação.

Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Veja-se, assim, que o referido acórdão paradigmático entendeu não ser possível apresentar documentos, em sede de recurso voluntário, que já estavam disponíveis quando da apresentação da manifestação de inconformidade, ainda que em complementação aos já apresentados na primeira oportunidade.

Já no acórdão recorrido, embora não tenha havido apresentação de DCTF retificadora por parte do contribuinte, o colegiado *a quo* concluiu que, tendo a DRJ não acatado os documentos/demonstrativos apresentados durante o procedimento fiscal que, em tese, comprovariam as compensações realizadas, o contribuinte poderia apresentar em recurso voluntário documentos que demonstrassem que as informações na DCTF original estariam incorretas. Veja-se excertos do voto condutor do aresto proferido em sede de embargos em despacho por mim proferido no segundo despacho admissibilidade destes autos:

[...]

Em sede de embargos de declaração, a Fazenda Nacional sustentou que na fundamentação adotada para exonerar a exigência fiscal referente à falta de recolhimento de IRPJ, a decisão recorrida teria se omitido quanto à justificativa para afastamento dos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que tratam do momento de apresentação de provas no processo administrativo fiscal.

Os embargos foram acolhidos, mas sem efeitos infringentes. O voto condutor do Acórdão de embargos nº 1302-001.740, de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, segue abaixo reproduzido na íntegra devido a sua pertinência com o presente exame complementar de admissibilidade:

*A embargante aponta omissão quanto à justificativa para afastamento do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, na medida em que a exigência foi cancelada em razão de provas trazidas, apenas, na fase recursal.*

*De fato, as provas que convenceram os julgadores acerca da improcedência da exigência fiscal somente foram juntadas por ocasião do recurso voluntário. Todavia, não houve ofensa ao dispositivo legal em referência, que assim expressa:*

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[...]

*Isto porque, restou caracterizado, no presente caso, a hipótese contida na alínea "c" de seu § 4º, vez que a acusação fiscal foi formulada nos seguintes termos:*

#### FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ.

O exame dos livros e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte e a confrontação das informações colhidas, relativamente às receitas da atividade, no ano calendário de 1.999 e aquelas constantes da DIPJ respectiva, no Sistema Eletrônico de Informações da Secretaria da Receita Federal SIEF/ IRF e DCTF, revelaram a existência de falta de recolhimento de IRPJ devido.

Intimado, através de Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 09/02/04, de 01/03/04 e de 02/03/04 a apresentar os esclarecimentos necessários à satisfação da demanda desta fiscalização, além de outros documentos fiscais, este enviou correspondência em 11/02/04, 12/02/04 e 05/03/04, apresentando esclarecimentos, planilhas e documentos fiscais, informando haverem os valores de IRPJ questionado, sido objeto de compensação com créditos de IR de meses e períodos anteriores. Examinadas as informações constantes de DCTF, constatamos a inexistência de qualquer informação relativa ao IRPJ devido, pagamento e/ou compensação de qualquer espécie, naquele documento de preenchimento obrigatório. Diante do fato, resta, do questionamento efetuado por esta fiscalização, constatada a falta de recolhimento do IRPJ devido.

Assim, os valores apurados por esta fiscalização, referentes ao IRPJ devido, apresentados sinteticamente no quadro abaixo, serão objeto de exigência do crédito tributário decorrente, através de Auto de Infração.

*Frente à conclusão fiscal de que a alegação de compensação somente seria admissível se indicada em DCTF, a contribuinte buscou, em sua impugnação, convencer os julgadores de que a falta de declaração da compensação em DCTF ensejaria, apenas, multa por descumprimento de obrigação acessória, mas nunca a exigência do próprio tributo. Asseverou que o sr. agente fiscal cometeu um silogismo equivocado e afirmou ter efetuado a compensação contábil dos valores questionados,*

*preliminarmente observando que o próprio auditor fiscal admite que a Impugnante agiu "apresentando esclarecimentos, planilhas e documentos fiscais, informando haverem (sic) os valores de IRPJ questionado, sido objeto de compensação com créditos de IR de meses e períodos anteriores, e destacando que tais planilhas não foram objeto de contestação pela fiscalização.*

*A decisão recorrida, porém, observou que sem as informações prestadas em DCTF, a Receita Federal não disporia de dados sobre tais compensações, e assim concluiu que o caso se tratava de falta de comprovação das compensações que a contribuinte alegava ter efetuado, ao final mantendo a autuação porque a impugnante não apresentou os registros contábeis das propaladas compensações, complementando que os quadros demonstrativos apresentados durante a ação fiscal (fls. 82, 85, 86) não são suficientes para comprovar a efetiva realização das compensações.*

*Nestes termos, a insuficiência probatória das planilhas originalmente apresentadas à Fiscalização somente foi expressa na decisão de 1ª instância, constituindo, assim, razões posteriormente trazidas aos autos, passíveis de serem contrapostas por provas documentais juntadas por ocasião do recurso voluntário.*

*A embargante aduz, ainda, que referida juntada contrariaria o princípio do efeito devolutivo dos recursos e pede, subsidiariamente, que caso seja acatada a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, mediante anulação do acórdão embargado nesta parte.*

*Não se vislumbra, porém, qual conteúdo a embargante pretende atribuir ao mencionado princípio, nem se identifica, no regramento processual vigente, qualquer dispositivo que seja por ele orientado. Ao contrário, no próprio art. 16, reportando-se à juntada de documentos depois da impugnação, tratada nos mencionados §§ 4º e 5º daquele dispositivo, o legislador fez constar no §6º que, caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. Logo, se nem mesmo na hipótese de provas eventualmente contrapostas à acusação fiscal se cogita da devolução dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância, menor razão assiste à embargante frente a provas cuja juntada posterior é motivada por razões trazidas por aquela autoridade julgadora de 1ª instância.*

*Frente ao exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER e ACOLHER os embargos de declaração, mas sem efeitos infringentes, apenas suprimindo a omissão apontada.*

[...]

Conforme se observa, verifica-se que nesse precedente (Acórdão nº 3403-002.213) há semelhante situação de complementação de provas em sede de recurso voluntário em face do embate argumentativo. A situação fática encontrada no Acórdão recorrido, em que "a insuficiência probatória das planilhas originalmente apresentadas à Fiscalização somente foi expressa na decisão de 1ª instância", equivale ao caso paradigmático em que o contribuinte

apresentou provas complementares em sede de recurso voluntário com vista a comprovar a incorreção da DCTF inicialmente apresentada em face de a DRJ questionar a comprovação do referido erro com base em documentos contábeis.

Desse modo, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## 1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Em relação ao Apelo do Contribuinte, a divergência é patente e, ante à ausência de resistência da Fazenda Nacional quanto à sua admissibilidade, dele conheço, confirmando as razões do despacho de admissibilidade, conforme possibilita o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

## 2 MÉRITO

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Acerca da juntada de documentos em sede de recurso voluntário, valho-me do voto da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 9101-005.190<sup>1</sup>:

Este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do Conselheiro André Mendes de Moura, alinhado ao acórdão recorrido, como é exemplo o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.927:

[...]

Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (...)*

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

---

<sup>1</sup> Julgado na sessão de 09/11/2020. Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob.

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

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

(...)

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Grifei)*

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R\$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao Recurso Especial da PGFN.

A legislação processual, portanto, traz regramento específico para o tema, e a interpretação invocada a partir do paradigma nº 03-04.371 pode ensejar a negativa de sua vigência, na medida em que reconhece a *faculdade das partes de produção de provas a qualquer tempo no processo administrativo*, e até mesmo *com o recurso à Câmara Superior*.

No presente caso, o recurso voluntário foi interposto em 18/11/2008 (e-fl. 655) e a apresentação das provas não apreciadas se deu em 27/04/2016 (e-fls. 778/943). E, neste contexto, o voto condutor do acórdão recorrido, admitindo a eventual aplicação, apenas, da ressalva contida no art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, na hipótese de as provas se prestarem a “*dialogar*” com a decisão de 1ª instância, nega-lhes apreciação porque: a) apresentadas *muito tempo depois vencido o prazo recursal e sem qualquer justificativa para a sua intempestividade*; e b) a peça visa ainda aditar as razões recursais distintas de questões de ordem pública.

Quanto a este último ponto, importa recordar outra manifestação recente deste Colegiado, admitindo a inovação de argumentos em recurso voluntário na forma assim exposta no voto vencedor lavrado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.599<sup>2</sup>:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

---

<sup>2</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]



Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; conseqüentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu Recurso Especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase*

*pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível.* Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido.

Assim, a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, não é vedada pelo Decreto nº 70.235/72, mormente quando se admite, nesta fase recursal, a contraposição de *atos ou razões* trazidas aos autos na decisão de 1ª instância.

Pois bem. No caso concreto, salta aos olhos que os documentos trazidos aos autos no Recurso Voluntário simplesmente respondem à resistência da decisão de primeira instância em reconhecer a compensação somente com base na declaração retificadora. Sendo afirmado que haveria necessidade da apresentação da escrituração contábil para tanto, assim procedeu o contribuinte, conforme bem delineado no Acórdão em Embargos nº 1302-001.740 que integra o acórdão recorrido:

*A embargante aponta omissão quanto à justificativa para afastamento do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, na medida em que a exigência foi cancelada em razão de provas trazidas, apenas, na fase recursal.*

*De fato, as provas que convenceram os julgadores acerca da improcedência da exigência fiscal somente foram juntadas por ocasião do recurso voluntário. Todavia, não houve ofensa ao dispositivo legal em referência, que assim expressa:*

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[...]

*Isto porque, restou caracterizado, no presente caso, a hipótese contida na alínea "c" de seu § 4º, vez que a acusação fiscal foi formulada nos seguintes termos:*

#### FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ.

O exame dos livros e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte e a confrontação das informações colhidas, relativamente às receitas da atividade, no ano calendário de 1.999 e aquelas constantes da DIPJ respectiva, no Sistema Eletrônico de Informações da Secretaria da Receita Federal SIEF/ IRF e DCTF, revelaram a existência de falta de recolhimento de IRPJ devido.

Intimado, através de Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 09/02/04, de 01/03/04 e de 02/03/04 a apresentar os esclarecimentos necessários à satisfação da demanda desta fiscalização, além de outros documentos fiscais, este enviou correspondência em 11/02/04, 12/02/04 e 05/03/04, apresentando esclarecimentos, planilhas e documentos fiscais, informando haverem os valores de IRPJ questionado, sido objeto de compensação com créditos de IR de meses e períodos anteriores. Examinadas as informações constantes de DCTF, constatamos a inexistência de qualquer informação relativa ao IRPJ devido, pagamento e/ou compensação de qualquer espécie, naquele documento de preenchimento obrigatório. Diante do fato, resta, do questionamento efetuado por esta fiscalização, constatada a falta de recolhimento do IRPJ devido.

Assim, os valores apurados por esta fiscalização, referentes ao IRPJ devido, apresentados sinteticamente no quadro abaixo, serão objeto de exigência do crédito tributário decorrente, através de Auto de Infração.

*Frente à conclusão fiscal de que a alegação de compensação somente seria admissível se indicada em DCTF, a contribuinte buscou, em sua impugnação, convencer os julgadores de que a falta de declaração da compensação em DCTF ensejaria, apenas, multa por descumprimento de obrigação acessória, mas nunca a exigência do próprio tributo. Asseverou que o sr. agente fiscal cometeu um silogismo equivocado e afirmou ter efetuado a compensação contábil dos valores questionados, preliminarmente observando que o próprio auditor fiscal admite que a Impugnante agiu "apresentando esclarecimentos, planilhas e documentos fiscais, informando haverem (sic) os valores de IRPJ questionado, sido objeto de compensação com créditos de IR de meses e períodos anteriores, e destacando que tais planilhas não foram objeto de contestação pela fiscalização.*

*A decisão recorrida, porém, observou que sem as informações prestadas em DCTF, a Receita Federal não disporia de dados sobre tais compensações, e assim concluiu que o caso se tratava de falta de comprovação das compensações que a contribuinte alegava ter efetuado, ao final mantendo a autuação porque a impugnante não apresentou os registros contábeis das propaladas compensações, complementando que os quadros demonstrativos apresentados durante a ação fiscal (fls. 82, 85, 86) não são suficientes para comprovar a efetiva realização das compensações.*

*Nestes termos, a insuficiência probatória das planilhas originalmente apresentadas à Fiscalização somente foi expressa na decisão de 1ª instância,*

*constituindo, assim, razões posteriormente trazidas aos autos, passíveis de serem contrapostas por provas documentais juntadas por ocasião do recurso voluntário.*

*A embargante aduz, ainda, que referida juntada contrariaria o princípio do efeito devolutivo dos recursos e pede, subsidiariamente, que caso seja acatada a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, mediante anulação do acórdão embargado nesta parte.*

*Não se vislumbra, porém, qual conteúdo a embargante pretende atribuir ao mencionado princípio, nem se identifica, no regramento processual vigente, qualquer dispositivo que seja por ele orientado. Ao contrário, no próprio art. 16, reportando-se à juntada de documentos depois da impugnação, tratada nos mencionados §§ 4º e 5º daquele dispositivo, o legislador fez constar no §6º que, caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. Logo, se nem mesmo na hipótese de provas eventualmente contrapostas à acusação fiscal se cogita da devolução dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância, menor razão assiste à embargante frente a provas cuja juntada posterior é motivada por razões trazidas por aquela autoridade julgadora de 1ª instância.*

Resta assim evidente que os documentos apresentados pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário dialogavam *in totum* com as objeções trazidas pela decisão de primeira instância para não acatar o erro na DCTF transmitida, em total consonância com o disposto no art. 16, § 4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/72, independentemente de tais documentos estarem à disposição do Contribuinte desde a apresentação da impugnação.

Desse modo, não há como prosperar o Apelo Fazendário.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Recurso Especial do Contribuinte ataca a decisão recorrida em relação à manutenção da exigência de PIS e Cofins incidente sobre JCP. A decisão recorrida assim se manifestou acerca do tema:

*A maioria da Turma Julgadora também discordou do I. Relator no que tange à incidência de Contribuição ao PIS e Cofins sobre as receitas de juros sobre o capital próprio. Prevaleceu o entendimento de que a ação judicial proposta pela contribuinte não atingiria tais receitas, tendo em conta que, de acordo com o objeto social da pessoa jurídica, ela não se caracterizaria como receita financeira, mas sim receita bruta.*

*Os fundamentos da decisão recorrida [da DRJ1 são apropriados para justificar o entendimento majoritário desta Turma:*

*'53. Os valores que serviram de base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins são os de receitas omitidas referentes a juros sobre capital próprio.*

[...]

56. A citada Lei n.º 9.718/1998 determina:

(...)

57. A legislação cuja aplicação a contribuinte solicita nos mandados de segurança assim dispôs, relativamente às bases de cálculo de PIS e Cofins:

57.1 Lei 9.715/1998:

*“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

*I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;*

*(..)*

*Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”.*

57.2 Lei Complementar nº 70/1991:

*“Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.*

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.*

58. A definição de Receita Bruta dada pela legislação do imposto sobre a renda é a seguinte:

*Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, de 1999):*

"Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12) ".

59. No presente caso, o autor do procedimento fiscal entendeu que, sendo as receitas de juros sobre capital próprio decorrentes do exercício das atividades previstas como objeto da empresa no seu contrato social, a sua tributação estaria de acordo com a segurança concedida.

60. De fato, no contrato social está previsto (fls. 351 e 352):

"OBJETO SOCIAL Artigo 2º A sociedade tem por objeto:

(... )

(d) a participação em outras sociedades, empresárias ou não, como sócio, acionista ou quotista " (grifou-se).

61. As receitas de juros sobre o capital próprio correspondem a juros, calculados sobre as contas do patrimônio líquido, recebidos de pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista, a título de remuneração do capital próprio (art. 9º da Leinº9.249/1995 (...)

62. No presente caso, tais receitas foram auferidas no exercício de atividade prevista em contrato social como objeto da sociedade, sendo, portanto, parte integrante da receita bruta, conforme Decisão da 7ª RF nº 148/1998, citada da NOTA 821, do artigo 279 do RIR/1999, nos seguintes termos:

"A receita bruta significa aquela obtida pela empresa mediante atividade que constitua seu objeto social, seja por menção expressa de seus atos constitutivos, seja pela realidade fática da sociedade, quando esta se afasta dos objetivos mencionados em seus estatutos."

63. Não se trata, no caso, de receitas auferidas em aplicações financeiras efetuadas paralelamente ao exercício das atividades precípuas da empresa, mas obtidas em consequência do exercício destas atividades.'

Assim, o presente voto, (...), presta-se a NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter integralmente as exigências de Contribuição ao PIS e Cofins que subsistiram após o julgamento de 1ª instância. "

Analisando o tema, entendo que o Apelo da Recorrente não se sustenta.

Se por um lado, de fato, pode-se discutir qual a natureza jurídica dos JCP e sua influência na base de cálculo do PIS e da Cofins - como o fez o REsp nº 1.200.492/RS julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/73, em 14/10/2015-, tal precedente referia-se expressamente à possibilidade de incidência dessas contribuições sobre o JCP somente após a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Confira-se tal julgado:

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

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RELATOR PARA ACÓRDÃO: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

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

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

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

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

Nesse precedente, portanto, restou pacificado que, após a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, passaram a incidir PIS e Cofins sobre o JCP.

Tal julgado reflete, pois, o também decidido sob o rito do art. 543-C do CPC/73 no REsp nº 1.104.184/RS (julgado em 29/02/2012), especificamente acerca da incidência de PIS e Cofins sobre JCP na sistemática cumulativa de apuração dessas contribuições (Lei 9.718/98), cuja ementa, na parte que interessa ao presente litígio, foi assim redigida:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C DO CPC c/c ART. 2º, § 1º DA RES. STJ 8/2008). PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, II DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE DE

INCLUSÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA, TENDO EM VISTA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, PELO STF, DO ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98 (RE's 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS). POSSIBILIDADE QUE SOMENTE SE AFIGURA APÓS A EDIÇÃO DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03, JÁ NA VIGÊNCIA DA EC 20/98, QUE AMPLIOU A BASE DE CÁLCULO DO PIS/CONFINS PARA INCLUIR A TOTALIDADE DAS RECEITAS AUFERIDAS PELA PESSOA JURÍDICA. PRECEDENTE: 1ª TURMA, RESP. 1.018.013/SC, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, DJE 28.04.2008. PARECER DO MPF PELO IMPROVIMENTO DO RECURSO. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

[...]

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

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

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

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

Precedente: 1ª Turma, REsp. 1.018.013/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 28.04.2008.

7. Parecer do MPF pelo improvimento do recurso.

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

Conforme salientado, tal julgado não se debruçou explicitamente sobre a hipótese de o contribuinte perceber receitas de JCP tendo como uma de suas atividades constantes em estatuto/contrato social a participação no capital de outras pessoas jurídicas.



Sob o tema é importante ressaltar que a Lei nº 9.718/98, em seu § 1º de seu art. 3º, ampliou a base de cálculo das referidas contribuições ao definir que o faturamento da pessoa jurídica correspondia à receita bruta, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes tanto o tipo de atividade exercida por essa pessoa jurídica como a classificação contábil atribuída às receitas que auferem.

Ocorre que, em julgamentos posteriores no âmbito do próprio STJ, ambas as turmas da 1ª Seção voltaram a afirmar que os juros sobre o capital próprio seriam classificados como receitas financeiras e estariam fora do campo de incidência da Cofins no regime cumulativo, como também, especificamente sobre o tema ora em debate, ante a questionamentos da Fazenda Nacional, esclareceram que tal entendimento aplica-se *ainda que a pessoa jurídica tenha “por objeto social a participação em outras empresas, ou seja, em que a empresa envolvida era uma empresa holding”* (AgInt no AREsp nº 34.015 – julgado em 10/05/2022). Confira-se ementa e relatórios dos julgamentos em questão:

**- 1ª Turma - AgInt no AREsp nº 34.015/MG**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). LEI 9.718/1998. INEXIGIBILIDADE. INCIDÊNCIA A PARTIR DA ENTRADA EM VIGOR DAS LEIS 10.637/2002 e 10.833/2003. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior de Justiça, no julgamento do Recurso Representativo da Controvérsia 1.104.184/RS, pacificou o entendimento de que não incide contribuição para o PIS e COFINS sobre juros sobre capital próprio durante a vigência da Lei 9.718/1998, mas referidas exações passaram a ser devidas a partir da entrada em vigor das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. Na hipótese dos autos, observa-se que, no período em questão, 2001, independentemente do tipo societário e objeto, os juros sobre capital próprio apresentavam natureza de receita financeira, não sendo possível incluí-lo na base de cálculo do PIS e da COFINS, que, quando da edição da Lei 9.718/1998, incidia tão somente sobre o faturamento, visto que não existia autorização constitucional para o legislador, no exercício de sua competência tributária, instituir contribuição sobre a receita financeira.

3. Em situação absolutamente idêntica à presente, envolvendo inclusive a mesma empresa, o eminente Ministro HERMAN BENJAMIN confirmou a nulidade de lançamento tributário relativo a não recolhimento de COFINS sobre Juros sobre Capital Próprio - JCP, ano-base 2001, adotando o entendimento firmado no Recurso Especial Repetitivo 1.104.184/RS (EDcl no AREsp 068128/MG, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 25/06/2014).

4. Ainda sobre a incidência de contribuição ao PIS e da COFINS sobre os juros sobre capital próprio de sociedade que tem por objeto social a participação em outras empresas, ou seja, em que a empresa envolvida era uma empresa holding, cita-se o acórdão proferido pela Segunda Turma, nos autos do AgInt no REsp 1841622/SP da relatoria do eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES.

5. Agravo interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento. (AgInt no AREsp nº 34.015/MG, 1ª Turma – Relator Ministro Manoel Erhardt – Desembargador convocado do TRF-5; decisão unânime; julgado em 10/05/2022)

**- 2ª Turma - AgInt no REsp nº 1.841.622/SP**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PIS E COFINS. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - JCP. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS NA VIGÊNCIA NA LEI Nº 9.718/1998. PRECEDENTE EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO.

1. Afastada a alegada ofensa ao art. 1.022 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.

2. *A alegação no sentido de que os valores decorrentes de juros de capital próprio estariam incluídos no conceito de receita/faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS na égide da Lei nº 9.718/1998 - quando se referem a atividades principais da pessoa jurídica - é matéria de cunho constitucional que demanda exame do art. 195 da Constituição Federal, o qual não pode ser analisado por esta Corte no âmbito do recurso especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, sobretudo no caso dos autos onde consta agravo à Suprema Corte.*

3. Esta Corte já se manifestou em sede de recurso especial repetitivo no sentido de que não incide PIS/COFINS sobre o juros sobre o capital próprio recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art. 1º entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03, tal como no caso dos autos, que se refere apenas ao período compreendido na égide da Lei 9.718/98. (REsp 1.104.184/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJ 8.3.2012).

4. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp nº 1.841.622/SP. 2ª Turma - Relator Ministro Mauro Campbell Marques; decisão unânime; julgado em 25/05/2020)

[...]

**Relatório**

A agravante insurge-se contra a decisão agravada reiterando as alegações de ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC em relação as seguintes omissões não sanadas após oposição de embargos de declaração: (i) atividade típica da empresa que seria a participação em outras empresas, de modo que o juros sobre

o capital próprio seria decorrer da sua atividade principal; (ii) ao fato de que o entendimento fixado no REsp 1.104.184 que não afastou a possibilidade de enquadramento como receita decorrentes de atividades típicas da pessoa jurídica; e (iii) *entendimento firmado pelo STF no RE 400.479 e no RE 371.258 no sentido da inclusão no conceito de receita bruta das atividades típicas da pessoa jurídica para fins de incidência do PIS e da COFINS. No mérito alega reitera a alegação de ofensa aos arts. 2º e 3º, caput, da Lei nº 9.718/1998 e distinguishing em relação ao recurso especial repetitivo, eis que naquela hipótese não foi tratada a questão da incidência de PIS e COFINS sobre juros sobre o capital próprio como atividade principal da empresa, onde o objeto social é a participação em sociedades*. Assevera que nesse caso incidem as contribuições ao PIS e à COFINS, não havendo necessidade de análise de matéria constitucional para chegar a tal conclusão na hipótese.

[...]

Dessa forma, o recurso do Contribuinte deve ser provido.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER dos Recursos Especiais, para, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

### Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais divergi do i. Relator quanto à admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, por entender ser caso de não conhecimento. Quanto ao recurso especial do contribuinte, acompanhei o voto do i. Relator pelas conclusões, conforme também passo a expor.

### *Recurso especial da Fazenda Nacional*

A Fazenda Nacional apresenta recurso especial para discutir a matéria “*preclusão do direito de apresentar provas após a impugnação dos lançamentos*”. Apresenta como paradigma o acórdão 3403-002.213.

O **acórdão recorrido (1101-000.838)** analisa lançamento de IRPJ relativo ao ano-calendário 1999, em que a fiscalização apurou falta de recolhimento e a defesa alegou compensação, juntando quadros demonstrativos de apuração. Ao julgar a impugnação, a DRJ negou provimento por entender que a prova precisaria ter sido feita mediante a juntada de registros contábeis, e então o contribuinte apresenta tais documentos em sede de recurso voluntário. O acórdão recorrido analisa os documentos juntados e cancela a autuação, sob o seguinte fundamento:

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, nesta parte, sob o argumento básico de que a contribuinte não havia apresentado os registros contábeis das compensações em questão e que os quadros demonstrativos apresentados (fls. 82, 85, 86) não são suficientes para comprovar a efetiva realização das compensações.

Agora na fase recursal a contribuinte apresenta os documentos de fls. 545/556, onde resta claro a demonstração das referidas compensações.

Ora, incabível a manutenção do lançamento sobre a falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, quando restar comprovado, na fase recursal, as alegadas compensações dos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurados na declaração de rendimentos com Imposto de Renda Pessoa Jurídica pago a maior em declarações de rendimentos anteriores.

Assim sendo, é de se excluir da tributação o item que versa sobre falta de recolhimento do IRPJ.

O **acórdão de embargos (1302-001.740)** acolhe a alegação de omissão acerca da fundamentação legal para se aceitar a apresentação de documentos em fase recursal, indicando, quanto ao artigo 16 do Decreto 70.235/1972, que “*restou caracterizado, no presente caso, a hipótese contida na alínea "c" de seu §4º.*” (“(c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”). Conclui que “*(...) a insuficiência probatória das planilhas originalmente apresentadas à Fiscalização somente foi expressa na decisão de 1ª instância, constituindo, assim, razões posteriormente trazidas aos autos, passíveis de serem contrapostas por provas documentais juntadas por ocasião do recurso voluntário.*”

Integrando o acórdão recorrido com o acórdão de embargos, assim podemos resumir o fundamento da decisão recorrida: no caso, a apresentação de documentos em segunda instância ocorreu em resposta à decisão da DRJ, no contexto do artigo 16, §4º, “c” do Decreto 70.235/1972, e por isso os documentos deveriam ser aceitos.

O acórdão apontando como **paradigma (3403-002.213)** analisa a juntada de documentos em sede de recurso voluntário em processo iniciado por declaração de compensação. A ementa já traz o contexto de que, em tal procedimento, cabe ao contribuinte provar a existência e liquidez de seu crédito:

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. EXISTÊNCIA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. CASOS DE DILIGÊNCIA.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Se a verificação da existência e da liquidez for possível a partir da

documentação apresentada pelo postulante, mas demandar procedimento de verificação fiscal/contábil, cabível a realização de diligência. Não se presta a diligência a suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

O voto também traz a tônica de estar tratando do ônus probatório em processo de compensação:

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la. Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

Naquele caso, na manifestação de inconformidade o contribuinte se limitou a alegar o erro e juntar a DCTF retificadora, sem trazer qualquer documento. Os documentos somente são trazidos em sede recursal. Foi nesse contexto que a decisão afirma que a análise dos documentos estaria fora da hipótese do artigo 16, §4º, "c" do Decreto 70.235/1972:

O julgador de primeira instância, ao analisar a documentação carreada pela empresa, não identificou elemento probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise. E, tendo em conta que o ônus probatório é do postulante do crédito, negou de plano o direito à compensação.

Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Muito embora em ambos os casos – recorrido e paradigma – estejamos tratando da matéria “apresentação de documentos contábeis em sede de recurso voluntário” (documentos estes que o contribuinte já tinha quando da sua primeira manifestação no processo), não verifico divergência jurisprudencial porque: **(i)** a decisão do paradigma é sobre ônus probatório em sede de declaração de compensação, não podendo o seu racional ser aplicado ao caso dos autos, que trata de lançamento; e **(ii)** a conduta do contribuinte durante o processo foi diferente nos dois casos: no recorrido se discute a questão da dialeticidade diante da aparente complementaridade com relação aos documentos apresentados com a impugnação, já no paradigma a situação esteve mais da próxima da inércia probatória quando da manifestação de inconformidade, que pretenderia ser complementada com os documentos apresentados em segunda instância.

Quanto a esse segundo ponto, observo que essa Turma analisou este mesmo paradigma **3403-002.213** na reunião de 7 de junho, no âmbito do processo 10580.912072/2009-18, e ali observei que o caso analisado em tal precedente é uma situação mais extrema de preclusão, em que, na impugnação, o contribuinte se limita a trazer alegações, sendo que apenas

no recurso voluntário é que são trazidas provas, enquanto que o recorrido está mais na “zona cinzenta” correspondente à apresentação, em segunda instância, de documentos complementares aos já trazidos na primeira manifestação do sujeito passivo nos autos.

De se notar que o fato de o paradigma ter tratado de processo de compensação em contraposição à circunstância de o recorrido tratar de auto de infração foi um dos motivos que levou o exame complementar de admissibilidade a não conhecer do recurso em face do segundo paradigma apresentado pela Fazenda Nacional (fl. 1.831, trecho do despacho, grifamos):

Para além disso, a situação enfrentada pelo recorrido refere-se a uma autuação em que o ônus da prova, em primeiro lugar, é da fiscalização, e a compensação alegada corresponde meramente a uma razão de defesa. Já no caso paradigma, tratou-se de pedido de natureza repetitória, em que se sabe que o ônus da prova é todo do contribuinte, e o voto condutor do Acórdão paradigma deixou isso bem claro. Confirmando-se: (...)

Como se verifica de tal despacho, o fato de, no caso dos autos, ter sido alegada compensação como matéria de defesa, no contexto de uma impugnação a um lançamento tributário, não permite que se transponha, de forma automática, o racional daquela decisão (que tratou de processo de compensação) ao caso dos autos. É dizer, da leitura do paradigma não é possível afirmar se aquela turma, diante de um lançamento tributário em que se alegue compensação como matéria de defesa, chegaria à mesma conclusão acerca do ônus da prova do sujeito passivo.

Daí porque, com a devida vênia ao i. Relator, orientei meu voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Compreendo que não é possível a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do acórdão paradigma, eis que eles trataram de hipóteses fáticas e processuais diferentes.

Tendo restado vencida quanto à admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, no mérito acompanhei o voto do i. Relator para negar-lhe provimento.

### ***Recurso especial do contribuinte***

O contribuinte discute em seu recurso especial a matéria “*não incidência de PIS e de Cofins sobre JCP (Juros sobre Capital Próprio)*”, em face do paradigma 3402-001.853.

Nessa matéria, o **acórdão recorrido 1101-000.838** analisa autuação fiscal baseada no entendimento de que, sendo as receitas de juros sobre capital próprio decorrentes do exercício das atividades previstas como objeto da empresa no seu contrato social, a sua tributação estaria de acordo com a segurança concedida nas ações judiciais.

O voto vencido afirma: “*resta claro de que os juros sobre o capital próprio recebidos pela empresa tem caráter de receitas financeiras passível de ser incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS*”. Mas conclui: “*a discussão sobre a exigência da tributação pelo PIS e pela COFINS das receitas financeiras provenientes de juros sobre o capital próprio*

*recebidos pela empresa, não pairam dúvidas, para este relator, que a matéria está submetida à apreciação do Poder Judiciário.”*

Por outro lado, o voto vencedor afirma que *“Prevaleceu o entendimento de que a ação judicial proposta pela contribuinte não atingiria tais receitas, tendo em conta que, de acordo com o objeto social da pessoa jurídica, ela não se caracterizaria como receita financeira, mas sim receita bruta.”* Complementa suas razões com menção à decisão da DRJ, a qual conclui:

63. Não se trata, no caso, de receitas auferidas em aplicações financeiras efetuadas paralelamente ao exercício das atividades precípuas da empresa, mas obtidas em consequência do exercício destas atividades.

O **paradigma 3402-001.853** se refere ao mesmo contribuinte e analisou a mesma ação judicial (MS 2000.61.00.0348418), que afirma ter como dispositivo *“assegurar à impetrante o direito de efetuar, a partir de agosto/2000, o recolhimento da COFINS na forma da Lei Complementar 70/91, bem como o direito de compensar os valores indevidamente recolhidos, no lapso compreendido entre fevereiro/99 a julho/00, com outras contribuições vincendas da mesma espécie (COFINS), aplicando-se a título de atualização, a taxa SELIC, nos termos da Lei 9250/95”*.

Após citar tal ação judicial, o paradigma analisa a decisão do STF no Recurso Extraordinário 390.840-MG e a aplica a *“outras receitas”* (*“quanto as “outras receitas” provenientes de rendimentos de aplicações financeiras, devem ser excluídas da base de cálculo, por não subsumirem-se ao conceito de faturamento da pessoa jurídica.”*).

Já para JCP, o paradigma afirma aplicar o repetitivo do STJ:

Quanto à aplicabilidade da decisão do STF especificamente para os Juros Remuneratórios do Capital Próprio – JSCP, a 1ª Seção de Julgamento do Superior Tribunal de Justiça, em processo que seguiu o rito dos Recursos Repetitivos (art. 543-C, do CPC), reconheceu que na vigência da Lei nº 9.718/98 não seriam tais receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e à COFINS (REsp 1.104.184/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 08/03/2012).

Daí porque conclui: *“Por força do art. 62-A, do RICARF, resta apenas aplicar a decisão do STF, para as “outras receitas”, e a do STJ, no tocante aos juros remuneratórios do capital próprio.”*

Quanto à divergência jurisprudencial verifico que, enquanto a decisão recorrida entendeu que as decisões judiciais proferidas em favor do contribuinte não impediriam a tributação do JCP pelo PIS e pela COFINS (por se tratar de receitas de seu objeto social, portanto dentro do conceito de “faturamento” da Lei 9.718/1998), o paradigma entendeu que esta mesma decisão judicial garantiria a tal contribuinte o direito de não recolher PIS/COFINS sobre receitas de JCP, sem mencionar qualquer aspecto acerca de seu objeto social.

Então, a divergência é também quanto ao alcance da decisão judicial – especificamente: se o fato de a decisão judicial garantir que a contribuinte recolha PIS/COFINS nos termos da Lei 9.718/1998 permite ou não excluir da base de cálculo as receitas de JCP.

A conclusão acima está, inclusive, coerente com as razões recursais do contribuinte, eis que ele assim inicia sua petição:

O intuito do presente Recurso Especial é o reconhecimento de que as decisões obtidas nos Mandados de Segurança nº 2000.61.00.034839-0 (23ª Vara Cível Federal de São Paulo) e nº 2000.61.00.34841-8 (17ª Vara Cível Federal de São Paulo) afastam a tributação do PIS e da COFINS das receitas de juros sobre o capital próprio.

Caso assim não se entenda, subsidiariamente, pugna-se pela aplicação do entendimento alcançado pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") no REsp nº 1.104.184/SC, rel. Min. Napoleão Nunes, julgado sob o rito dos recursos repetitivos em data posterior à prolação do acórdão recorrido, no qual restou entendido que "[...] não incide PIS/COFINS sobre o JCP recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art. 1o. entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03".

Nesses termos é que conheci do recurso especial do contribuinte.

Quanto ao mérito, inicio a análise partindo da premissa de que a contribuinte em questão possui decisões judiciais na linha da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS.

Em síntese, tais julgados decidem que a base de cálculo dessas contribuições, sob a égide da Lei 9.718/1998, deve ser o "faturamento", acolhendo o pedido da contribuinte de recolher PIS/COFINS apenas sobre "*venda de mercadorias e/ou prestação de serviços*" (fls. 943-1.040).

A questão é, então, definir de as receitas de juros sobre o capital próprio estariam abrangidas pelo conceito de "faturamento" da contribuinte em questão, que tem em seu objeto social as seguintes atividades (fl. 360-361):

Artigo 2º A Sociedade tem por objeto:

(a) a prestação de serviços de representação por conta de terceiros, de intermediações, bem como de serviços técnicos de assessoria, consultoria e planejamento relativamente a assuntos administrativos, financeiros, de promoção de comércio exterior, estudo e análise de perfil e desempenho de sociedades em geral, e de pesquisas de mercado, e, em geral, qualquer outro serviço relacionado a tais atividades;

(b) a assunção de quaisquer direitos creditórios de empresas em geral originários da atividade de "factoring", a "factoring" em todas as suas modalidades, assim como a administração e cessão dos referidos direitos e outros resultantes da já mencionada atividade e, ainda, a administração e cessão de quaisquer direitos creditórios e/ou outros relativos ao comércio exterior;

(c) a estruturação, assessoramento e/ou execução de operações de cunho financeiro, no mercado nacional e internacional, permitidas a sociedades de natureza não financeira; e

(d) a participação em outras sociedades, empresárias ou não, como sócio, acionista ou quotista.

Sabe-se que, desde 2012, a jurisprudência do STJ se consolidou, em sede de recurso repetitivo (portanto de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF nos termos do RICARF/2015), que não incidem PIS e COFINS sobre receitas de juros sobre o capital próprio sob o regime da Lei 9.718/1998:



## Tema Repetitivo 455

Questão submetida a julgamento: Discute-se a incidência ou não da contribuição social destinada ao PIS sobre juros sobre capital próprio, à luz da Lei 9.718/98 (regime cumulativo de tributação).

Tese firmada: Não incide PIS/COFINS sobre o JCP recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art. 1º. entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03, tal como no caso dos autos, que se refere apenas ao período compreendido entre 01.03.1999 e 30.09.2002.

A tese acima foi firmada ao se julgar o REsp 1.104.184/RS -- que, vale notar, tinha como recorrida a empresa “FRAZARI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA”.

Posteriormente, no contexto da discussão acerca da incidência de PIS/COFINS sobre JCP recebidos por instituições financeiras, buscou-se fazer uma diferenciação quanto à atividade da pessoa jurídica. Neste sentido, por exemplo, destacamos trecho da ementa do o AgInt no REsp 1.841.622/SP, 2ª T., Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 05.2020, envolvendo a agravada BRADSEG **PARTICIPACOES S.A.**:

(...)

2. A alegação no sentido de que os valores decorrentes de juros de capital próprio estariam incluídos no conceito de receita/faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS na égide da Lei nº 9.718/1998 - quando se referem a atividades principais da pessoa jurídica - é matéria de cunho constitucional que demanda exame do art. 195 da Constituição Federal, o qual não pode ser analisado por esta Corte no âmbito do recurso especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, sobretudo no caso dos autos onde consta agravo à Suprema Corte.

3. Esta Corte já se manifestou em sede de recurso especial repetitivo no sentido de que não incide PIS/COFINS sobre o juros sobre o capital próprio recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art. 1º entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03, tal como no caso dos autos, que se refere apenas ao período compreendido na égide da Lei 9.718/98. (REsp 1.104.184/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJ 8.3.2012).

4. Agravo interno não provido.

A alegação da Fazenda Nacional, em tal julgado do STJ, foi exatamente a de que “atividade típica” da contribuinte em questão seria a participação em outras empresas, de modo que o JCP corresponderia a receita decorrente de sua “atividade principal”. O STJ negou provimento ao agravo aplicando a tese firmada em 2012 no REsp 1.104.184/RS (Tema Repetitivo 455), após observar que analisar a pretensão de diferenciar conforme a atividade resultaria em julgamento em usurpação da competência do STF.

Temos, assim, ao lado de decisões judiciais que garantem à contribuinte em questão pagar PIS/COFINS apenas sobre receitas de “*venda de mercadorias e/ou prestação de serviços*”: (i) um Repetitivo de STJ, que não diferencia conforme o objeto social e/ou a atividade da empresa, bem como (ii) uma linha de argumentação que pretende restringir a aplicação de tal repetitivo, dando ênfase à “atividade típica” ou “atividade principal” da pessoa jurídica, e sustentando a não aplicação do repetitivo para as empresas que tenham como “atividade típica” ou “atividade principal” o recebimento de receitas financeiras.

A discussão acerca da exigibilidade, ou não, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das **instituições financeiras** está em repercussão geral no STF desde 2011, na discussão no Recurso Extraordinário nº 609.096/RS (Tema 372).

Enquanto isso, a jurisprudência deste CARF vem se firmando no sentido da incidência de PIS/COFINS sobre receitas de JCP auferidas por instituições financeiras, como demonstram os acórdãos 9303-012.200, de 21 de outubro de 2021 e 9303-012.350, de 17 de novembro de 2021, ambos julgados por maioria. Transcrevo a ementa deste último:

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

Data do fato gerador: 31/05/2000

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. RECEITAS FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA.

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1989 não afeta a inclusão das receitas financeiras auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de incidência da COFINS ou do PIS.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INCIDÊNCIAS DAS COFINS

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, distinguindo-se do interesse do seus sócios.

A tônica do voto condutor desse precedente do CARF é de que a base de cálculo do PIS e da COFINS, sob a égide da lei 9.718/1998, *“é a receita bruta operacional (faturamento) correspondente à totalidade dos ingressos auferidos mediante a atividade típica da empresa, de acordo com o seu objeto social, independentemente da natureza da atividade ou da empresa.”*

De se notar que o conceito de “receita bruta operacional” como base para a incidência de PIS e COFINS somente veio a existir como regra a partir de 2015, com a Lei 12.973/2014, cujo artigo 2º alterou o artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 para que a receita bruta passasse a compreender as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III, (ou seja, que não correspondam a venda de bens, prestação de serviços ou resultado em operações de conta alheia), alterando também, por meio de seu artigo 52, o caput do artigo 3º da Lei 9.718/1998, remetendo o conceito de “faturamento” à receita bruta definida pelo artigo 12 do texto de 1977 conforme alterado<sup>3</sup>.

Antes disso, vale o conceito de “faturamento” definido pelo STF – e, no caso, pelas ações judiciais vencidas pela contribuinte – para recolher o PIS e a COFINS apenas sobre as receitas “da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços”.

De qualquer forma, vale notar que **a contribuinte em questão não é instituição financeira**, de modo que toda a discussão acerca da tributação, pelo PIS/COFINS, das receitas de JCP auferidas por instituições financeiras não se aplica a seu caso.

---

<sup>3</sup> Sobre a matéria, remeto à brilhante declaração de voto do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no acórdão 3401-005.809, julgado em 25.02.2019, que contém um histórico objetivo e bastante completo da evolução da legislação e da jurisprudência acerca da base de cálculo do PIS/COFINS para as instituições financeiras.

Vale observar, também, que a **contribuinte em questão também não é uma “holding pura”** – pessoa jurídica que, esta sim, poderia ser entendida como tendo por “atividade principal” ou “atividade típica” participar de outras sociedades:

**Lei 6.404/1976**

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

(...)

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

De fato, se se tratasse de uma “holding pura” – e aqui quero dizer a pessoa jurídica dedicada exclusivamente a participar de outras sociedades --, poderíamos traçar algum paralelo com os julgados do STF que tratam de empresas de locação e concluem no sentido de que, para estas, as receitas de alugueis integram o conceito de “faturamento” no regime cumulativo -- a exemplo do RE 371.258-AgR que entendeu que PIS/COFINS incidem não apenas sobre receitas de venda de mercadorias e prestação e serviços mas “*a soma das receitas oriundas das atividades empresariais*”.

Tal questão está para ser definida em sede de repercussão geral naquele Tribunal mas, de qualquer forma, o fato de se concluir que as receitas de locação derivam da “atividade empresarial” de uma empresa dedicada a alugueis não necessariamente implica concluir que, apenas porque a atividade está mencionada no objeto social, isso faz com que as respectivas receitas devam ser tratadas como provenientes da “atividade principal” ou “atividade típica” de tal pessoa jurídica.

Nesse ponto, vale reiterar que o caso, aqui, é de uma empresa que presta serviços de diversas naturezas, que realiza atividade de *factoring* e que, como muitas outras empresas, possui em seu objeto social aquela cláusula, quase “padrão”, que a permite participar de outras sociedades.

Assim, mesmo que, por hipótese se entendesse que a discussão acerca da “atividade típica” ou “atividade principal” teria alguma relevância teórica no contexto da Lei 9.718/1998, a pessoa jurídica em questão, para além de não ser instituição financeira, também não é uma *holding* “pura”, de maneira que não se pode dizer que sua “atividade principal” ou “atividade típica” seja receber receitas de JCP.

Restaria analisar se o simples o fato de o objeto social da empresa conter, residualmente, a atividade de “participação em outras sociedades” faz com que as suas receitas de JCP devam ser tratadas como “faturamento”.

A resposta também é negativa.

Como bem observou o i. Relator em seu voto *supra*, “no âmbito do próprio STJ, ambas as turmas da 1ª Seção voltaram a afirmar que os juros sobre o capital próprio seriam classificados como receitas financeiras e estariam fora do campo de incidência da Cofins no regime cumulativo, como também, especificamente sobre o tema ora em debate, ante a

*questionamentos da Fazenda Nacional, esclareceram que tal entendimento aplica-se ainda que a pessoa jurídica tenha “por objeto social a participação em outras empresas, ou seja, em que a empresa envolvida era uma empresa holding” (AgInter no AREsp nº 34.015 – julgado em 10/05/2022).”*

Como se percebe, no caso dos autos, além de a contribuinte em questão ter a seu favor as ações judiciais que acolheram o seu pedido de recolher PIS e COFINS sobre “receitas de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços” (o que por si só já deveria ser suficiente para impedir a presente autuação fiscal), ela de qualquer forma não poderia ser obrigada a recolher tais tributos sobre receitas de JCP, como mostra a jurisprudência consolidada do STJ.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para conhecer e dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

O ponto sobre o qual divergi em relação ao D. Relator, diz respeito a admissibilidade do apelo manejado pela Fazenda Nacional. E, outrossim, quanto ao mérito, não obstante concordar com as conclusões apresentadas, me proponho, de fato, a trazer alguns argumentos que não se contrapõe àqueles deduzidos pelo Conselheiro Fernando mas, acredito, os complementa.

Passo a enfrentar, assim, o ponto de discordância, para, em seguida, consignar as minhas considerações quanto ao mérito.

### **I A admissibilidade do recurso fazendário.**

#### **I.1 Premissas para a realização do exame de admissibilidade.**

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de Turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste

CARF, “em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária”<sup>4</sup>. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o “processo” de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete”<sup>5</sup>, e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”<sup>6</sup>. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “conexões axiológicas” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), edifica uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato da norma, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outra concepção. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá construir a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, não estaremos tratando, potencialmente, de uma mesma norma abstrata;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma, serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “conexões axiológicas” distintas.

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente normativos. Por isso, inclusive, não se estabelecer, necessariamente, a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratarem de uma mesma matéria, são, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente,

<sup>4</sup> Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em [http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf). Acessado em 23 de junho de 2022.

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

<sup>6</sup> Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade<sup>7</sup>).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, mesmo que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positividade da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos ou a equação Kelseniana será, logicamente e de forma esperada, diferente para cada conjunto fático-probatório). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Estabelecidas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

## **I.2 A inocorrência da divergência aventada.**

No que tange ao problema do conhecimento do recurso da PGFN, salta aos olhos, de plano, que o paradigma invocado se debruçou sobre processo de compensação! E isso, de per si, já distancia, sobremaneira, a realidade divisada naqueles autos daquela observada aqui.

Vale lembrar que o cerne da discussão travada no REsp da Fazenda está na interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72 e o fato de, na demanda em exame, o contribuinte ter trazido documentos novos já em sede de recurso voluntário e não quando da oposição de sua impugnação.

O caso vertente, diga-se, se debruça sobre autos de infração por omissão de receitas e, pelo que decidiu o Colegiado *a quo*, mais especificamente por ocasião do acórdão de embargos, a prova em testilha foi admitida como contraposição às novas razões deduzidas pela DRJ. Neste passo, aquela Turma se pronunciou pela validade da juntada tardia de elementos, à luz do disposto no predito artigo 16, § 4º, “c”, do Decreto 70.235/72. Em outras palavras, decidiu-se, aqui, que o desenvolvimento da dialética processual viabiliza a tipificação da hipótese exceptiva preconizada pelo dispositivo retro; seria resultado, apenas, da contraposição argumentativa, própria e inerente ao processo.

O paradigma, de seu turno, não obstante também fazer referência ao aludido § 4º, pouco ou quase nada diz sobre ele. Afirma, tão só, que, por se tratar de procedimento de compensação, cujo ônus probatório acerca da liquidez e certeza do crédito é do contribuinte, os

---

<sup>7</sup> Op. cit. p. 57.

elementos pré-existent (disponíveis desde sempre) deveriam ter sido exibidos *ab initio*. I. e., no caso, a se considerar que o ônus probatório é do contribuinte e que a prova respeitante ao seu direito já estava, há muito, de posse do contribuinte, não se afeiçoaria, tal circunstância, a quaisquer das exceções contempladas pelo por vezes referido § 4º.

Ora, o dissenso, aí, inegavelmente não ocorre... não há como se inferir, nem mesmo, que as decisões tenham pronunciado sobre um mesmo dispositivo, mormente porque, de acordo com o *decisum* comparado, a prova era pré-existente. Ainda que não faça referência a quaisquer dos itens do § 4º do art. 16, semelhante argumentação se aproxima muito mais da situação prevista pela alínea “b” daquele preceptivo, que propriamente a tratada pela alínea “c”.

E, não bastasse isto, vale repisar: o ambiente em que foi proferido o acórdão comparado era o procedimento de compensação, em que ônus probatório é, sempre, do recorrente, de sorte que, determinados elementos atinentes à liquidez e certeza tem, obrigatoriamente, que ser exibidos na primeira oportunidade.

Já o caso dos autos diz respeito a ato de lançamento, regrado, nesta esteira, pelo art. 142 do CTN. E, assim o sendo, o alardeado dispositivo impõe ao Fisco, o encargo de demonstrar a materialização do fato-tipo da norma de incidência, inclusive, com o exaurimento da respectiva matéria de fato (princípio da verdade material). O ônus probatório, aqui, destarte, é da D. Auditoria.

Particularmente, em tal caso, é possível que a fiscalização não intime o contribuinte para apresentar um dado documento, nem a ele faça referência. E, por isso, semelhante elemento não é juntado à respectiva defesa. Como o ônus da prova ainda é do fisco, a falta de exibição deste elemento, precisamente pela falta de indicação de sua necessidade, não encerrará, necessariamente, a preclusão consumativa tratada pelo art. 16 do Decreto 70.235/72.

Aventada, todavia, na primeira instância, questão que possa retirar a eficácia probatória de outros elementos coligidos pela interessada, e, em face disso, apresentado aquele documento referido acima, restará, então aperfeiçoada a situação tratada pela alínea “c” do § 4º do art. 16.

Vejam que a diferença entre os dois procedimentos (o lançamento e a compensação) é, de tal sorte relevante, que as próprias normas jurídicas passam a ser erigidas a partir de premissas fáticas distintas. Para o aresto combatido, se “A”, entendido este como, se o documento extemporaneamente apresentado servir para contrapor argumento surgido apenas por ocasião do julgamento intentado pela DRJ, deve ser “b”, isto é, admitir-se-á a sua análise.

Já para o paradigma, o antecedente “A”, pressupõe que, **no procedimento de compensação, o ônus da prova é do contribuinte**, de sorte que os documentos essenciais à demonstração da liquidez e certeza, se existentes á época da impugnação, devem ser apresentados na primeira oportunidade, sob pena de preclusão. Ou, utilizando-nos de uma equação mais simples, se “A”, representativo do antecedente da norma, o documento pré-existente era essencial a prova da liquidez e certeza do crédito, a sua não exibição pontual implementará a consequência “B”, isto é, a preclusão.

E, assim, fica inadvertidamente claro que, para o paradigma, o fato de estar tratando de procedimento de compensação era, de forma hialina, essencial às conclusões ali

adotada, justamente por conta da distribuição do ônus probatório. E esta mesma realidade não é, nem de longe, observada no presente caso.

Por isto, e com as renovadas vênias ao D. Relator e aos meus pares que o acompanharam, voto POR NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

## II Do mérito do recurso do contribuinte.

No que diz respeito à exigência do PIS e da COFINS sobre receita financeira oriunda de pagamentos feitos à autuada a título de Juros Sobre Capital próprio, ainda que o posicionamento deste Conselheiro se alinhe à defendida pelo Relator, cabem algumas ponderações adicionais..

E não me estenderei aqui. *Permissa venia*, mas a ressalva comumente feita quanto a natureza da atividade econômica desenvolvida pelo recorrente é irrelevante. Isto porque, quando o Supremo Tribunal Federal se pronunciou acerca da inconstitucionalidade do famigerado alargamento da base de cálculo das exações acima, por meio do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, ele fincou, também, o conceito de faturamento para fins da definição e delimitação do próprio aspecto material destas figuras. E naquele julgado (RE 390.840, publicado em 15/08/2006), equiparou-se o “faturamento” a “receita bruta”, considerando esta como a receita bruta da venda de mercadorias e serviços:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobre põe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

É verdade, que o Superior Tribunal de Justiça, na esteira da jurisprudência do STF, considerou incabível a tributação de receitas não operacionais, isto é, não decorrentes da própria atividade dos contribuintes. Com isso, admitiu a exigência das contribuições ora tratadas sobre fatos não classificáveis como venda de mercadorias ou prestação de serviços, que, ainda assim, estariam encampadas pelo conceito de faturamento firmado pelo STF (o que, inclusive, levou aquela Corte a validar a exigência destas exações em relação à receita de locação de bens imóveis, profissionalmente explorados<sup>8</sup>).

<sup>8</sup> [...] É que: "o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais" (RE 371.258 AgR, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03.10.2006, DJ 27.10.2006). (REsp 929.521, publicado no DJe de 12/05/2010).



O problema, é que para admitir a tributação dos valores de JCP, recebidos pela recorrente, teríamos que pressupor que tais importâncias decorreriam de investimentos adquiridos enquanto elementos componentes de sua atividade fim. E, verdade seja dita, o pagamento de JCP, *a priori*, não conforma, *per se*, o objetivo social das instituições financeiras, dentre as quais, se insere a recorrente (não obstante, no caso, esta deter como finalidade, também a participação societária), mas, isto sim, da própria intermediação que estas empresas fazem no mercado de valores, seja para compra de ações para a formação de fundos e/ou carteiras de investimento, seja enquanto corretoras propriamente.

Nada obstante, o fato é que, até pela estreiteza desta via recursal, para chegarmos à conclusão de que o JCP é uma receita operacional da empresa, e não meramente financeira, seria imperioso ultrapassar a questão meramente conceitual (pena de se adotar presunção, ao arripio do art. 142 do CTN). Seria preciso, objetivamente, perscrutar todas as operações da empresa a fim de tentar, num esforço exegético hercúleo, diga-se, enquadrar tais receitas dentro do rol de receitas operacionais.

Como não nos é dado revisitar, neste ponto, as provas (e nem seria, quiçá, nas instâncias anteriores, dada uma clara inovação, inclusive de critério jurídico), é de se entender, de fato, que a receita oriunda de JCP ainda estaria à margem do conceito de faturamento, tal como posto pelo E. Supremo Tribunal Federal.

Assim, e considerando que restei vencido quanto a minha proposta de inadmissão do recurso, voto por, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao apelo manejado pela D. PGFN.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca