



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

**Processo nº** 10314.720434/2015-34  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-004.477 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Matéria** PIS E COFINS  
**Recorrentes** JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE  
PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010

ALÍQUOTA ZERO DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.

As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, assim como nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornar exigível a contribuição, acrescida das penalidades legais cabíveis, tratando-se de exigência que deverá ser direcionada ao sujeito passivo durante o procedimento fiscalizatório e não apenas quando do retorno do processo à unidade preparadora, em procedimento de diligência fiscal, mormente quando o aspecto da alíquota zero sequer fora suscitado no Termo de Constatação e de Verificação Fiscal, quando da conclusão da ação de fiscalização.

ATIVO ATUARIAL. REGISTRO CONTÁBIL EQUIVOCADO. RECEITA. CONFIGURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O estorno realizado por meio de procedimento que reconhece uma receita que foi contabilizada equivocadamente, ainda que não reflita a melhor técnica contábil, deve ser reconhecido quando o contribuinte apresenta as devidas justificativas, não podendo servir de base para a incidência da contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.**

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

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

O reembolso de despesa dentro da própria empresa é meramente uma antecipação de numerário, em que posteriormente, é feito o devido ajuste contábil, não se tornando assim uma receita.

**COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.**

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN RFB Nº 51/1978).

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010

**ALÍQUOTA ZERO DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.**

As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, assim como nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornar exigível a contribuição, acrescida das penalidades legais cabíveis, tratando-se de exigência que deverá ser direcionada ao sujeito passivo durante o procedimento fiscalizatório e não apenas quando do retorno do processo à unidade preparadora, em procedimento de diligência fiscal, mormente quando o aspecto da alíquota zero sequer fora suscitado no Termo de Constatação e de Verificação Fiscal, quando da conclusão da ação de fiscalização.

**ATIVO ATUARIAL. REGISTRO CONTÁBIL EQUIVOCADO. RECEITA. CONFIGURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

O estorno realizado por meio de procedimento que reconhece uma receita que foi contabilizada equivocadamente, ainda que não reflita a melhor técnica contábil, deve ser reconhecido quando o contribuinte apresenta as devidas justificativas, não podendo servir de base para a incidência da contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.**

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

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

O reembolso de despesa dentro da própria empresa é meramente uma antecipação de numerário, em que posteriormente, é feito o devido ajuste contábil, não se tornando assim uma receita.

PIS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN RFB Nº 51/1978).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência fiscal em relação aos seguintes itens: (i) lançamento contábil indevido (ativo atuarial); (ii) crédito presumido de ICMS e (iii) recuperação de despesas (reembolsos), vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laercio Cruz Uliana Junior, que lhe deram provimento. Processo julgado no dia 28/11/2018, no período da manhã.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado para substituir o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo). Ausente, justificadamente, o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

## Relatório

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

*"Trata-se de procedimento fiscal a cargo da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria (DELEX), estabelecida no município de São Paulo/SP, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários adiante quantificados, valorados até o dia 31/01/2015:*

|                                         | Principal            | Multa                | Principal + Multa    |
|-----------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Cont. p/ o Financ. Seg. Social – Cofins | 29.459.739,50        | 22.094.804,63        | 51.554.544,13        |
| Contribuição para o PIS/Pasep           | 6.395.864,48         | 4.796.898,36         | 11.192.762,84        |
| <b>Total do Crédito Tributário</b>      | <b>35.855.603,98</b> | <b>26.891.702,99</b> | <b>62.747.306,97</b> |

*Os lançamentos, pertinentes ao período compreendido entre os meses de janeiro e junho de 2010, fls. 715/737, decorreram de insuficiências de recolhimentos apuradas pela fiscalização, conforme especificado em Termo de Constatação e Verificação Fiscal, fls. 694/714, documento em que foram tecidas as considerações a seguir discorridas.*

### ***Termo de Constatação e Verificação Fiscal***

#### **I- Histórico da Ação Fiscal**

*A fiscalização, relativa aos anos-calendário 2010 e 2011, iniciou-se em 06/11/2013 através da notificação do respectivo Termo de Início de Fiscalização, ocasião em que foi excluída a espontaneidade do sujeito passivo referente ao IRPJ, à Cofins, ao PIS/Pasep e às Contribuições Previdenciárias, tendo a autoridade fiscal destacado que, com exceção do IRPJ, a fiscalização dos demais tributos abarcou somente o ano-calendário 2010.*

*O demonstrativo seguinte contempla a relação dos termos direcionados ao sujeito passivo durante a auditoria fiscal:*

| Data Ciência | Data atendimento | Descrição                                      |
|--------------|------------------|------------------------------------------------|
| 27/11/2013   | 17/12/2013       | Termo de Intimação Nº 1                        |
| 29/01/2014   | 19/02/2014       | Termo de Intimação Nº 2                        |
| 28/03/2014   | --               | Termo de Informação e Ratificação de Intimação |
| 13/05/2014   | 14/07/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 3          |
| 13/05/2014   | 14/07/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 4          |
| 13/05/2014   | 14/07/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 5          |
| 03/06/2014   | --               | Termo de Prorrogação de Prazo                  |
| 25/06/2014   | --               | Termo de Prorrogação de Prazo                  |
| 25/06/2014   | --               | Termo de Recebimento (arquivos magnéticos)     |
| 18/07/2014   | --               | Termo de Recebimento e Reiteração de Intimação |
| 09/09/2014   | 26/09/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 6          |
| 09/09/2014   | 17/10/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 7          |
| 03/10/2014   | --               | Termo de Prorrogação de Prazo                  |
| 25/11/2014   | 05/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 8          |
| 25/11/2014   | 05/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 9          |
| 25/11/2014   | 05/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 10         |
| 10/12/2014   | 22/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 11         |
| 10/12/2014   | 22/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 12         |
| 10/12/2014   | 22/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 13         |
| 12/12/2014   | 22/12/2014       | Termo de Constatação e Intimação Nº 14         |
| 05/01/2015   | 20/01/2015       | Termo de Constatação e Intimação Nº 15         |

#### **II – Valores Apurados pelo Contribuinte**

*A pessoa jurídica tem por objeto social “Fabricar para si ou para terceiros, vender, comprar, importar, exportar, negociar por conta própria, ou de terceiros, produtos químicos, farmacêuticos e correlatos, inclusive equipamentos de proteção individual (EPI), artigos e materiais para medicina, diagnósticos, odontologia, cirurgia e hospitais, instrumentos,*

*máquinas, aparelhos dispositivos em geral, bem como licenciar e sublicenciar softwares e aplicativos”.*

*No preenchimento da DIPJ/2011, foram prestadas as seguintes informações, quanto à apuração do PIS/Pasep e da Cofins:*

|                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Qualificação da Pessoa Jurídica: <b>PJ em Geral</b>                                                   |
| Inclusão no Simples: <b>Não</b>                                                                       |
| Regime de apuração de PIS e Cofins: <b>Regime Não Cumulativo</b>                                      |
| Apuração de créditos sobre operações de importação: <b>Sim</b>                                        |
| Apuração de Pis/Cofins a alíquotas diferenciadas na condição de contribuinte: <b>Sim</b>              |
| Apuração de Pis/Cofins a alíquotas diferenciadas na condição de substituto tributário: <b>Não</b>     |
| Apuração de PIS/COFINS a alíquotas por unidade de medida na condição de contribuinte: <b>Não</b>      |
| Apuração de PIS/COFINS a Aliq. por unidade de medida na condição de substituto tributário: <b>Não</b> |
| Adição de contribuição ou créditos diferidos em meses anteriores: <b>Não</b>                          |
| Diferimento de contribuição ou crédito no mês: <b>Não</b>                                             |
| Créditos transferidos por PJ sucedidas no mês: <b>Não</b>                                             |
| Contribuições e créditos diferidos transferidos por PJ sucedidas no mês: <b>Não</b>                   |
| Desconto no mês de créditos transferidos por PJ sucedidas: <b>Não</b>                                 |

*As alíquotas diferenciadas, consideradas na condição de contribuinte substituto, foram apuradas com base no inc. I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores.*

*Nos DACONs transmitidos à RFB, a empresa destacou a percepção das seguintes receitas:*

|                                                              | jan-10        | fev-10        | mar-10        |
|--------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 01. Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65% | 79.790.502,30 | 75.529.670,48 | 87.388.610,29 |
| 02. Demais Receitas - Alíquota de 1,65%                      | 234.007,08    | 138.721,75    | 285.349,07    |
| 03.Total da contribuição p/ o PIS apurada à alíquota - 1,65% | 1.317.264,09  | 1.246.051,63  | 1.446.620,33  |

|                                                              | abr-10        | mai-10        | jun-10        |
|--------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 01. Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65% | 83.102.704,19 | 90.401.185,15 | 77.334.082,21 |
| 02. Demais Receitas - Alíquota de 1,65%                      | 243.607,39    | 164.725,93    | 295.823,72    |
| 03.Total da contribuição p/ o PIS apurada à alíquota - 1,65% | 1.371.142,33  | 1.490.509,39  | 1.276.783,21  |

|                                                             | jan-10        | fev-10        | mar-10        |
|-------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 01. Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 7,6% | 79.790.502,30 | 75.529.670,48 | 87.388.610,29 |
| 02. Demais Receitas - Alíquota de 7,6%                      | 234.007,08    | 138.721,75    | 285.349,07    |
| 03.Total da COFINS apurada à alíquota de 7,6%               | 6.067.398,22  | 5.739.389,33  | 6.663.220,91  |

|                                                             | abr-10        | mai-10        | jun-10        |
|-------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 01. Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 7,6% | 83.102.704,19 | 90.401.185,15 | 77.334.082,21 |
| 02. Demais Receitas - Alíquota de 7,6%                      | 243.607,39    | 164.725,93    | 295.823,72    |
| 03.Total da COFINS apurada à alíquota de 7,6%               | 6.315.564,66  | 6.865.376,58  | 5.880.940,83  |

*Segundo informado, as receitas apropriadas na linha 01 (um) contemplam as seguintes contas contábeis:*

|                 |                                            |
|-----------------|--------------------------------------------|
| 7610 5110000101 | Venda Produto Acabado Mercado Interno      |
| 7600 5110000100 | Venda Bruta de Produtos                    |
| 7610 5910000102 | Venda Produtos Acabados - Afiliadas Locais |
| 75B1 5110000101 | Vendas Cliente Nacional                    |
| 7610 5110000102 | Revenda mercadorias TRADE                  |

As demais receitas apuradas na linha 02 (dois), por seu lado, decorreram das contas abaixo evidenciadas:

| Conta Nº        | DESCRIÇÃO                    | JAN               | FEV               | MAR               |
|-----------------|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 7610 6601900107 | Outras Receitas Operacionais | 3.026,73          | 7.022,54          | 225.059,18        |
| 7600 6601901100 | Desconto Fornecedor          | 448,50            | 0,00              | 0,00              |
| 7600 6601901103 | Outras Receitas Operacionais | 44.570,24         | 0,00              | 0,00              |
| 7600 6654111103 | Juros Recebido Clientes      | 145.367,14        | 87.271,45         | 60.290,29         |
| 7610 6654110102 | Juros Cobrados Clientes      | 40.594,47         | 44.427,76         | 0,00              |
| <b>TOTAL</b>    |                              | <b>234.007,08</b> | <b>138.721,75</b> | <b>285.349,47</b> |

| Conta Nº        | DESCRIÇÃO                    | ABR               | MAI               | JUN               |
|-----------------|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 7610 6601900107 | Outras Receitas Operacionais | 112.850,35        | 35.040,73         | 169.995,98        |
| 7600 6601901100 | Desconto Fornecedor          | 0,00              | 0,00              | 33,60             |
| 7600 6601901103 | Outras Receitas Operacionais | 0,00              | 300,04            | 0,00              |
| 7600 6654111103 | Juros Recebido Clientes      | 105.562,24        | 86.630,40         | 96.969,89         |
| 7610 6654110102 | Juros Cobrados Clientes      | 25.194,80         | 42.754,76         | 28.824,25         |
| <b>TOTAL</b>    |                              | <b>243.607,39</b> | <b>164.725,93</b> | <b>295.823,72</b> |

Os demonstrativos seguintes contemplam os valores de PIS/Pasep e de Cofins apurados pela empresa, após os descontos de créditos admitidos pela legislação fiscal:

|                                                               | jan-10              | fev-10              | mar-10              |
|---------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>01. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada</b>              | <b>1.317.264,09</b> | <b>1.246.051,63</b> | <b>1.446.620,33</b> |
| 02. Contribuição para o PIS Apurada - Alíquotas Diferenciadas | 2.478,80            | 3.645,35            | 3.621,31            |
| <b>08. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS APURADA NO MÊS</b>    | <b>1.319.742,89</b> | <b>1.249.696,98</b> | <b>1.450.241,64</b> |
| (-) CRÉDITOS - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO                  | 614.718,74          | 636.831,12          | 720.204,99          |
| (-) CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A IMPORTAÇÕES             | 138.593,88          | 179.495,93          | 204.037,55          |
| (-) DEDUÇÕES                                                  | 18.665,95           | 54.627,64           | 0,00                |
| <b>29. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS A PAGAR - FATURAMENTO</b>      | <b>547.764,32</b>   | <b>378.742,29</b>   | <b>525.999,10</b>   |

|                                                               | abr-10              | mai-10              | jun-10              |
|---------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>01. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada</b>              | <b>1.371.142,33</b> | <b>1.490.509,39</b> | <b>1.276.783,21</b> |
| 02. Contribuição para o PIS Apurada - Alíquotas Diferenciadas | 4.555,79            | 5.845,47            | 5.053,45            |
| <b>08. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS APURADA NO MÊS</b>    | <b>1.375.698,12</b> | <b>1.496.354,86</b> | <b>1.281.836,66</b> |
| (-) CRÉDITOS - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO                  | 677.969,89          | 685.775,22          | 785.359,09          |
| (-) CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A IMPORTAÇÕES             | 141.897,36          | 165.405,65          | 206.263,51          |
| (-) DEDUÇÕES                                                  | 740,52              | 212,90              | 0,00                |
| <b>29. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS A PAGAR - FATURAMENTO</b>      | <b>555.090,35</b>   | <b>644.961,09</b>   | <b>290.214,06</b>   |

|                                                   | jan-10              | fev-10              | mar-10              |
|---------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>01.COFINS Apurada</b>                          | <b>6.067.398,22</b> | <b>5.739.389,33</b> | <b>6.663.220,91</b> |
| 02.COFINS - Alíquotas Diferenciadas               | 11.685,77           | 17.185,20           | 17.071,87           |
| 08.TOTAL DA COFINS APURADA NO MÊS                 | 6.079.083,99        | 5.756.574,53        | 6.680.292,78        |
| (-) CRÉDITOS - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO      | 2.831.443,98        | 2.933.199,22        | 3.317.455,96        |
| (-) CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A IMPORTAÇÕES | 638.371,82          | 826.769,13          | 939.809,34          |
| (-) DEDUÇÕES                                      | 86.150,45           | 252.127,57          | 0,00                |
| <b>29.COFINS - FATURAMENTO</b>                    | <b>2.523.117,74</b> | <b>1.744.478,61</b> | <b>2.423.027,48</b> |

|                                                   | abr-10              | mai-10              | jun-10              |
|---------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>01.COFINS Apurada</b>                          | <b>6.315.564,66</b> | <b>6.865.376,58</b> | <b>5.880.940,83</b> |
| 02.COFINS - Alíquotas Diferenciadas               | 21.477,28           | 27.557,21           | 23.823,41           |
| 08.TOTAL DA COFINS APURADA NO MÊS                 | 6.337.041,94        | 6.892.933,79        | 5.904.764,24        |
| (-) CRÉDITOS - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO      | 3.122.784,95        | 3.158.831,66        | 3.617.416,95        |
| (-) CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A IMPORTAÇÕES | 653.587,85          | 761.868,44          | 950.062,26          |
| (-) DEDUÇÕES                                      | 3.417,80            | 982,61              | 0,00                |
| <b>29.COFINS - FATURAMENTO</b>                    | <b>2.557.251,34</b> | <b>2.971.251,08</b> | <b>1.337.285,03</b> |

### **III – Valores Apurados pela Fiscalização**

Consignou a autoridade fiscal a existência de diferenças a lançar no Item 01 (um) – Receitas de Vendas de Bens e Serviços, como também no Item 02 (dois) – Demais Receitas.

#### **III.I – Receitas de Vendas de Bens e Serviços**

O levantamento da fiscalização, efetuado a partir do SPED Fiscal, englobou as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento matriz e por 10 (dez) estabelecimentos filiais, de modo que foram selecionadas notas fiscais de saída de CFOPs relativos às vendas dos produtos e excluídas as notas fiscais de vendas para o exterior (CFOPs de nºs 7101 – Venda de Produção do Estabelecimento e 7102 – Vendas de Mercadorias Adquiridas ou Recebidas de Terceiros) e as vendas de bens do ativo imobilizado (CFOPs de nºs 5551 e 6551).

Também foram excluídas as vendas efetuadas sob o CFOP 6110 – Vendas de Mercadorias Adquiridas de Terceiros Destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, procedimento adotado em razão do disposto pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

Os CFOPs tributados pela fiscalização encontram-se estampados no demonstrativo que se segue:

|       |                                                                                                              |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5101  | Venda de produção do estabelecimento.                                                                        |
| 5102  | Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.                                                      |
| 5113  | Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil.                        |
| 5114  | Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetidos anteriormente em consignação mercantil.     |
| 5401* | Venda de produção de produto sujeito ao regime de substituição tributária, como contribuinte substituto.     |
| 5403* | Venda de mercadoria de terceiros sujeita ao regime de substituição tributária, como contribuinte substituto. |
| 5405* | Venda de mercadoria de terceiros sujeita ao regime de substituição tributária, como contribuinte substituído |
| 6101  | Venda de produção do estabelecimento.                                                                        |
| 6102  | Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.                                                      |
| 6107  | Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte.                                          |
| 6108  | Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte.                        |
| 6113  | Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil.                        |
| 6114  | Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetidos anteriormente em consignação mercantil.     |
| 6403* | Venda de mercadoria de terceiros sujeita ao regime de substituição tributária, como contribuinte substituto. |
| 6404* | Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido.         |

*O procedimento fiscal implicou no resultado a seguir, obtido após a dedução do IPI sobre Receitas de Vendas de Bens:*

| CFOP         | JAN                   | FEV                   | MAR                   | ABR                   | MAI                   | JUN                   |
|--------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 5101         | 370.269,87            | 326.514,02            | 286.310,85            | 426.318,74            | 533.473,66            | 637.487,12            |
| 5102         | 18.574.232,49         | 24.365.060,19         | 29.883.175,51         | 23.827.859,85         | 24.545.972,29         | 26.798.023,31         |
| 5113         | 45.424,00             | 28.394,48             | 58.264,00             | 43.772,00             | 34.358,00             | 36.030,00             |
| 5114         | 2.249.019,61          | 2.043.997,55          | 3.382.163,36          | 2.399.329,19          | 2.429.980,28          | 1.856.786,54          |
| 5403         | 3.691.848,25          | 3.492.015,00          | 4.740.779,10          | 4.612.363,95          | 5.033.541,43          | 2.775.292,60          |
| 5405         | 15.405.934,63         | 16.581.121,34         | 18.330.413,32         | 16.759.682,34         | 18.415.522,75         | 16.019.954,49         |
| 6101         | 1.532.028,82          | 2.125.150,92          | 1.562.155,78          | 2.011.539,98          | 1.857.984,56          | 1.948.582,79          |
| 6102         | 42.389.548,20         | 37.989.124,45         | 46.318.575,89         | 46.278.895,13         | 47.385.594,47         | 41.648.855,22         |
| 6107         | 105.555,10            | 69.588,00             | 58.621,00             | 204.700,30            | 134.016,60            | 171.000,00            |
| 6108         | 11.178.237,92         | 10.859.702,72         | 13.768.635,69         | 13.619.894,30         | 12.765.578,62         | 13.384.895,60         |
| 6113         | 0,00                  | 0,00                  | 6.600,00              | 0,00                  | 0,00                  | 0,00                  |
| 6114         | 1.602.586,68          | 979.943,30            | 1.412.314,84          | 1.442.130,07          | 1.336.154,85          | 1.233.718,38          |
| 6403         | 12.157.737,83         | 11.061.253,27         | 13.175.518,11         | 12.022.182,46         | 18.115.205,66         | 13.493.025,40         |
| 6404         | 0,00                  | 0,00                  | 89.928,46             | 28.053,75             | 103.742,39            | 4.437,17              |
| <b>TOTAL</b> | <b>109.302.423,40</b> | <b>109.921.865,22</b> | <b>133.071.455,91</b> | <b>123.676.722,06</b> | <b>132.691.125,56</b> | <b>120.008.088,62</b> |

### III.II – Demais Receitas

*A fiscalização entendeu que as receitas contabilizadas nas contas abaixo discriminadas não integraram, de forma irregular, as bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela empresa:*

|                 |                                     |
|-----------------|-------------------------------------|
| 75B1 6602901101 | OUTRAS RECEITAS                     |
| 7610 5110000151 | TERMO ACORDO ICMS PARAÍBA           |
| 7610 5110000152 | BENEFÍCIO FISCAL (RECUPERAÇÃO ICMS) |
| 7610 6252904056 | COBRANÇA DE SERVIÇOS PRESTADOS      |
| 7610 5110000198 | DESCONTO RECOMPOSIÇÃO DE MARGEM     |

#### a) Demais Receitas

*Foi identificado pela fiscalização o lançamento adiante reproduzido, cujo valor foi informado na DIPJ/2011, compondo a Linha 39 da Ficha 07A – Outras Receitas Operacionais:*

| Data       | Cód. Conta     | Conta                           | D/C | Valor        | Histórico     |
|------------|----------------|---------------------------------|-----|--------------|---------------|
| 04/01/2010 | 75B11916000101 | EXCESSO DE PENSÃO OUTROS ATIVOS | D   | 8.899.999,00 | Transf. PPLAN |
| 04/01/2010 | 75B16602901101 | OUTRAS RECEITAS / DESPESAS      | C   | 8.899.999,00 | Transf. PPLAN |

*Em atendimento à demanda fiscal, informou o contribuinte que “o valor de R\$ 8.999.999,00 refere-se a pagamento de previdência privada feito pela J&J”.*

*Consoante a autoridade fiscal, a própria estrutura do lançamento já denota tratar-se de uma receita à medida que decorre de um fato modificativo, com um aumento em uma conta do ativo circulante, sem a correspondente redução de outro item do ativo ou o aumento do passivo, o que tem como consequência um incremento no patrimônio líquido da empresa.*

*Entendeu, portanto, possuir o lançamento a natureza de uma recuperação de despesa, à medida que o pagamento anterior, à título de despesas com previdência privada, foi recuperado, o que implicou no auferimento de uma receita no período, valor que foi tributado pela fiscalização.*

**b) Termo Acordo ICMS Paraíba – Benefício Fiscal (Recuperação ICMS)**

*A fiscalização detectou lançamentos de receitas na Conta nº 7610 5110000151 – Termo Acordo ICMS Paraíba e na Conta nº 7610 5110000152 – Benefício Fiscal Recuperação ICMS, tratando-se de valores que compuseram a DIPJ, integrando a Linha 39 da Ficha 07A – Outras Receitas Operacionais, nas quantias a seguir relacionadas:*

**Conta 7610 5110000151**

| MÊS | VALOR (R\$)  |
|-----|--------------|
| JAN | 688.815,25   |
| FEV | 685.149,23   |
| MAR | 797.669,16   |
| ABR | 880.130,66   |
| MAI | 1.255.206,71 |
| JUN | 460.046,16   |

**Conta 7610 5110000152**

| MÊS | VALOR (R\$)  |
|-----|--------------|
| JAN | 457.083,79   |
| FEV | 1.453.275,16 |
| MAR | 530.721,10   |
| ABR | 1.136.515,04 |
| MAI | 1.605.320,12 |

*Os lançamentos tiveram como contrapartida a conta do ativo circulante de nº 7610 2129100505 – ICMS Outros Créditos.*

*Para o agente fiscal, a própria estrutura do lançamento denota tratar-se de receitas auferidas, à medida que decorreu de fatos contábeis modificativos em que há um aumento de conta do ativo circulante, sem a redução de outra conta de ativo ou aumento do passivo, tendo o patrimônio líquido da empresa sido acrescido dos valores contabilizados.*

Considerou, portanto, que os valores referem-se a recuperação de ICMS que não corresponde a qualquer das exclusões ou deduções das bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins elencadas nas normas que regem a não-cumulatividade das contribuições sociais, de sorte que foram incluídos nas bases de cálculo levantadas nos lançamentos fiscais.

**c) Cobrança Serviços Prestados**

O representante fazendário identificou lançamentos de receita na conta 7610 6252904056 – Cobrança de Serviços Prestados, valores esses que foram informados na DIPJ/2011 na Linha 39 da Ficha 07A – Outras Receitas Operacionais.

Instada a esclarecer a natureza dos lançamentos, respondeu a interessada que “os valores registrados nesta conta contábil referem-se ao rateio de despesas entre os diferentes centros de custo de uma mesma empresa, bem como o reembolso de despesas incorridas pelo departamento fiscal e financeiro, entre duas ou mais empresas do grupo”.

Também apresentou o contrato de “Compartilhamento de Custos e Despesas Administrativas”, celebrado entre empresas do grupo, incluindo as sediadas na América Latina, formalizado de modo que seja utilizada a estrutura administrativa da J&J do Brasil para centralizar o suporte administrativo das empresas do grupo, além de ser utilizada por todas as empresas envolvidas para o desenvolvimento de suas atividades em seus respectivos territórios.

Partindo desse raciocínio e excluindo as provisões e reversões de provisões encontradas, a fiscalização destacou os seguintes lançamentos, pertinentes à movimentação entre a J&J e outras empresas do grupo:

| DATA       | D/C | VALOR      | HISTÓRICO        |
|------------|-----|------------|------------------|
| 24/02/2010 | D   | 915.849,08 | Alocações do GFS |
| 24/02/2010 | D   | 499.780,19 | Alocações do GFS |
| 26/03/2010 | D   | 205.724,50 | Alocações do GFS |
| 26/03/2010 | D   | 384.083,08 | Alocações do GFS |
| 26/04/2010 | D   | 469.305,10 | Alocações do GFS |
| 26/04/2010 | D   | 253.609,35 | Alocações do GFS |
| 26/04/2010 | D   | 26.797,98  | Alocações do GFS |
| 26/04/2010 | D   | 16.572,97  | Alocações do GFS |
| 19/05/2010 | D   | 237.280,54 | Alocações do GFS |
| 19/05/2010 | D   | 407.177,63 | Alocações do GFS |
| 21/06/2010 | D   | 375.041,68 | Alocações do GFS |
| 21/06/2010 | D   | 215.813,39 | Alocações do GFS |

*Apontados lançamentos têm como contrapartida a conta de ativo circulante nº 7610 4315000290 – Contas Pagar / Receber Afiliadas BI e, ao serem agrupados mensalmente, resultaram nos seguintes montantes:*

| MÊS | VALOR (R\$)  |
|-----|--------------|
| FEV | 1.415.629,27 |
| MAR | 589.807,58   |
| ABR | 766.285,40   |
| MAI | 644.458,17   |
| JUN | 590.855,07   |

*Evidenciou a autoridade lançadora que a própria estrutura dos lançamentos denota tratar-se de receita à medida que decorrem de fatos contábeis modificativos, com aumento em conta de ativo circulante, sem redução de outro ativo ou aumento de passivo, com aumento no patrimônio líquido da empresa, ressaltando que referidos valores não se incluem nas exclusões e deduções das bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins relacionadas, de forma exaustiva, nas normas respectivas, de forma que foram incluídos pela fiscalização na apuração das contribuições fiscais exigidas nos lançamentos fiscais.*

*Objetivando melhor embasar seu entendimento, o agente fiscalizador reproduziu as ementas da Solução de Consulta nº 15, de 2005, e da Solução de Consulta nº 36, de 2009.*

*Firmou, ainda, posição no sentido de que rateios de despesas compartilhadas configuram receitas de serviços e, na medida que integram o faturamento, devem compor as bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

*Por fim, destacou que, nos termos do art. 123 do CTN, as relações definidas no contrato apresentado pela fiscalizada não têm qualquer utilização para fins tributários, em especial no que se refere à responsabilidade no pagamento de tributos ou na definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

**d) Desconto Recomposição de Margem**

*O responsável pelo procedimento fiscal identificou lançamentos na conta nº 7610 5110000198 – Desconto Recomposição de Margem, cujos valores foram inseridos na DIPJ/2011 na Linha 39 da Ficha 07A – Outras Receitas Operacionais, nos valores mensais abaixo consolidados:*

| MÊS | VALOR (R\$)   |
|-----|---------------|
| JAN | 22.148.886,18 |
| FEV | 21.092.629,44 |
| MAR | 23.571.961,74 |
| ABR | 21.894.671,25 |
| MAI | 24.442.652,08 |
| JUN | 15.427.132,38 |

*Verificou também que as contrapartidas dos valores lançados referem-se às contas de despesas adiante relacionadas:*

|                                 |                         |
|---------------------------------|-------------------------|
| Desconto Canal Diversos         | CONTA Nº 76105129000198 |
| Desconto de Logística           | CONTA Nº 76105126000198 |
| Descontos para Espaços e Outros | CONTA Nº 76105129900198 |
| Desconto Recomposição de Volume | CONTA Nº 76105125000198 |
| Desconto Recomposição de Margem | CONTA Nº 76105124000198 |

*Indagada a respeito, a interessada afirmou que os créditos na conta nº 7610 5110000198 – Desconto Recomposição de Margem referem-se ao total do desconto concedido ao cliente, os quais são contabilizados em contrapartida aos débitos nas contas de despesas em razão da natureza de cada desconto.*

*Assegurou, ainda, que os descontos encontram-se condicionados ao atingimento de determinados parâmetros, como a seguir descrito:*

- a) Desconto de logística – o cliente recebe um desconto caso atinja um dos três objetivos: (i) não ter devolução no período de apuração (ii) o cliente fizer a distribuição dos produtos para as suas lojas e (iii) se o cliente optar por retirar as mercadorias em qualquer CD da J&J, ele receberá um percentual de desconto de acordo com a tabela de logística.
- b) Descontos para espaço e outros, – poderá ser cadastrado um desconto para itens determinados por marketing ou controladoria de marketing quando existir uma grande quantidade no estoque de produtos, descontinuados, planos de verão e inverno e outros casos.
- c) Desconto de canal diverso – este desconto é concedido em virtude dos clientes estarem alocados em determinado canal (atacado, varejo, etc.), sendo diversos percentuais pré-definidos em política comercial da companhia aplicado ao canal do cliente. O distribuidor, por exemplo, tem direito a 12% de desconto de canal.
- d) Desconto de recomposição de volume – este desconto é concedido com base nas metas de volume de compras estabelecidas aos clientes e distribuidores conforme política comercial.
- e) Desconto de recomposição de margem – desconto concedido com base nas metas estabelecidas aos clientes e distribuidores conforme política comercial.

*Ao consultar individualmente os lançamentos, atentou a autoridade fiscal neles existir a referência às respectivas notas fiscais emitidas pelo contribuinte fiscalizado, documentos que fazem parte das contas agrupadas sob a rubrica Vendas Mercado Interno, a conter as contas a seguir identificadas:*

|                 |                                            |
|-----------------|--------------------------------------------|
| 7610 5110000101 | Venda Produto Acabado Mercado Interno      |
| 7600 5110000100 | Venda Bruta de Produtos                    |
| 7610 5910000102 | Venda Produtos Acabados - Afiliadas Locais |
| 75B1 5110000101 | Vendas Cliente Nacional                    |
| 7610 5110000102 | Revenda mercadorias TRADE                  |

*As contrapartidas destas contas de vendas no mercado interno referem-se a contas agrupadas na rubrica Duplicatas a Receber.*

*Inferiu a autoridade fiscalizadora que ao registrar as receitas contabilizadas na conta nº 7610 5110000198 – Desconto Recomposição de Margem, na verdade o contribuinte está registrando a parte do faturamento que corresponderia, no seu entendimento, aos descontos incondicionais alocados nas referidas contas de despesas.*

*Nas palavras da autoridade fiscalizadora,*

Em síntese, ao emitir a Nota Fiscal, o valor da Nota já abatido do desconto incondicional é registrado nas contas agrupadas sob a rubrica Vendas Mercado Interno, enquanto o valor da receita, de cada uma das Notas Fiscais, correspondente ao valor do desconto incondicional é registrado na conta Nº 7610 5110000198 - Desconto Recomposição de Margem - de tal forma que, para o próprio controle do contábil do contribuinte, esta parte da receita possa ser abatida pela correspondente despesa referente ao desconto incondicional.

*Assentou, na sequência, que a lei permite que os descontos incondicionais sejam excluídos das bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, desde que devidamente comprovados, o que exige que os descontos sejam informados no corpo da nota fiscal, o que não acontece no caso em consideração, o que resultou na computação dos valores contabilizados na conta nº 7610 5110000198 – Desconto Recomposição de Margem nas bases de cálculo consideradas no trabalho fiscal, entendimento que se mostrou pautado no que foi decidido na Solução de Consulta nº 177, de 2004, e na Solução de Consulta nº 243, de 2005.*

**e) Totalização das Demais Receitas**

*Os demonstrativos adiante reproduzidos agregam as demais receitas consideradas pelo contribuinte e relacionadas nos DACONs apresentados à RFB (7610 6601900107, 7600 660190100, 7600 6601901103, 7600 6654111103 e 7610 6654110102) àquelas apuradas pela fiscalização no procedimento fiscal (75B1 660201101, 7610 5110000151, 7610 5110000152, 7610 6252904056 e 7610 5110000198):*

| Conta Nº        | DESCRIÇÃO                    | JAN                  | FEV                  | MAR                  |
|-----------------|------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| 7610 6601900107 | Outras Receitas Operacionais | 3.026,73             | 7.022,54             | 225.059,18           |
| 7600 6601901100 | Desconto Fornecedor          | 448,50               | 0,00                 | 0,00                 |
| 7600 6601901103 | Outras Receitas Operacionais | 44.570,24            | 0,00                 | 0,00                 |
| 7600 6654111103 | Juros Recebido Clientes      | 145.367,14           | 87.271,45            | 60.290,29            |
| 7610 6654110102 | Juros Cobrados Clientes      | 40.594,47            | 44.427,76            | 0,00                 |
| 75B1 6602901101 | Outras Receitas              | 8.899.999,00         | 0,00                 | 0,00                 |
| 7610 5110000151 | Termo Acordo ICMS Paraíba    | 688.815,25           | 685.149,23           | 797.669,16           |
| 7610 5110000152 | Benefício Fiscal (ICMS)      | 457.083,79           | 1.453.275,16         | 530.721,10           |
| 7610 6252904056 | Cobrança de Serviços         | 0,00                 | 1.415.629,27         | 589.807,58           |
| 7610 5110000198 | Desconto Recomp. Margem      | 22.148.886,18        | 21.092.629,44        | 23.571.961,74        |
| <b>TOTAL</b>    |                              | <b>32.428.791,30</b> | <b>24.785.404,85</b> | <b>25.775.509,05</b> |

| Conta Nº        | DESCRIÇÃO                    | ABR                  | MAI                  | JUN                  |
|-----------------|------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| 7610 6601900107 | Outras Receitas Operacionais | 112.850,35           | 35.040,73            | 169.995,98           |
| 7600 6601901100 | Desconto Fornecedor          | 0,00                 | 0,00                 | 33,60                |
| 7600 6601901103 | Outras Receitas Operacionais | 0,00                 | 300,04               | 0,00                 |
| 7600 6654111103 | Juros Recebido Clientes      | 105.562,24           | 86.630,40            | 96.969,89            |
| 7610 6654110102 | Juros Cobrados Clientes      | 25.194,80            | 42.754,76            | 28.824,25            |
| 7581 6602901101 | Outras Receitas              | 0,00                 | 0,00                 | 0,00                 |
| 7610 5110000151 | Termo Acordo ICMS Paraíba    | 880.130,66           | 1.255.206,71         | 460.046,16           |
| 7610 5110000152 | Benefício Fiscal (ICMS)      | 1.136.515,04         | 1.605.320,12         | 0,00                 |
| 7610 6252904056 | Cobrança de Serviços         | 766.285,40           | 644.458,17           | 590.855,07           |
| 7610 5110000198 | Desconto Recomp. Margem      | 21.894.671,25        | 24.442.652,08        | 15.427.132,38        |
| <b>TOTAL</b>    |                              | <b>24.921.209,74</b> | <b>28.112.363,01</b> | <b>16.773.857,33</b> |

### III.III – Valores do PIS/Pasep e da Cofins Apurados pela Fiscalização

Os valores das Receitas de Vendas de Bens e Serviços e das Demais Receitas apuradas pela fiscalização, após as suas totalizações, alcançaram os seguintes montantes:

|                                                              | jan-10         | fev-10         | mar-10         |
|--------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| 01. Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65% | 109.302.423,40 | 109.921.865,22 | 133.071.455,91 |
| 02. Demais Receitas - Alíquota de 1,65%                      | 32.428.791,30  | 24.785.404,85  | 25.775.509,05  |

|                                                              | abr-10         | mai-10         | jun-10         |
|--------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| 01. Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65% | 123.676.722,06 | 132.691.125,56 | 120.008.088,62 |
| 02. Demais Receitas - Alíquota de 1,65%                      | 24.921.209,74  | 28.112.363,01  | 16.773.857,33  |

### IV – Valores Tributáveis

Considerando-se que os valores apurados na auditoria fiscal mostraram-se superiores àqueles informados pelo contribuinte nos DACONs correspondentes, vieram a lume os lançamentos fiscais da Cofins e do PIS/Pasep adiante quantificados:

#### a) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO  
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DA COFINS

Conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal Nº 1 (TCVF-1) em anexo e, portanto, parte integrante do presente auto de infração.

| Fato Gerador | Contribuição (R\$) | Multa (%) |
|--------------|--------------------|-----------|
| 30/01/2010   | 4.704.174,10       | 75,00     |
| 28/02/2010   | 4.498.363,20       | 75,00     |
| 31/03/2010   | 5.409.148,43       | 75,00     |
| 30/04/2010   | 4.977.878,16       | 75,00     |
| 31/05/2010   | 5.355.688,55       | 75,00     |
| 30/06/2010   | 4.514.487,06       | 75,00     |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 30/06/2010:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

**b) Contribuição para o PIS/Pasep****INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO  
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS**

Conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal Nº 1 (TCVF-1) em anexo e, portanto, parte integrante do presente auto de infração.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Contribuição (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|---------------------------|------------------|
| 31/01/2010          | 1.021.300,95              | 75,00            |
| 28/02/2010          | 976.618,33                | 75,00            |
| 31/03/2010          | 1.174.354,59              | 75,00            |
| 30/04/2010          | 1.080.723,54              | 75,00            |
| 31/05/2010          | 1.162.748,17              | 75,00            |
| 30/06/2010          | 980.118,90                | 75,00            |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 30/06/2010:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

***Notificação dos Lançamentos****A notificação dos lançamentos ocorreu no dia 27/01/2015, na modalidade pessoal, como verificado no Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal de fls. 738/739.****Impugnação dos Lançamentos****Não satisfeita com o procedimento fiscal, em 26/02/2015 a pessoa jurídica apresentou o Termo de Solicitação de Juntada de fls. 10.953/10.957, em que são relacionados os documentos naquela ocasião disponibilizados, dentre eles a impugnação aos lançamentos, fls. 10.989/11.048, a seguir apresentada em seus aspectos mais relevantes.*

*No início de suas considerações, a contestante apresentou uma breve descrição das atividades que são desenvolvidas pela pessoa jurídica requerente.*

*O Grupo Johnson & Johnson, encontra-se sediado em New Brunswick, nos EUA, possuindo mais de 125 mil colaboradores em todo o mundo e atuando na pesquisa, no desenvolvimento, na fabricação e na comercialização de diversos produtos na área dos cuidados de saúde, atividades que se encontram divididas em três segmentos: consumo, produtos farmacêuticos e dispositivos médicos e diagnósticos.*

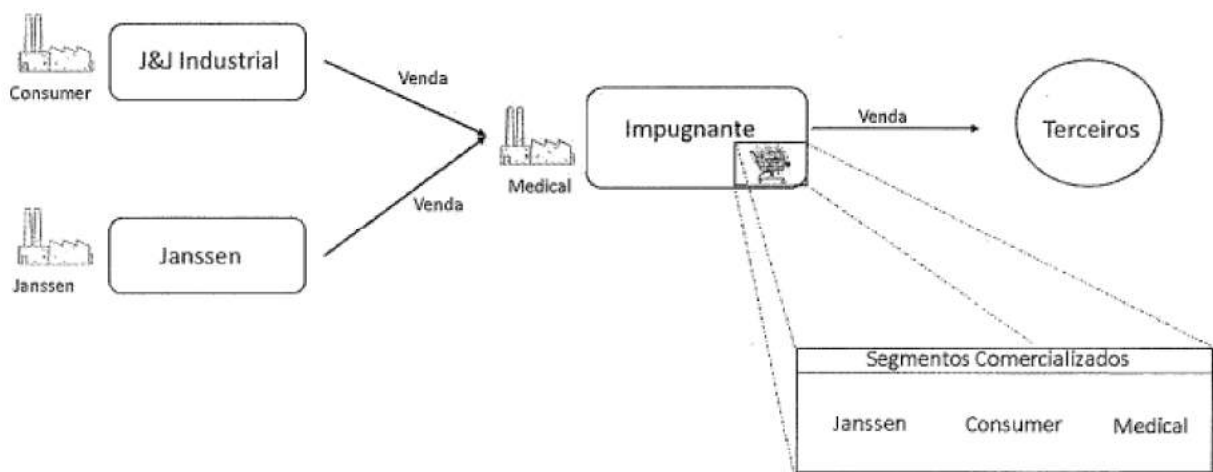
*No território nacional, a impugnante possui quatro escritórios regionais de vendas, cinco centros de distribuição e onze fábricas localizadas no município de São José dos Campos/SP.*

*Os produtos do segmento consumo (consumer), são importados ou fabricados pela Johnson & Johnson Industrial Ltda (J&J Industrial).*

*Os produtos do segmento farmacêutico são importados ou fabricados pela Janssen-Cilag Farmacêutica Ltda (Janssen).*

*Os produtos do segmento dispositivos médicos e diagnósticos (medical) são importados ou fabricados pela contestante Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para a Saúde Ltda (J&J Ind. Com.), empresa que tem por objeto social “o desenvolvimento de produtos e soluções utilizadas principalmente pelos profissionais de saúde nas áreas de ortopedia, neurologia, oftalmologia, cardiovascular, bem como a importação e fabricação de próteses, órteses, fios e agulhas para cirurgias, além de equipamentos de diagnósticos utilizados em clínicas e hospitais”. Por sua vez, a J&J Industrial e a Janssen vendem seus produtos à impugnante J&J Ind. Com., de modo que esta última os revenda a terceiros, juntamente com sua produção própria.*

*Para melhor compreensão da situação, a litigante apresentou o diagrama adiante reproduzido:*



*Nesse diapasão, a impugnante responde pela comercialização do que é produzido ou importado pelos 3 (três) segmentos do grupo.*

*Para fins gerenciais, efetua controles contábeis de estoques e de funcionários como se existissem 3 (três) empresas diferentes dentro de uma só, utilizando o código de cada segmento antes da numeração específica da conta: o código 7610 para o Consumer, o 7600 para o Medical e o 75B1 para o Janssen.*

*Tecidas estas considerações iniciais, passou a litigante a contraditar, de forma individualizada, cada um dos itens que foram considerados na autuação.*

### **I) Receitas de Vendas de Bens**

*Segundo apontado pela demandante, a divergência a maior entre a base de cálculo encontrada pela fiscalização e aquela apurada pela requerente decorreu do fato de o trabalho fiscal, de forma equivocada, haver tributado receitas que, na realidade, se encontram sujeitas à alíquota zero na determinação do PIS/Pasep e da Cofins.*

*Esclareceu que o segmento Medical da impugnante é responsável pela importação, fabricação e comercialização de produtos destinados à área de saúde, produtos que, em grande parte, são destinados a hospitais, clínicas e consultórios médicos, dentre outros, e, nos termos do art. 1º, inc. III do Decreto nº 6.426, de 2008, a receita decorrente da venda desses produtos encontra-se sujeita à alíquota zero na determinação do PIS/Pasep e da Cofins, tudo consoante a seguir transcrito:*

#### **DECRETO Nº 6.426, DE 2008**

*Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:*

*[...]*

*III - destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto.*

*Assegurou que na venda dos produtos destinados ao uso em hospitais e consultórios médicos, fez incidir a alíquota zero, o que resultou na inexistência de valores a recolher de PIS/Pasep e de Cofins, incidentes sobre tais operações.*

*Assinalou que o dispositivo legal enfocado é claro ao vincular a alíquota zero à destinação dos produtos, e não ao*

*estabelecimento com o qual a impugnante efetua a comercialização direta, de modo que as vendas para as empresas distribuidoras também são alcançadas pela desoneração fiscal, entendimento que já foi acolhido pelo CARF no julgamento do processo nº 19515.720792/2013-40, em que a impugnante teve contra si lavrado autos de infração sob este mesmo fundamento, tendo, inclusive, reproduzido a ementa do julgado:*

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008**

**Ementa: ALÍQUOTA ZERO DO PIS/COFINS. DECRETO N. 6.426/2008. PRODUTOS DESTINADO AO USO EM HOSPITAIS, CLINICAS MEDICAS E ODONTOLÓGICAS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANALISE CLINICAS.**

**A Fiscalização entendeu que as receitas deveriam ter sido tributadas uma vez que as mercadorias foram comercializadas a distribuidores e revendedores, óbice que não encontra amparo legal, não tendo se preocupado em exigir da Recorrente a destinação final a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.”**  
**(Acórdão n.º 3403-003.321, de 14.10.2014).**

*A despeito da existência do permissivo legal destacado pela defendente, “as autoridades fiscais, sem nem mesmo fazer alusão ao procedimento da Impugnante ou ao referido Decreto, simplesmente consideraram que tais receitas estariam sujeitas às alíquotas usuais das contribuições em tela, não as excluindo da base de cálculo, tal como procedeu no caso das receitas vinculadas à exportação, ativo imobilizado, zona franca de Manaus e aquelas que tratam o art. 2º da Lei nº 10.147/2000”. Objetivando demonstrar a correção de seu entendimento, passou a demonstrar a apuração mensal dos valores entendidos como sujeitos à alíquota zero.*

*Iniciou pelo mês de janeiro em que destacou que a fiscalização ignorou por completo a exclusão pelo contribuinte processada na Linha 04 da Ficha 07A – Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 36.019.202,30, valor se encontra especificado na linha 30.769 da planilha contida no Doc. 05.*

*Ao analisar a relação de notas fiscais elaborada pela fiscalização, cujo somatório representou a base de cálculo exigida nos autos, destacou que “os NCM do referido Anexo III*

*constam na referida relação” e que “tais vendas possuíam como destinatário hospitais e clínicas médicas, preenchendo os requisitos da isenção de que trata o Decreto nº 6.426/08”. Salientou o caso da nota fiscal nº 190.573, cuja receita compôs a apuração fiscal, em que a adquirente foi a empresa Endocirúrgica Com. Prod. Médicos Ltda., distribuidora de produtos médicos, o que torna claro que a destinação do produto foi o seu uso em hospitais e afins.*

*Arrematou sua análise, pertinente ao mês de janeiro/2010, com as seguintes ponderações:*

32. Nota-se, assim, que a Fiscalização acabou por incluir na base de cálculo das contribuições receitas sujeitas à alíquota zero que, inclusive, já constavam da DAFON. Inclusive, é possível afirmar que o reajuste na base de cálculo se deu, exclusivamente, em decorrência da adição dessas receitas sujeitas à alíquota zero pela Fiscalização, ao se constatar que a receita declarada na linha 01 da Ficha 07A somada à receita declarada na linha 04 equivale, aproximadamente, ao valor de receitas consideradas tributáveis pelas autoridades fiscais no mês de janeiro de 2010.

33. Aliás, ao proceder ao filtro, por NCM, da relação feita pela D. Fiscalização, a Impugnante se deparou com um montante total de, aproximadamente, R\$ 35 milhões, ou seja, valor muito próximo ao adicionado à base de cálculo pelas autoridades fiscais e declarado na linha 04 pela Impugnante.

*Na sequência, procedeu às mesmas afirmações, no que se refere aos demais períodos alcançados pelas autuações, os meses de fevereiro, março, abril, maio e junho de 2010, destacando, contudo, que na apuração dos meses de março a junho de 2010 as linhas 04 e 05 foram equivocadamente invertidas nos DAFONs apresentados, como observado na apuração de março/2010, adiante reproduzida:*

| Johnson Medical                                       |               |                 |              |  |
|-------------------------------------------------------|---------------|-----------------|--------------|--|
|                                                       | Receita       | Base de calculo | Contribuição |  |
| 1 Receita de Vendas de Bens e Serviços Aliquota 1,65% | 22.797.786,31 | 22.559.864,02   | 1.714.549,67 |  |
| 2 Demais Receitas - Aliq. 1,65%                       | 60.290,29     | 60.290,29       | 4.582,06     |  |
| 3 Total da Contribuição Aliquota 7,60%                |               |                 | 1.719.131,73 |  |
| 4 Receitas Tributadas a Aliquota Zero                 | 585.453,93    |                 |              |  |
| 5 Receitas Tributadas a Aliquota Zero - Revenda       | 51.861.656,49 |                 |              |  |
| 6 Receitas Vendas de Bens do Ativo Permanente         | 0,00          |                 |              |  |
| 7 Receitas Exportação                                 | 16.454.041,91 |                 |              |  |
| Total Base Nacional                                   |               | 22.620.154,31   | 1.719.131,73 |  |
| Aliquotas Diferenciadas                               |               |                 |              |  |
| 1 090300101 - 9,90% Com Credito Presumido             | 172.443,15    | 172.443,15      | 0,00         |  |
| 2 090300201 - 9,90% Sem Credito Presumido             | 0,00          | 0,00            | 0,00         |  |
| 3 090300301 - 10,20% Toucador, Cosméticos, etc        | 0,00          | 0,00            | 0,00         |  |
| Total Base Importado                                  |               | 172.443,15      | 0,00         |  |
| Debitos COFINS                                        |               | 22.792.597,46   | 1.719.131,73 |  |

*Outro ponto relevante abordado pela impugnante refere-se ao fato de a fiscalização haver, por equívoco, levado para a apuração da Cofins os mesmos valores de desconto de créditos praticados na determinação do PIS/Pasep, como verificado nas Fichas 15B e 25B, fls. 712 e 713 dos autos.*

*Para a demandante, a fiscalização simplesmente “copiou” os créditos do PIS/Pasep na apuração da Cofins, o que distorceu o resultado desta última contribuição social, medida que representou afronta ao art. 142 do CTN, “já que as autoridades fiscais falharam ao calcular, corretamente, o tributo devido pela impugnante”.*

## **II) Demais Receitas**

### **IIa) Demais Receitas – Conta 75B1 6602901101 – Lançamento Contábil Indevido**

*De acordo com a manifestante, enganou-se a autoridade fiscal ao assinalar que o lançamento neste item tributado tem natureza de recuperação de despesa, pois o que se tem, em concreto, é a existência de um lançamento contábil equivocado, devidamente estornado no ano de 2012.*

*O procedimento inapropriado foi detectado por auditoria independente, cujo relatório foi juntado aos autos (Doc. 26), sob a conotação de elemento de prova.*

*Segundo discorrido, inadvertidamente a pessoa jurídica adotou um ajuste com a adoção de critérios contábeis norte-americanos (USGAAP), tratando-se de método inaplicável na contabilidade societária nacional, como também na apuração dos tributos do ajuste decorrentes.*

*No entender dos auditores independentes, “os estudos atuariais [...] indicam apenas a existência de um passivo atuarial”, em razão do que concluiu a requerente inexistir ativo atuarial, o qual fora reconhecido no montante de R\$ 11.187 mil, em 2010, de forma que aludido ativo não haveria que ser reconhecido, tampouco a receita que lhe deu origem, tendo ainda afirmado que dentro dos R\$ 11.187 mil tem-se os R\$ 8.999 mil objeto do lançamento fiscal, como realçado em demonstrativo pela impugnante elaborado:*

| Descrição                                     | Valores           | Meses  |
|-----------------------------------------------|-------------------|--------|
| Lançamento questionado de Excesso de pensão   | 8.899.999         | jan/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 269.977           | jan/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 108.633           | fev/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 199.110           | mar/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 190.115           | abr/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.638           | mai/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.956           | jun/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.954           | jul/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.989           | ago/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.902           | set/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.900           | out/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 189.996           | nov/10 |
| Provisões complementares de Excesso de pensão | 190.062           | dez/10 |
|                                               | <b>11.187.241</b> | 2.010  |

*Objetivando bem demonstrar o equívoco tido por cometido, a impugnante apresentou uma representação do livro Razão contendo o estorno do lançamento, praticado no dia 29/08/2012, em função do que afirmou que “não há como se admitir o reconhecimento da receita a título do pagamento de previdência privada no mês de janeiro de 2010”,*

*Adicionalmente, apresentou ementas de julgados do CARF em que foi decidido que a comprovação do estorno do lançamento tem como consequência a sua exclusão da base de cálculo da autuação:*

**“PIS/COFINS. FATURAMENTO. ESTORNO.** Os estornos de receita, alegados pelo contribuinte e confirmados em diligência fiscal pela Delegacia de origem, em diligência fiscal, devem ser excluídos da base de cálculo, não integrando o faturamento. (CARF/Acórdão n.º 3403-002.523, Sessão de 22.10.2013).

**COFINS. (...) EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.** Os registros contábeis em conta de resultado de receitas não operacionais que foram posteriormente estornados por indevidos devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, por não representarem receita. (...).” (Conselho de Contribuintes/Acórdão 204-01.195, Sessão de 26.04.2006).

**IIb) Demais Receitas – Contas 7610 5110000151 e 7610 5110000152 – Acordo ICMS Paraíba e Benefício Fiscal Recuperação ICMS**

*O valor tributado pela fiscalização decorreu de um regime especial concedido pelo Estado da Paraíba, o que se deu por meio do Termo de Acordo nº 130/2002, cuja Cláusula Primeira estabelece que “nas saídas promovidas pela Empresa, neste Estado, destinadas a comercialização, produção ou industrialização, será concedido crédito presumido de ICMS, de modo que a carga tributária máxima resulte [...]”. Para a interessada, o fisco efetuou os lançamentos sobre valores de receita supostamente excluídas da base tributável, o que não é correto pois os créditos presumidos de ICMS não integram a base tributável do PIS/Pasep, nem da Cofins, conclusão extraída do conceito de receita e do que corresponde aos créditos presumidos de ICMS.*

*Arrazouu que o PIS/Pasep e a Cofins devem ser calculados a partir da receita bruta da venda de bens, da prestação de serviços e das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, de forma que o simples ingresso de recursos não representa a hipótese de incidência das nominadas contribuições sociais.*

*Para que o ingresso de recursos possa ser considerado receita, do ponto de vista contábil, deve significar um aumento efetivo do patrimônio líquido do contribuinte, conforme estabelecido pelo Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) nº 30, aprovado pela Deliberação CVM nº 692, de 2012, in verbis:*

**“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”. (g.n.).**

*Trouxe à baila, também, doutrina de Marco Aurélio Greco, segundo a qual para que determinado ingresso seja qualificado como receita, além de significar um aumento do patrimônio líquido, deve pressupor a existência de um negócio jurídico praticado pelo contribuinte, tratando-se de uma relação causal pois sem causa não há como se aferir receita, entendimento que é endossado por José Antônio Minatel, que define o fato gerador do PIS/Pasep e da Cofins, quanto ao significado de auferir receita, como uma conduta que evidencia e viabiliza a obtenção do ingresso, materializada pela entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.*

*Diante de uma entrada de recursos, deve-se perguntar se tais recursos implicam no efetivo aumento do patrimônio líquido e se derivam de um negócio jurídico pertinente à atividade empresarial.*

*Na hipótese de não se confirmar qualquer das duas condicionantes, de receita não se trata, hipótese que se amolda ao crédito presumido de ICMS, o que tem como consequência a insubsistência dos lançamentos enfrentados.*

*Para o eminente Professor Roque Antônio Carrazza, a sistemática de créditos presumidos consiste em “outorgar ao contribuinte um crédito fiscal que não corresponde ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, de matérias-primas e outros insumos. Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento de ICMS”. Aquele que se aproveita do crédito outorgado recupera custos presumidamente incorridos para a produção da mercadoria objeto da operação de saída. O que se tem, no presente caso, é um crédito presumido que corresponde a uma subvenção de custeio, destinada à recuperação dos custos incorridos, o que se dá em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Assim, não há que se falar em aumento de patrimônio líquido, tampouco que os créditos decorram de um negócio jurídico praticado pelo contribuinte.*

*Mais adiante, transcreveu trechos de ensinamentos dos autores Ricardo Mariz de Oliveira e José Souto Maior Borges, bem como ementas de julgados proferidos pelo CARF e pelo Poder Judiciário.*

*Apresentou, ainda, trecho de voto proferido pela Ministra Rosa Weber, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107, que afastou a incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre as “receitas” auferidas pela cessão de créditos a terceiros, o que se deu sob o argumento de que somente poderá ser considerado receita o elemento novo e positivo integrado ao patrimônio líquido, o que não alcança a receita decorrente da recuperação de um ônus econômico advindo do ICMS.*

*Logo após, apresentou ementas de julgados do CARF e da CSRF que, a seu ver, cancelam seu entendimento:*

**“CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA. O ‘crédito presumido do ICMS’, incentivo fiscal concedido pelo Fisco Estadual, trata-se de um desconto obtido que reduzirá o valor do imposto estadual a pagar. Não pode ser considerado um ingresso de recursos e, conseqüentemente, não se trata de receita auferida pela empresa em decorrência de sua atividade empresarial, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da Cofins, não devendo compor a sua base de cálculo.**

Não há subsunção do fato concreto (“crédito presumido do ICMS”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma - a relação jurídico-tributária (obrigação tributária).” (Acórdão nº 3202-000.831, de 24.07.2013 - g.n.).

**“INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.**

**Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido. (CSRF/Acórdão nº 9303-002.618, Sessão de 12.11.2013 - g.n.)**

*Não é porque as regras contábeis determinam a contabilização do crédito presumido de ICMS como receita, em razão da sua natureza de subvenção, nem a ausência de determinação legal excluindo seu valor da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, que referido incentivo é convertido em uma receita do ponto de vista jurídico pois, como lecionado por Marco Aurélio Greco, receita e faturamento são conceito jurídico substanciais e não contábeis, razão pela qual a forma de sua contabilização não altera a sua natureza jurídica.*

*Ao chamar a atenção para o disposto pelo art. 110 do CTN, estabeleceu que a regra contábil de reconhecimento dos créditos presumidos como “receita” não pode ter como consequência a tributação do PIS/Pasep e da Cofins, pois de receita, nos termos dos conceitos privados da matéria, evidentemente não se trata.*

*Aduziu, ao final de tudo, que seja pelo fato de os créditos presumidos de ICMS não se configurarem como receita, seja por sua adição às bases de cálculo das contribuições ferir o princípio da não-cumulatividade, por um fundamento ou por outro deve este órgão julgador cancelar a parcela do lançamento neste tópico debatida.*

**IIc) Demais Receitas – Conta 7610 6252904056 – Cobrança de Serviços Prestados**

*A fiscalização achou por bem efetuar a tributação de valores que, a seu ver, representaram receitas integrantes das bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, entendimento que não poderá prevalecer, pois o que se tem, no caso em questão, não é o rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo.*

*Na verdade, o rateio ocorre dentro de uma mesma empresa, pois a impugnante divide as suas atividades, dentro de um mesmo CNPJ, por segmentos de atividades chamados de Consumer, Janssem e Medical. Juridicamente, contudo, o que se tem é um único ente legal. Somente para fins de controles gerenciais é que a impugnante gere os três segmentos como se empresas distintas fossem. Em um primeiro momento a contabilidade é levantada por segmento e, em uma etapa posterior, para atender a legislação fiscal, é consolidada para que os tributos sejam determinados.*

*O rateio de custos é realizado entre segmentos da requerente que se encontram localizados dentro da mesma pessoa jurídica, ressaltou a defendente.*

*Assim procedendo, o segmento Consumer (Código 7610) assume todas as despesas da impugnante e, em uma etapa subsequente, exige o reembolso dos segmentos Medical (Código 7600) e Janssen (Código 75B1), o que quer dizer que as cobranças e os reembolsos ocorrem tão somente para fins gerenciais, sendo certo que ditas cobranças e reembolsos são efetuados pela contestante para si mesma, o que denota inexistir nas operações qualquer tipo de acréscimo patrimonial a ser tributado.*

*De modo a comprovar a veracidade de suas afirmações, a interessada apresentou o Doc. 28, documento que, a seu ver, demonstra que os valores lançados na referida conta não estão sujeitas à incidência do PIS/Pasep, nem da Cofins.*

*A título de exemplo, discorreu sobre a quantia de R\$ 499.780,19, cujo lançamento se deu na Conta nº 7610 6252904056, em 24/02/2010, momento que esclareceu que os quatro primeiros dígitos da conta (7610) indicam que pertence ao segmento Consumer, que assume as despesas do segmento Medical (7600) e do segmento Janssen (75B1).*

*Veja-se o lançamento:*

| Crédito        |                 |                 |            |
|----------------|-----------------|-----------------|------------|
| Conta Contábil | Centro de Custo | Centro de Lucro | Valor      |
| 6252904056     | 1622            | GBS_FINAN       | 499.780,19 |

*Uma análise inicial do lançamento a crédito na referida conta (7610) pode levar ao entendimento de se referir a valor que acresce o patrimônio líquido da empresa, devendo compor a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

*Contudo, ao se cotejar os lançamentos efetuados pela Janssen, é possível se verificar ser tal segmento devedor da mesma quantia de R\$ 499.780,19, o que pode ser demonstrado a partir do lançamento a débito efetuado, que quitou integralmente os valores devidos:*

| Conta Contábil | Débito          |                 | Valor             |
|----------------|-----------------|-----------------|-------------------|
|                | Centro de Custo | Centro de Lucro |                   |
| 6252904056     | J4573           |                 | 31.919,22         |
| 6252904056     | J4574           |                 | 255.673,05        |
| 6252904056     | J4575           |                 | 55.517,19         |
| 6252904056     | J4577           |                 | 19.178,16         |
| 6252904056     | J4578           |                 | 20.603,56         |
| 6252904056     | J4579           |                 | 23.523,04         |
| 6252904056     | J4580           |                 | 80.095,54         |
| 6252904056     | J4581           |                 | 13.270,42         |
| <b>Total</b>   |                 |                 | <b>499.780,19</b> |

*Para a requerente, a análise dos demonstrativos apresentados permite que se conclua que a “empresa” 7610 (segmento Consumer) despendeu os R\$ 499.780,19, o que corresponde à exata quantia que foi reembolsada pela “empresa” 75B1 (segmento Janssen), o que demonstra que os lançamentos em tela se dão para fins meramente gerenciais, sem o condão de afetar o patrimônio líquido da autuada.*

*Prosseguindo, reportou-se, nos mesmos moldes, aos lançamentos das quantias de R\$ 469.305,10 (na Conta nº 7610 6232904056, em 26/04/2010), e de R\$ 215.813,39 (na Conta nº 7610 6232904056, em 21/06/2010) para, ao final de tudo, destacar que “os valores tidos como receitas pela D. Fiscalização lançados na contabilidade da Consumer são, em verdade, os montantes reembolsados pela Janssen e Medical, tal como evidenciados nos exemplos acima, não podendo ser considerados, em nenhuma hipótese, como receita”.*

**IIId) Demais Receitas – Conta 75B1 6602901101 – Desconto Recomposição de Margem**

*A fiscalização entendeu que os valores lançados como descontos incondicionais não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins pelo fato de não haverem sido comprovados, ou seja, por inexistir o destaque dos descontos nas notas fiscais emitidas pela demandante.*

*A requerente não contesta a ausência da informação nos documentos fiscais. Discorda da autuação por entender que os descontos incondicionais existem de fato, tendo sido efetivamente*

*concedidos pela interessada, o que autoriza sua exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, em razão da existência de expressa determinação legal.*

*Destacou a litigante o fato de a fiscalização não ter questionado a natureza dos descontos, se condicionais ou incondicionais. Ao contrário disso, referendou a natureza incondicional das operações.*

*No Código Civil condição é conceituada como evento futuro e incerto do qual depende a eficácia do negócio jurídico. Representa uma cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento ainda não ocorrido.*

*Para Orlando Gomes, é uma “disposição acessória que subordina a eficácia, total ou parcial, do negócio jurídico a acontecimento futuro e incerto”. O desconto condicional é sempre atrelado a uma condição futura específica, pactuada entre vendedor e comprador com o objetivo de incentivar o pagamento do tempestivo do débito, o que mostra a sua dependência de um fenômeno incerto. Não sendo o pagamento praticado até sua data limite, tem-se a renúncia do adquirente ao benefício inerente à quitação da dívida no tempo certo.*

*De sua vez, o desconto incondicional, também chamado de comercial, não depende de qualquer acontecimento futuro e incerto, originando-se da realização do negócio comercial, sem qualquer dependência de evento posterior à venda, referindo-se a espécie de desconto que é concedido por deliberação do vendedor ao comprador, incidindo diretamente no preço das mercadorias, produtos ou serviços, entendimento que é endossado pelo Prof. Hugo de Brito Machado, conforme trecho de doutrina apresentado.*

*Após voltar a afirmar que a fiscalização endossou a natureza incondicional das operações em questão, procedeu à especificação de cada desconto, informação que já houvera sido apresentada à autoridade fazendária, durante a ação fiscal:*

| Código | Conta contábil | Descrição da conta      | Detalhes                                                                                                                                                                                                                             |
|--------|----------------|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ZW03   | 5129900198     | Desc. Espaço e Outros   | Descontos temporários com validade acima de 3 meses. Ex. Desconto em produtos descontinuados                                                                                                                                         |
| ZW04   | 5126000198     | Desconto Logística      | Desconto de Política Comercial referente às negociações realizadas com relação a área de Logística. Ex. Desconto no caso do cliente retirar a mercadoria no CD ou nos casos em que a JJ entrega a mercadoria de forma centralizada.  |
| ZW05   | 5126000198     | Desconto Logística      | Desconto fixo de política comercial vinculado ao canal em que o cliente foi cadastrado na Cia. Ex. Cliente do canal Distribuidor possui 12% de desconto fixo. Este desconto é contabilizado em conjunto com o desconto de logística. |
| ZW06   | 5129000198     | Desconto Canal Diversos | Descontos estabelecidos em contrato para incremento de Sell-out, fidelização do cliente, ações no ponto de venda, otimização logística, crescimento, aniversário, abertura e reforma de lojas.                                       |
| ZW07   | 5144300198     | Desconto Esp. Fecho     | Desconto com o objetivo de direcionar o investimento em categoria específicas para alavancar o Sell Out.                                                                                                                             |
| ZW08   | 5144400198     | Desc. Prom. Temporário  | Descontos temporários com validade até 3 meses. Ex. Desconto em produtos descontinuados                                                                                                                                              |
| ZW09   | 5144200198     | Desc. Kits Especiais    | Desconto cadastrado para formação de Kits. Ex. Compre 1 shampoo e leve o condicionador por R\$ 1,99.                                                                                                                                 |
| ZW15   | 5124000198     | Desc. Recomp. Margem    | Desconto de Política Comercial referente às negociações realizadas pelo time de vendas. Ex. Atingimento do alvo de vendas, mínimo de produtos em loja, entre outros.                                                                 |

*Não restando dúvida acerca da incondicionalidade dos descontos, aduziu a interessada que a mera ausência dos registros nas notas fiscais não pode se prestar como fundamento válido para que se negue a possibilidade dos abatimentos nas bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins pois, segundo apregoadado, inexistente no ordenamento jurídico qualquer norma que possa respaldar o procedimento da fiscalização.*

*Admitiu-se encontrar vigente a Instrução Normativa nº 51, de 1978, que estabelece que “descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”.*

*A despeito disso, consignou não ser plausível que uma simples norma complementar, voltada para o imposto de renda, possa impor que os descontos incondicionais concedidos, por não constarem das notas fiscais, passem a compor a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

*Argumentou não pretender expurgar dos cálculos descontos que não tenham sido de fato concedidos, que a exclusão deve ser aceita por este órgão julgador na hipótese de os descontos serem devidamente comprovados, situação que entende presente nos autos, visto que a impugnante mantém rigoroso controle dos descontos concedidos, registrados em lançamentos contábeis que evidenciam as respectivas concessões.*

*Adotou, como exemplo, a venda efetuada à empresa Bom Preço Supermercados do Nordeste Ltda. em que a nota fiscal indica o valor de R\$ 2.757,60 pela venda de 40 (quarenta) unidades de cotonetes ao preço de R\$ 68,94, cada unidade (Doc. 30), tendo sido afiançado que os descontos concedidos pela impugnante (em face dos códigos ZW 04, ZW 05 e ZW 15, conforme tabela suprarreproduzida) totalizaram o percentual de 25,10%, de forma que o valor unitário de R\$ 92,01 (computados os tributos devidos e os encargos financeiros), considerado antes de se apropriar os descontos, a alienante chegou a valor unitário efetivamente cobrado de R\$ 68,94, o que corresponde ao valor estampado na nota fiscal, tudo conforme a memória de cálculo a seguir reproduzida:*

Processo nº 10314.720434/2015-34  
Acórdão n.º 3201-004.477

S3-C2T1  
Fl. 21.082

| Formação de Preço                 |        |       | Desconto Formação de preço |  | Desconto contabilizado |      |
|-----------------------------------|--------|-------|----------------------------|--|------------------------|------|
| PR00                              |        | 70,80 |                            |  |                        |      |
| ICMS                              | 12%    |       |                            |  |                        |      |
| PIS/COFINS                        | 9,25%  |       |                            |  |                        |      |
| Preço com Impostos                |        | 89,90 |                            |  |                        |      |
| Encargos                          | 2,337% | 2,10  |                            |  |                        |      |
| Subcargos                         |        | 92,01 |                            |  |                        |      |
| (-) Descontos (ZW04, ZW05 e ZW15) | 25,1%  | 23,07 | Desconto unit              |  | Pis/Cofins             | ICMS |
| Preço J&J                         |        | 68,94 | 23,07                      |  | 2,13                   | 2,77 |
| Base Cálculo ST                   | 0,0%   | 68,94 | Desconto Total             |  | Desconto Unit          |      |
| Alíquota Interna                  | 0%     | -     | 922,63                     |  | 18,16                  |      |
| Alíquota J&J                      | 0%     | -     |                            |  | Desconto Total         |      |
| ICMS ST                           |        | -     |                            |  | 726,57                 |      |
| Total Nota Fiscal                 |        |       | 68,94                      |  |                        |      |

Consoante assegurado, os R\$ 68,94 exigidos na nota fiscal representam o valor final do produto, não mais se mostrando passível de sofrer qualquer alteração em momento posterior à emissão do documento fiscal, o que demonstra que o desconto foi negociado e determinado na fase de formação do preço, quando que se travou a discussão entre a parte vendedora e a parte compradora, momento que antecedeu a emissão da nota fiscal, o que demonstra a natureza incondicional do abatimento concedido pela requerente.

Tendo por foco o melhor gerenciamento de suas atividades é que a impugnante registra os valores dos descontos a débito e a crédito de contas de resultado, em lançamentos de igual valor, o que evidencia o desconto em sua escrita contábil, mas não altera o resultado financeiro do período.

No caso apresentado, a venda para o Bom Preço, informou a interessada haver contabilizado o valor do desconto ( $R\$ 18,16 \times 40 = R\$ 726,50$ ) tanto a débito quanto a crédito de contas de resultado.

Nas palavras da impugnante,

164. Esses lançamentos de desconto, para efeitos puramente gerenciais, são efetuados a crédito na conta 5110000198 denominada "Desconto Recomposição de Margem" e, em seguida, débito dos descontos concedidos em cada conta correspondente a cada desconto, seja ele por logística, por canal, etc.

165. Nota-se assim, que a conta 5110000198 constitui uma verdadeira conta de compensação, por meio da qual a Impugnante consegue ter o controle sobre os descontos concedidos a seus clientes. Vejam-se os lançamentos abaixo:

Dando continuidade às suas considerações, reportou-se a vendas efetuadas para os contribuintes Nazaria Dist. de Prod. Farmacêuticos Ltda. e Rodrigues & Laranjeira Ltda., em que ao final dos procedimentos os mesmos valores foram contabilizados

*a débito e a crédito de contas de resultado, sem que o resultado do exercício seja afetado.*

*Logo em seguida afirmou que no caso em discussão nenhuma receita é auferida, destacando ser logicamente impossível a obtenção de uma receita a partir da concessão de um desconto sobre uma venda realizada.*

*Após apresentar ementa de decisão do CARF e de Solução de Consulta, a seu ver favoráveis ao seu entendimento, propugnou pela improcedência da parcela da autuação neste tópico discutido.*

*Em sessão realizada no dia 25 de junho de 2015 o julgamento foi convertido em diligência, ocasião em que foi editada a Resolução nº 2.947, fls. 17.995/18.032.*

*O atendimento ao solicitado por este órgão julgador deu-se por meio da lavratura de Termo de Informação Fiscal, fls. 19.736/19.809, além da apresentação dos Anexos A, B, C, D e E, fls. 19.811/20.783.*

*A pessoa jurídica foi notificada do trabalho fiscal de forma eletrônica no dia 23/03/2017, fl. 20.788.*

*Em 24/04/2017, inseriu no presente e-processo seu Termo de Solicitação de Juntada, fl. 20.793, por meio do qual apresentou suas contrarrazões ao relatório de diligência fiscal, fls. 20.795/20.825."*

A Impugnação foi julgada parcialmente procedente e a decisão proferida pela DRJ em Fortaleza apresenta a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010*

*ALÍQUOTA ZERO DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLINICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.*

*As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, assim como nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornar exigível a contribuição, acrescida das penalidades legais cabíveis, tratando-se de exigência que deverá ser direcionada ao sujeito passivo durante o procedimento fiscalizatório e não apenas quando do retorno do processo à*

*unidade preparadora, em procedimento de diligência fiscal, mormente quando o aspecto da alíquota zero sequer fora suscitado no Termo de Constatação e de Verificação Fiscal, quando da conclusão da ação de fiscalização.*

**RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO.**

*Por absoluta falta de permissivo legal, as receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins.*

**INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO POR GOVERNO ESTADUAL NÃO ENQUADRADO COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO.**

*Caracteriza-se como subvenção para custeio o valor de incentivo fiscal concedido por governos estaduais que não se vincule à efetiva implantação ou ampliação de empreendimento, devendo ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição social, exação essa que deverá recair sobre a totalidade das receitas auferidas em decorrência da desoneração fiscal.*

**EMPRESAS DISTINTAS INSERIDAS EM UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. RATEIO E REEMBOLSO DOS CUSTOS. RECEITA DECORRENTE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. TRIBUTAÇÃO.**

*Os reembolsos/pagamentos decorrentes de serviços prestados a empresas de um mesmo conglomerado econômico, como pactuado em contrato de compartilhamento de custos e de despesas administrativas, constituem receitas de prestação de serviços e, em consequência disso, deverão ser computados na base de cálculo da Cofins.*

**DESCONTOS INCONDICIONAIS. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL. NÃO DEPENDÊNCIA DE EVENTO FUTURO E INCERTO. CONDICIONANTES CUMULATIVAS E IMPRESCINDÍVEIS PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*Os descontos para serem considerados incondicionais devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura emitida pela pessoa jurídica, além de não dependerem de evento futuro e incerto de modo que, sem o atendimento simultâneo destas duas condicionantes, não podem ser considerados como parcelas redutoras das vendas ou das prestações de serviços, quando da determinação da base de cálculo da Cofins.*

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

*Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010*

**ALÍQUOTA ZERO DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E**

*ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.*

*As reduções a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, assim como nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornar exigível a contribuição, acrescida das penalidades legais cabíveis, tratando-se de exigência que deverá ser direcionada ao sujeito passivo durante o procedimento fiscalizatório e não apenas quando do retorno do processo à unidade preparadora, em procedimento de diligência fiscal, mormente quando o aspecto da alíquota zero sequer fora suscitado no Termo de Constatação e de Verificação Fiscal, quando da conclusão da ação de fiscalização.*

*RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO.*

*Por absoluta falta de permissivo legal, as receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep.*

*INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO POR GOVERNO ESTADUAL NÃO ENQUADRADO COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO.*

*Caracteriza-se como subvenção para custeio o valor de incentivo fiscal concedido por governos estaduais que não se vincule à efetiva implantação ou ampliação de empreendimento, devendo ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição social, exação essa que deverá recair sobre a totalidade das receitas auferidas em decorrência da desoneração fiscal.*

*EMPRESAS DISTINTAS INSERIDAS EM UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. RATEIO E REEMBOLSO DOS CUSTOS. RECEITA DECORRENTE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. TRIBUTAÇÃO.*

*Os reembolsos/pagamentos decorrentes de serviços prestados a empresas de um mesmo conglomerado econômico, como pactuado em contrato de compartilhamento de custos e de despesas administrativas, constituem receitas de prestação de serviços e, em consequência disso, deverão ser computados na base de cálculo do PIS/Pasep.*

*DESCONTOS INCONDICIONAIS. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL. NÃO DEPENDÊNCIA DE EVENTO FUTURO E INCERTO. CONDICIONANTES CUMULATIVAS E*

*IMPREScindíveis PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*Os descontos para serem considerados incondicionais devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura emitida pela pessoa jurídica, além de não dependerem de evento futuro e incerto de modo que, sem o atendimento simultâneo destas duas condicionantes, não podem ser considerados como parcelas redutoras das vendas ou das prestações de serviços, quando da determinação da base de cálculo do PIS/Pasep.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte"*

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

- (i) faz breve descrição de suas atividades;
- (ii) é responsável pela comercialização de 3 (três) segmentos: (a) segmento Consumer (produtos voltados ao consumidor final); (b) segmento Medical (área médica-hospitalar); (c) segmento Janssen (área farmacêutica);
- (iii) para fins gerenciais possui controles contábeis, de estoque e de funcionários diferentes, havendo um controle distinto para cada segmento;
- (iv) é responsável pela produção ou importação e venda dos produtos relacionados ao segmento Medical, sendo que para os segmentos Consumer e Janssen, se resume à mera revenda;
- (v) a Autoridade Fiscal, ao analisar o lançamento efetuado em 04.01.2010 na conta nº 75B1 6602901101 - "Outras Receitas", relativo ao plano de suplementação de aposentadoria dos seus funcionários, entendeu que o valor de R\$ 8.899.999,00 ali registrado se referia a receita tributável pela COFINS e PIS, visto que teria implicado aumento do patrimônio líquido;
- (vi) o lançamento credor não se trata de uma recuperação de despesa, mas sim de um lançamento equivocado, estornado em 2012. Esse procedimento incorreto adotado foi identificado por seus auditores independentes, cujo relatório foi anexado como prova (doc. 26 da Impugnação);
- (vii) por um erro, promoveu ajuste contábil em seus livros de acordo com os critérios contábeis norte-americanos (USGAAP), quando em verdade esses critérios não devem identificar a escrita contábil brasileira, nem tampouco a apuração de tributos dela decorrentes;
- (viii) quando da auditoria dos procedimentos contábeis realizados, os auditores independentes concluíram pela necessidade de estorno do valor de R\$ 8.899.999,00, objeto da autuação, para a correta apresentação das demonstrações financeiras do período, conforme consta no relatório de auditoria elaborado;
- (ix) no relatório consta que os "os estudos atuariais (...) indicam apenas a existência de passivo atuarial", ou seja, não deve haver ativo atuarial, o qual fora reconhecido

no montante de R\$ 11.187 mil em 2010. Por consequência esse ativo não deveria ter sido reconhecido, nem tampouco a receita que lhe dá origem. Dentro desses R\$ 11.187 mil constam os R\$ 8.999 mil em análise;

(x) os valores registrados na mencionada conta contábil não são receitas sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, à luz do que estabelecem os arts. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;

(xi) se observa das razões para o lançamento fiscal, da diligência e do acórdão da DRJ, em nenhum momento foi atentado para a natureza desses valores. A lógica aplicada foi única e tão somente que houve um valor que transitou pelo resultado e não se tratou de um estorno e, portanto, seria tributável;

(xii) esclarecido o indevido lançamento contábil realizado, posteriormente ajustado na contabilidade, haja vista se tratar de operação de cunho estritamente gerencial, não há como se admitir o reconhecimento da receita a título do pagamento de previdência privada no mês de janeiro de 2010, não incorrendo na hipótese de incidência das contribuições;

(xiii) se lançamentos de estorno de despesas não são tributáveis, por mais grave razão não devem ser tributadas as receitas inexistentes apropriadas na contabilidade da contribuinte;

(xiv) é absurdo compreender que um "crédito" de ativo atuarial possa representar uma receita, quanto mais uma receita tributável pelas contribuições em apreço;

(xvi) independentemente de se ter observado o procedimento contábil adequado para o estorno de um lançamento a crédito resultado da sociedade (já que nem de receita se trata), é certo que esse lançamento sequer deveria ter existido;

(xvii) sabe-se que o conceito de receita para fins de delimitar a incidência das contribuições não se restringe aos valores que transitaram pela conta de receita, mas sim sobre os valores que ingressaram na empresa e se caracterizam como receita nova;

(xviii) que os argumentos pela manutenção da cobrança são única e exclusivamente contábeis, isto é, não possuem nenhum lastro jurídico-tributário;

(xix) em relação a inclusão dos créditos presumidos de ICMS como receita tributável das contribuições PIS e COFINS, celebrou com o Estado da Paraíba o Termo de Acordo nº 130/2002;

(xx) que os créditos presumidos de ICMS não possuem natureza jurídica de receita tributável para fins de tais contribuições;

(xxi) tece considerações doutrinárias sobre o conceito de receita;

(xxii) o crédito presumido de ICMS é, na verdade, uma recuperação de custo;

(xxiii) cita precedentes do CARF e do STJ que vão ao encontro de sua tese de defesa;

(xxiv) aplicando-se o art. 110 do CTN, a regra contábil de reconhecimento dos créditos presumidos de ICMS como "receita" não pode ensejar a tributação pelo PIS e pela COFINS, pois de receita não se trata;

(xxv) reproduz a ementa do parecer apresentado pelo Procurador Geral da república nos autos do Recurso Extraordinário nº 835.818/PR, em que restou reconhecida pelo STF a repercussão geral sobre a matéria;

(xxvi) as Autoridades Fiscais, ao analisarem a conta nº 7610 6252904056 no período de janeiro a junho de 2010, responsável por registrar os valores referentes ao "rateio de despesas" realizado entre os diferentes segmentos da Recorrente, entenderam que os valores ali lançados se referiam a receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS;

(xxvii) a incompreensão das Autoridades decorre exclusivamente da análise de um contrato de compartilhamento de custos e despesas administrativas celebrado entre empresas (i) Johnson & Johnson Industrial; (ii) Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda; (iii) Janssem-Cilag; e (iv) Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda, o qual foi apresentado em resposta ao Termo de Constatação;

(xxviii) como demonstrado ao longo do processo, reconhece a existência desse contrato, mas ele não possui qualquer relação com os valores cobrados e os valores objeto desse contrato estão registrados em outras contas contábeis;

(xxix) no presente caso, não há rateio entre empresas do mesmo grupo, mas, em verdade, rateio de despesas incorridas durante o ano-calendário de 2010 dentro da mesma empresa (no caso, a Recorrente) referentes às atividades exercidas por suas três unidades de negócio: Consumer, Medical e Janssen (ou Pharma);

(xxx) divide as suas atividades, dentro do mesmo CNPJ, por segmentos, ou seja, a pessoa jurídica da Recorrente é composta por 3 (três) unidades de negócios distintos, contudo, juridicamente, é considerada uma única entidade legal, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 54.516.661;

(xxxi) para fins de controle gerencial, gere os seus segmentos como se fossem "empresas" distintas; inclusive, a contabilidade, em um primeiro momento, é procedida por segmento e, posteriormente, para fins fiscais, é unificada pela entidade legal (a Recorrente);

(xxxii) o rateio de despesas em questão que é objeto de questionamento, ao contrário do largamente adotado por grupos empresariais, é realizado entre os três segmentos da Recorrente, constantes (leia-se dentro) da mesma pessoa jurídica;

(xxxiii) mais especificamente, o segmento Consumer assume todas as despesas das três unidades de negócio, posteriormente, exigindo dos outros dois segmentos - Medical e Janssen - o respectivo reembolso das despesas previamente assumidas;

(xxxiv) sendo os três segmentos, em verdade, a mesma pessoa jurídica, é notório afirmar que tais cobranças e reembolsos são procedidos tão somente para fins gerenciais, tratando-se de meras reclassificações contábeis para fins gerenciais;

(xxxv) sendo certo que a cobrança e o reembolso são efetuados pela Recorrente para ela mesma, não se pode conceber existir qualquer tipo de acréscimo patrimonial quando estar-se-á a pagar a si mesmo;

(xxxvi) apresenta os lançamentos efetuados que atestam sua tese de defesa;

(xxxvii) ainda que prevalecesse o entendimento de que há valores referentes a serviços prestados entre empresas do mesmo grupo, nos termos do contrato de rateio de despesas acostado (entendimento da DRJ, que se admite apenas para argumentar), não há incidência das contribuições ao PIS e da COFINS;

(xxxviii) os valores pagos nos termos do contrato de rateio de despesas ( o que se admite por amor ao debate) não incidiriam as contribuições, pois os valores não representariam qualquer ingresso de riqueza nova;

(xxxix) cita o Solução de Divergência COSIT nº 23/2013;

(xl) meras alocações de despesas dentro da empresa ou reembolsos de despesa oriundos do contrato de rateio, não há incidência das contribuições;

(xli) a ausência de informação dos descontos incondicionais em nota fiscal não pode obstar a exclusão de tais valores da base de cálculo das contribuições;

(xlii) que o desconto incondicional é aquele que não depende de qualquer condição futura e incerta, e se origina quando da realização do negócio comercial, não dependendo, portanto, de qualquer evento posterior à formalização da venda;

(xliii) a ausência de destaque do desconto incondicional concedido nas notas fiscais não pode ser entendida como condicionante à exclusão da base de cálculo das contribuições dos descontos em tela;

(xliv) não parece plausível que uma norma complementar (IN 51/78) possa impor que os descontos incondicionais que tenham sido concedidos e não constam da nota fiscal de venda sejam incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS; e

(xlv) cita exemplos dos descontos concedidos e seu controle gerencial

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

### **- Do Recurso de Ofício**

A matéria foi corretamente apreciada em 1ª instância, razão pela qual a decisão proferida é de ser mantida.

Do voto condutor destaco os seguintes excertos:

*"Ante tudo o que foi até o presente momento apresentado, dúvida não há quanto ao fato de se estar perante um tema polêmico, cuja interpretação da RFB foi em um momento inicial em uma direção mais restritiva do alcance da alíquota zero, que foi sendo paulatinamente alterada, culminando com a edição da Solução de Divergência Cosit nº 4, de 20 de janeiro de 2017, tratando-se de dispositivo legal que, a despeito de não haver sido citado pela fiscalização, nem pela defesa, apresenta efeito vinculante em relação a este órgão julgador de primeira instância administrativa, ex vi o disposto pela norma a seguir apresentada:*

*(...)*

*A Solução de Divergência neste julgado apresentada foi ementada nos seguintes termos [sublinhei]:*

**REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PREVISTA NO INCISO III DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 5.821, DE 2006. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO NA AQUISIÇÃO POR EMPRESA COMERCIAL REVENDEDORA.**

*A redução a zero prevista no revogado inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, estava restrita aos produtos contemplados pela norma e estava condicionada à destinação dada aos produtos adquiridos com a desoneração tributária. Todavia, a desoneração era aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização quanto por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial, fosse observada a destinação dos produtos exigida no citado dispositivo.*

*A despeito de a ementa se referir ao Decreto nº 5.821, de 2006, e não ao Decreto nº 6.426, de 2008, vigente à época dos fatos geradores que deram azo aos lançamentos impugnados, em tudo se aplica à matéria ora em debate. Como afiançado no item 24 da Solução de Divergência, o Decreto nº 6.426, de 2008, “apesar de revogar os Decretos nº 5.821, de 2006, e nº 6.337, de 2007, manteve inalterada a disciplina dada à matéria, modificando apenas alguns produtos dos Anexos”.*

*E a conclusão adotada pela Coordenação Geral de Tributação da RFB (Cosit) mostrou-se peremptória no sentido de que a redução a zero é aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização, como também no caso de aquisições por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial seja observada a destinação dos produtos que é exigida no citado dispositivo legal.*

*Voltemos a transcrever o excerto da Solução de Divergência que bem sintetiza a conclusão a que chegou a Administração Tributária:*

"29. Deveras, não há no Decreto nº 5.821, de 2006, qualquer exigência de que a aquisição no mercado interno ou a importação dos produtos contemplados seja realizada diretamente pelas pessoas jurídicas responsáveis por sua utilização. De igual modo, verifica-se não existir tal exigência em quaisquer dos Decretos precursores do vigente, quais sejam os revogados Decreto nº 5.057, de 30 de abril de 2004, e Decreto nº 5.127, de 5 de julho de 2004, bem como no Decreto sucessor, o Decreto nº 6.426, de 2008."

*Nesse passo, restando admitida (em um ato legal de observância cogente, por parte desta DRJ/FOR, repita-se) a possibilidade da venda dos produtos com a preservação do benefício fiscal (da redução a zero nas alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins) ainda que as operações não ocorram diretamente perante os hospitais e assemelhados, ou seja, mesmo que a JOHNSON & JOHNSON aliene os produtos (classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008), para estabelecimentos comerciais atacadistas ou varejistas de tais mercadorias (sejam eles tributados pelo lucro real ou presumido, sujeitos ao regime não-cumulativo ou cumulativo, ou até mesmo para optantes pelo Simples Nacional, já que a Solução de Divergência não fez qualquer restrição a esse respeito), cumpre a este julgador se alinhar a esta linha de pensamento.*

*Inobstante a existência do ato legal vinculante antes apresentado, registro se tratar, no meu entendimento, da melhor interpretação a ser dada ao Decreto nº 6.426, de 2008, senão vejamos:*

- *o inc. III do art. 1º do Decreto menciona "destinados ao uso em hospitais clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas" de maneira que fique claro que os produtos listados devem ser aplicados em hospitais e assemelhados, o que não obsta a sua comercialização em farmácias para um consumidor final;*
- *a palavra "destinados" não leva ao entendimento de que a aquisição/importação seja feita diretamente pelo hospital, clínica, etc; como ressaltado na Solução de Divergência, deve ser observado o antigo brocardo latino: "ubi lex non distinguit nec distinguere debemus", ou seja, "onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir;*
- *conceder a desoneração apenas na aquisição/importação feita pelos hospitais e demais estabelecimentos correlatos, considerando que representam o último elo da cadeia econômica, no caso de aquisições no mercado interno reduziria drasticamente a abrangência do benefício; no caso das importações, teria o efeito de praticamente extinguir o*

*favor fiscal, já que geralmente quem importa posteriormente revende os produtos para os hospitais, as clínicas, os consultórios, etc.*

*Resta então a questão da destinação dos produtos que deverá ser para o uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, em campanhas de saúde realizadas pelo poder público ou em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.*

*Conforme explicitado na Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2017, "é razoável admitir que, em relação aos produtos versados nesta consulta, o fato de o adquirente comerciante não ser a pessoa jurídica responsável por sua utilização não impede que lhes seja dada a destinação exigida pela legislação, notadamente em razão de suas características (produtos de uso restrito a atividades médicas e sujeitos a implacável fiscalização da agência reguladora competente), que dificultam sua utilização em destinação diversa da preconizada pela Lei". Com efeito, escolhemos um dos produtos contemplados na norma com a redução de alíquota, mais precisamente o de Código NCM 3006.70.00 - Bolsas para uso em colostomia, ileostomia e urostomia.*

*Segundo consulta na rede mundial de computadores<sup>1</sup>, colostomia quer dizer "abertura cirúrgica do cólon, com a finalidade de criar um ânus artificial para a eliminação das fezes". Pela própria especificação do que representa o produto, é possível se entender que as bolsas para uso em colostomia se destinam precipuamente à aplicação (correspondente ao "uso" estabelecido no Decreto) em hospitais, clínicas e consultórios médicos. Veja-se que a consulta retornou como resultado a expressão "abertura cirúrgica [...]".*

*Nesse contexto, pela natureza intrínseca dos produtos relacionados no Anexo III, o que é esperado é que de fato tenham a utilização preconizada pelo Decreto nº 6.426, de 2008.*

*Entendo ainda que aquilo que a norma em questão verdadeiramente objetivou, com a desoneração em debate, foi tornar determinados produtos relacionados à área médica menos onerosos para o consumidor final.*

*(...)*

*Entendo que em vista da natureza dos produtos contemplados pela norma o que é esperado é que eles sejam efetivamente destinados ao uso em hospitais e demais estabelecimentos congêneres, não devendo a exceção (caso da luva cirúrgica usada em um salão de beleza, por exemplo) prevalecer sobre o que comumente ocorre no mundo fenomênico.*

*Recordemos constar da Solução de Divergência ser "razoável admitir que, em relação aos produtos versados nesta consulta, o fato de o adquirente comerciante não ser a pessoa jurídica responsável por sua utilização não impede que lhes seja dada a*

destinação exigida pela legislação, notadamente em razão de suas características (produtos de uso restrito a atividades médicas e sujeitos a implacável fiscalização da agência reguladora competente), que dificultam sua utilização em destinação diversa da preconizada pela Lei” [sublinhei];

Afora isso, caberia à fiscalização demonstrar a existência do desvio de finalidade no momento processual oportuno, ou seja, quando da realização da auditoria fiscal. A mim, não tenho por correto exigir do contribuinte a prova, quanto à não ocorrência do desvio de finalidade, somente quando da realização da diligência fiscal.

Esta é a exegese que pode ser extraída do art. 9º do PAF, formulado no sentido de que “A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” [sublinhei].

No que tange ao contribuinte, dispõe o § 4º do art. 16 do PAF que “A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

Admitir-se a possibilidade de a fiscalização apresentar a prova da infração imputada ao sujeito passivo após a conclusão da auditoria fiscal, sem que se possa estender ao contribuinte o direito de apresentar provas a seu favor após o prazo previsto para a apresentação da impugnação (em situação distinta das hipóteses excepcionais do § 4º do art. 16 do PAF) representaria um desequilíbrio de forças em desfavor do sujeito passivo não previsto na legislação processual fiscal.

Noticie-se, ademais e por relevante, inexistir no Termo de Constatação e Verificação Fiscal qualquer referência à inaplicabilidade da redução da alíquota zero, seja pela venda para as empresas comerciais distintas de hospitais e similares, seja pela não demonstração, por parte do contribuinte, da ausência do desvio de finalidade, aspectos que somente vieram à tona quando da realização da diligência fiscal por esta DRJ solicitada.

A questão do desvio de finalidade foi abordada na Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2017, o que se deu no seguinte tom:

38. Por fim, ressalte-se que o art. 22 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, instituiu, no âmbito das contribuições em comento, comando apto a garantir a arrecadação tributária na hipótese de descumprimento do requisito de

destinação dos produtos cuja produção e comercialização se fomenta por meio de desonerações condicionadas:

*Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.*

*Sendo constatada a existência do desvio de finalidade, o que a norma prescreve é que "ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e penalidades cabíveis", o que é distinto de afirmar que responderá pela tributação aquele que originariamente produziu e comercializou o bem com a redução fiscal (caso da JOHNSON&JOHNSON), sendo importante se atentar a possibilidade da existência de diversos elos negociais na cadeia de produção e comercialização das mercadorias.*

*A questão foi adequadamente tratada na declaração de voto do Conselheiro Ivan Allegretti, formulada no processo lavrado contra a JOHNSON & JOHNSON, relativamente ao ano-calendário 2008, tratando-se de entendimento com o qual me alinho [negritei]:*

**Acórdão nº 3403-003.321 de 14 de outubro de 2014 - CARF**

*[...]O contribuinte, no entanto, não está obrigado a vender para consumidores finais. Pode realizar a venda para outros revendedores, como ocorre no presente caso.*

***Se a venda acontece para revendedor, transfere-se para este último a responsabilidade por assegurar a destinação legal.***

*Concordo com este entendimento, mesmo porque, não se poderia cogitar da atribuição de responsabilidade irrestrita e solidária a todos os agentes econômicos que tenham participado da cadeia de circulação de tais produtos.*

*No entanto, entendi conveniente fazer a presente declaração de voto para reiterar meu entendimento pessoal a respeito do efetivo alcance que se deve dar a esta hipótese de alíquota zero.*

*O art. 8º, II, § 11, da Lei nº 11.945/2004 se refere a "produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas",*

*para autorizar a fixação de alíquota zero de PIS/Cofins-Importação.*

*Parece claro que o legislador não pretendeu limitar a aplicação do referido benefício fiscal apenas para os casos em que os referidos estabelecimentos fossem os importadores ou usuários finais.*

*A referência aos referidos estabelecimentos serve para qualificar a natureza do produto.*

*Além do que, não se pode ignorar a realidade de fato de que as importações — que são a hipótese de incidência do PIS/Cofins-Importação — são em sua maior parte realizadas por empresas comerciais, que revendem o produto.*

***E mais: que a cadeia de revenda pode se prolongar por várias etapas, até chegar ao usuário final quando, então, haverá a aplicação ou utilização do produto.***

*O legislador, com efeito, não negou o benefício para tais situações em que ocorre a importação e revenda por empresas comerciais.*

***O legislador — que se deve pressupor estar consciente desta realidade - também não pretendeu tornar todos os agentes econômicos envolvidos na cadeia econômica de circulação dos produtos, desde a importação, passando pela revenda, até a sua aplicação concreta, em devedores solidários de PIS/Cofins-Importação.***

***A este respeito, é importante conferir o texto do art. 22 da Lei nº 11.945/2009:***

*[...]*

*Trata-se de disposição legal superveniente, que produz efeitos a partir de 16/12/2008, conforme art. 33, IV, "a" da Lei.*

*Mas é patente que implanta no direito positivo uma regra geral, a qual é a única de aplicação possível em relação ao período passado.*

***Com efeito, se o legislador nem a administração estabeleceram as regras de controle e distribuição de responsabilidade na hipótese de existir uma cadeia comercial entre a importação e a destinação deste tipo de produto, beneficiário da alíquota zero, então apenas pode ser responsabilizado pelo seu descumprimento o sujeito passivo que tiver descumprido a destinação desejada pela Lei.***

***Em síntese, apenas se pode exigir o tributo se houver a demonstração pelo Fisco de que o contribuinte desviou o produto daquela aplicação a que está vocacionada.***

*No que tem a ver com o desvio de finalidade, este último parágrafo muito bem sintetizou a matéria ao consignar que “apenas se pode exigir o tributo se houver a demonstração pelo Fisco de que o contribuinte desviou o produto daquela aplicação a que está vocacionada”, hipótese em que a exação fiscal recairá sobre quem aplicou o produto em descompasso com o ato legal, e não em quem industrializou a produção e a negociou com as pessoas jurídicas inseridas na cadeia de revenda dos produtos médicos exhaustivamente relacionados na norma em apreço.*

*A questão da dificuldade na fiscalização não ficou de fora da Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2017. Observemos:*

*34. Incontestavelmente, sob o prisma da fiscalização tributária, seria mais pragmático conceder a desoneração somente nas operações em que intervissem diretamente os agentes beneficiários responsáveis pela destinação final dos produtos.*

*35. Todavia, como demonstrado supra, a legislação não estabeleceu tal limitação, estando o intérprete impossibilitado de **per si** estabelecê-la.*

*Realmente, em termos fiscalizatórios e até mesmo arrecadatórios, melhor seria que houvesse uma reforma legislativa a delimitar os adquirentes passíveis receber o benefício da redução a zero da alíquota nas operações com os produtos. Entretanto, como a legislação em vigor não estabeleceu esta limitação, entendo não haver como este órgão julgador acatar as teses suscitadas pelo autor do procedimento na fase da diligência fiscal.*

*Sendo este o meu entendimento, encaminho o presente voto no sentido de se dar provimento à impugnação do sujeito passivo, relativamente à parcela da autuação relacionada ao item 01 – Receita de Venda de Bens e Serviços, conforme valores apurados na diligência fiscal, fl. 19.743:*

Como dito no voto vencedor, é de acrescentar que o julgado recorrido se reportou a decisão já apreciada em caso análogo envolvendo a própria Recorrente pelo CARF.

Referido julgamento está ementado nos seguintes termos:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*ALÍQUOTA ZERO DO PIS/COFINS. DECRETO N. 6.426/2008. PRODUTOS DESTINADO AO USO EM HOSPITAIS, CLINICAS MEDICAS E ODONTOLÓGICAS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANALISE CLINICAS.*

---

*A Fiscalização entendeu que as receitas deveriam ter sido tributadas uma vez que as mercadorias foram comercializadas a distribuidores e revendedores, óbice que não encontra amparo legal, não tendo se preocupado em exigir da Recorrente a destinação final a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas." (Processo nº 19515.720079/2013-40; Acórdão nº 3403-003.321; Relator Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista; sessão de 14/10/2014)*

Corretamente, portanto, a DRJ concluiu que as atividades da Recorrente não deveriam integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando o disposto no art. 1º, inc. III, do Decreto nº 6.426/2008.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício interposto.

#### **- Do Recurso Voluntário**

Para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se a análise de acordo com os tópicos postos na peça recursal.

#### **- Da Conta nº 75B1 6602901101 - "Outras Receitas" - Lançamento Contábil Indevido**

Como dito pela Recorrente, a Autoridade Fiscal, ao analisar o lançamento efetuado em 04.01.2010 na conta nº 75B1 6602901101 - "Outras Receitas", relativo ao plano de suplementação de aposentadoria dos seus funcionários, entendeu que o valor de R\$ 8.899.999,00 ali registrado se referia a receita tributável pela COFINS e PIS, visto que teria implicado aumento do patrimônio líquido;

Pontuou, ainda, a Recorrente que o lançamento credor não se trata de uma recuperação de despesa, mas sim de um lançamento equivocado, estornado em 2012. Esse procedimento incorreto adotado foi identificado por seus auditores independentes, cujo relatório foi anexado como prova (doc. 26 da Impugnação).

Quando da auditoria dos procedimentos contábeis realizados, os auditores independentes concluíram pela necessidade de estorno do valor de R\$ 8.899.999,00, objeto da autuação, para a correta apresentação das demonstrações financeiras do período, conforme consta no relatório de auditoria elaborado;

Diz a Recorrente: *"os estudos atuariais (...) indicam apenas a existência de passivo atuarial", ou seja, não deve haver ativo atuarial, o qual fora reconhecido no montante de R\$ 11.187 mil em 2010. Por consequência esse ativo não deveria ter sido reconhecido, nem tampouco a receita que lhe dá origem. Dentro desses R\$ 11.187 mil constam os R\$ 8.999 mil em análise"*

Com razão a Recorrente quando afirma que se observa das razões para o lançamento fiscal, da diligência e do acórdão da DRJ, em nenhum momento foi atentado para a natureza desses valores. A lógica aplicada foi única e tão somente que houve um valor que transitou pelo resultado e não se tratou de um estorno e, portanto, seria tributável;

Processo nº 10314.720434/2015-34  
Acórdão n.º 3201-004.477

S3-C2T1  
Fl. 21.098

Por se tratar de operação de cunho estritamente gerencial, não há como se admitir o reconhecimento da receita a título do pagamento de previdência privada no mês de janeiro de 2010, não incorrendo na hipótese de incidência das contribuições.

Trouxe a Recorrente a prova contendo o lançamento do estorno em 29/08/2012 através da representação do livro razão:

Síntese do documento - exibir -

Selecionar: Gravar: Dados fiscais

Tp.doc.: SA ( Doc.conta do Razão ) Documento normal  
 Nº doc. 100064852 Empresa 7581 Exercício 2012  
 Data doc. 29.08.2012 Data lcto. 29.08.2012 Período 09  
 Referên. TRANSFERENCIA  
 Moeda doc. BRL  
 Int.cab.doc. Transferencia oficial/ger

| Itm | CL | Conta      | Texto breve conta    | Montante em MI | Montante      | Con.lucro | Atribuição | Texto                           | Centro | Orden |
|-----|----|------------|----------------------|----------------|---------------|-----------|------------|---------------------------------|--------|-------|
| 1   | 40 | 6602901101 | OUTRAS REC/DESPESAS  | 11.187.240,59  | 11.187.240,59 | 7581      | 20120829   | Transferencia oficial/gerencial | J4509  |       |
| 2   | 50 | 1916000101 | EXC.PENSÃO OUT.ATIVO | 11.187.240,59  | 11.187.240,59 | 7581      | 20120829   | Transferencia oficial/gerencial |        |       |
| 3   | 40 | 6602901101 | OUTRAS REC/DESPESAS  | 2.442.559,39   | 2.442.559,39  | 7581      | 20120829   | Transferencia oficial/gerencial | J4509  |       |
| 4   | 50 | 1916000101 | EXC.PENSÃO OUT.ATIVO | 2.442.559,39   | 2.442.559,39  | 7581      | 20120829   | Transferencia oficial/gerencial |        |       |
| 5   | 40 | 6602901101 | OUTRAS REC/DESPESAS  | 694.910,33     | 694.910,33    | 7581      | 20120829   | Transferencia oficial/gerencial | J4509  |       |
| 6   | 50 | 1916000101 | EXC.PENSÃO OUT.ATIVO | 694.910,33     | 694.910,33    | 7581      | 20120829   | Transferencia oficial/gerencial |        |       |

Empresa: 7581 J & J Prod. Profissionais  
 Tipo de documento: 22  
 Área de contabilidade de custos: 7585  
 Mês contábil: 09-2012  
 Data de Lançamento: 29.08.2012 Doc. Nº: 300745  
 Data de Entrada: 29.08.2012

| As Fanc | Centro de Custo | Conta      | Descrição            | Texto do item                   | Débito        | Crédito       |
|---------|-----------------|------------|----------------------|---------------------------------|---------------|---------------|
| 0009    |                 | 1916000101 | EXC.PENSÃO OUT.ATIVO | TRANSFERENCIA OFICIAL/GERENCIAL | 11.187.240,59 | 0,00          |
| 0009    |                 | 1916000101 | EXC.PENSÃO OUT.ATIVO | TRANSFERENCIA OFICIAL/GERENCIAL | 2.442.559,39  | 0,00          |
| 0010    |                 | 1916000101 | EXC.PENSÃO OUT.ATIVO | TRANSFERENCIA OFICIAL/GERENCIAL | 694.910,33    | 0,00          |
| 0001    | J4509           | 6602901101 | OUTRAS REC/DESPESAS  | TRANSFERENCIA OFICIAL/GERENCIAL | 0,00          | 11.187.240,59 |
| 0001    | J4509           | 6602901101 | OUTRAS REC/DESPESAS  | TRANSFERENCIA OFICIAL/GERENCIAL | 0,00          | 2.442.559,39  |
| 0001    | J4509           | 6602901101 | OUTRAS REC/DESPESAS  | TRANSFERENCIA OFICIAL/GERENCIAL | 0,00          | 694.910,33    |
| Total   |                 |            |                      |                                 | 14.324.710,31 | 14.324.710,31 |

Merece ser transcrita a explicação da Recorrente:

"40. Nos documentos acima, observa-se o lançamento a débito de R\$ 11.187 mil da conta resultado da Recorrente nº 6602901101, a mesma em que havia sido equivocadamente lançado o valor de R\$ 8.999 mil, objeto da autuação. Recorde-se que esses R\$ 8.999 mil estão contidos nos R\$ 11.187 mil acima exibidos.

41. Note-se ainda a descrição do lançamento como sendo "transferência oficial/gerencial", ou seja, uma indicação de que o lançamento em USGAAP deveria ser apenas um controle gerencial, e não um lançamento a ser apropriado na escrita contábil brasileira oficial."

Entendo assistir razão à Recorrente, os valores contabilizados em análise não podem ser considerados como receitas sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, à luz do que estabelecem os arts. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Prescreve o art.1º dos referidos textos legais:

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

*(...)*

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

No caso, não se trata de valores referentes a recuperação de despesas, mas sim de um equívoco cometido na contabilização, sendo que os valores são relativos ao plano de suplementação de aposentadoria dos seus funcionários.

Está correta a Recorrente quando afirma não ser possível compreender que um "crédito" de ativo atuarial possa representar uma receita, quanto mais uma receita tributável pelas contribuições em apreço.

O CARF tem o entendimento de que receitas inexistentes, eventualmente contabilizadas por equívoco não podem servir de base para a incidência do PIS e da COFINS. Vejamos:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2009*

**LANÇAMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO.**

*Tendo sido confirmados que o estorno e a transferência foram efetuados devidamente, bem como que os valores excluídos tinham sido oferecidos à tributação, correta a exoneração da correspondente parcela do crédito tributário no lançamento, o qual fora efetuado sob a fundamentação de exclusão indevida da base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e Cofins.*

*Recurso de Ofício negado" (Processo nº 16682.721089/2011-11; Acórdão nº 3402-002.867; Relator Conselheiro Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 26/01/2016)*

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*(...)*

**COFINS-EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DIMINUIÇÃO EM FACE DE AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO. ADIÇÃO DE OUTRAS RECEITAS. ESTORNO DE DESPESAS.**

*O estorno de despesa feito a crédito de uma conta de receitas, por si só, não caracteriza receita nova a sofrer a incidência da contribuição." (Processo nº 16366.003307/2007-38; Acórdão nº 3401-002.075; Relator Conselheiro Odassi Guerzoni Filho; sessão de 28/11/2012)*

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

*Ano-calendário: 2006, 2007*

**PIS/COFINS. FATURAMENTO. ESTORNO.**

*Os estornos de receita, alegados pelo contribuinte e confirmados em diligência fiscal pela Delegacia de origem, em diligência*

*fiscal, devem ser excluídos da base de cálculo, não integrando o faturamento. Recursos voluntário e de ofício negados." (Processo nº 19515.004646/2010-74; Acórdão nº 3403-002.523; Relator Conselheiro Ivan Allegretti; sessão de 22/10/2013)*

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Ano-calendário: 2010*

*PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA.*

*No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas na defesa, salvo quando comprovado fato superveniente. A produção de prova pericial só é determinada quando imprescindível à solução da lide, constituindo uma faculdade da autoridade julgadora.*

*ESTORNO DE RECEITA.*

*O estorno realizado por meio de procedimento que reconhece uma receita em duplicidade, ainda que não reflita a melhor técnica contábil, deve ser reconhecido quando o contribuinte justifica e comprova sua efetiva origem.(...)" (Processo nº 12448.732013/2014-85; Acórdão nº 1201-001.821; Relator Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli; sessão de 26/07/2017)*

*"TRPJ. REVISÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERÍVEL A MAIOR. LANÇAMENTO. ARGÜIÇÃO DE ESTORNO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA CONSTANTE DO RESULTADO DO EXERCÍCIO. DESPESA DE VARIAÇÃO SOB PARÊNTESSES. INCONGRUÊNCIA CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DE OFENSA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.LANÇAMENTO FISCAL INSUBSISTENTE.*

*As despesas a exemplo das variações monetárias passivas sob parênteses, representam uma adição ao resultado do exercício.*

*Infere-se a ocorrência de estorno contábil. A superioridade isolada daquelas frente a outras variáveis de igual jaez de receita, limita o lucro inflacionário diferível do período ao montante do saldo credor da correção monetária. Se a parcela diferível que resulta maior reduz o lucro real, age, entretanto, de forma simétrica ao impor ao lucro líquido, originariamente, efeitos positivos de igual magnitude. A aberração ensejada pela forma como se operou o estorno contábil, ainda que repudiada, por si só não constitui fato gerador de imposto. (Processo nº 10680.003703/98-55; Acórdão nº 103-20734; Relator Conselheiro Neicyr de Almeida; sessão de 21/09/2001)*

Assim, a respeito do procedimento contábil gerencial adotado pela Recorrente não constituir a melhor técnica, não pode ser utilizado como fato gerador de tributo.

Entendo, portanto, que a Recorrente possui razão, pois se está, na verdade, diante de um mero estorno contábil, de um mero ajuste num equívoco cometido e que, foi devidamente corrigido, não podendo ser considerado como recita, tal como defendido pela Fiscalização e mantido em sede de decisão de 1ª instância.

Não se trata de recuperação de custos ou de despesas; apenas de mero estorno contábil, que, como tal, conforme já afirmado não pode ser considerado como uma rubrica a integrar a base de cálculo das contribuições em apreço.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário na matéria tratada.

**- Da Conta nº 76105110000151 - Termo de Acordo ICMS Paraíba e Benefício Fiscal (Recuperação de ICMS)**

Refere-se a questão a benefício fiscal concedido pelo Estado da Paraíba à Recorrente, consistente em crédito presumido de ICMS através do Termo de Acordo nº 130/2002.

Consta que o referido Termo de Acordo nº 130/2002 foi firmado nos moldes do Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002.

Entendo assistir razão à Recorrente.

A Recorrente é beneficiária de incentivo fiscal, no âmbito do ICMS no Estado do Paraíba, consubstanciado em crédito presumido de ICMS calculado em definido percentual do valor de suas saídas destinadas a comercialização, produção ou industrialização.

A natureza jurídica do aludido benefício fiscal (crédito presumido de ICMS) é típica subvenção pública outorgada a ente privado.

Subvenção é conceito jurídico que tem definição no direito positivo brasileiro, dada pela Lei nº 4320, de 17.3.1964, lei esta que “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, e cujo art. 12, parágrafo 3º, reza:

*“Parágrafo 3º - Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

*I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*

*II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”*

Os créditos fiscais a título de incentivos podem ajustar-se perfeitamente ao conceito legal de subvenções econômicas, pois que são “transferências destinadas a cobrir

despesas de custeio das empresas beneficiadas”, nos exatos termos do art. 12, parágrafo 3º, da Lei nº 4320.

O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda - como indica a sua origem etimológica (“subventio”) - expressa normalmente em termos pecuniários.

Uma definição puramente jurídica de subvenção é formulada por Julio Nieves Borrego, como sendo uma *“donación modal, 'ob causam futuram', de Derecho Administrativo, por la cual el organismo público asume parte de la carga financiera de otro organismo de rango inferior o de um particular - que tenga juridicamente la consideración de terceros - con una finalidad de interes general, pero especifica y determinada”*.

Geraldo Ataliba, aludindo a trabalho anterior, dele transcreveu o seguinte trecho, em que aborda os múltiplos formatos que as subvenções podem assumir:

*“Outra coisa não fazem os Estados e a União, por mil e uma formas, diretas e indiretas, na área da SUDENE, SUDAM etc., bem como no setor da pesca, da construção naval, da indústria aeronáutica etc. Variam os critérios, são diversificadas as formas, mas, no fundo, as finalidades e os instrumentos são sempre os mesmos. E não consta que jamais se haja impugnado, por inconstitucional, este modo de agir.*

*Pois as mesmas razões que autorizam a subvenção direta e a ereção dos mais variados critérios para efetivá-las, admitem a aceitação desta forma de estímulo. Subvenção é palavra cujo étimo se encontra em “subventio” (“subvenire”) e significa socorrer ou ajudar. Modernamente, sempre significa ajuda pecuniária.”*

.....

*“Assim, no direito público, sempre se reconhecerá, entre os pressupostos da subvenção, um interesse público relevante.*

*A presença deste é bastante e suficiente para validar a subvenção. Assim, se é por motivo de interesse público que se concede qualquer subvenção, “tollitur quaestio”.*” (Geraldo Ataliba, “Subvenção municipal a empresas, como incentivo à industrialização”, in “Justitia”, vol. 72/153).

Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação, uma ajuda para que o beneficiário a valide mediante o atendimento de um interesse público.

Nestes termos, tem-se que os créditos presumidos de ICMS não são receita, mas sim um direito (disponibilidade), e não um ingresso financeiro na conta de resultados. O crédito presumido é um benefício fiscal, a fim de promover o desenvolvimento da indústria.

Dispõe a alínea “b” do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, 29 de dezembro de 2003:

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

(...)

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

(...)

**V - referentes a:**

(...)

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

O crédito presumido de ICMS, portanto, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ de modo reiterado assim tem decidido:

*"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.*

*I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de*

*que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.*

*III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.*

*IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.*

*V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.*

*VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.*

*VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.*

*VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.*

*Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.*

*IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.*

*X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição*

da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

**XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.**

**XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.**

**XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.**

**XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.**

**XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.**

**XVI - Embargos de Divergência desprovidos." (EResp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão**

Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO,  
julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

*"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. NÃO CABIMENTO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - O crédito presumido de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, configura incentivo voltado à redução de custos, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo pelo qual não compõe a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.*

*III - Revela-se incabível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*IV - Tratando-se de recurso especial sujeito ao Código de Processo Civil de 1973, impossibilitada a majoração de honorários nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015.*

*V - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.*

*VI - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp 1606998/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017)*

*"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.*

*III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*IV - É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*V - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.*

*VI - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.*

*VII - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp 1627291/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 10/04/2017)*

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.*

*I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016.*

*II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015.*

*III. Consoante a jurisprudência desta Corte, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste Tribunal" (STJ, AgRg no*

*REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014).*

*IV. Agravo interno improvido." (AgInt no AREsp 843.051/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2016, DJe 02/06/2016)*

*"CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

*(...)*

*III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.*

*IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*V - Recurso especial improvido." (REsp 1025833/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 17/11/2008) (destaque nosso)*

É de se consignar que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 606.107 de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS. Referida decisão está assim ementada:

*"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.*

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os*

*quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

*VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.*

*VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da*

*mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (destaque nosso)*

Entendo que os fundamentos adotados em tal decisão são válidos para o caso em debate.

O Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, sob o argumento de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, pois não se trata de riqueza, não se ajustando ao conceito de receita para fins de incidência desses tributos.

A matéria também tem sido decidida pelo CARF, em favor da tese de defesa apresentada pela Recorrente.

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colhem-se os seguintes precedentes:

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

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.*

*O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.*

*O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins." (Processo nº 11516.721250/2014-05; Acórdão nº 9303-005.847; Redator designado para o voto vencedor Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 17/10/2017)*

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

*Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010*

*COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.*

*s créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010PIS.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.*

*Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativa." (Processo nº 11624.720020/2013-11; Acórdão nº 9303-006.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 12/06/2018)*

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

*Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010*

*COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.*

*Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010*

*PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.*

*Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativa." (Processo nº 11624.720020/2013-11; Acórdão nº 9303-006.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 12/06/2018)*

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009*

*(...)*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA DE PIS*

*Trata-se de incentivo fiscal, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não é receita e não deve ser incluído nas bases de cálculo do PIS. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA DE COFINS*

*Trata-se de incentivo fiscal, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não é receita e não deve ser incluído nas bases de cálculo do COFINS.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte." (Processo nº 11516.722481/2014-28; Acórdão nº 3301-004.055; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; ~sessão de 27/09/2017)*

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Ano-calendário: 2011*

*PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.*

*O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto (crédito presumido do ICMS) com a hipótese normativa (auferir receita), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária)." (Processo nº*

10480.723327/2015-46; Acórdão nº 1302-002.303; Relator  
Conselheiro Rogério Aparecido Gil; sessão de 24/07/2017)

Como anteriormente dito, o benefício fiscal concedido pelo Estado da Paraíba à Recorrente, consistente em crédito presumido de ICMS através do Termo de Acordo nº 130/2002, foi firmado nos moldes do Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002.

O Poder Judiciário analisando a matéria, justamente em relação ao crédito presumido outorgado pelo Estado da Paraíba, com fundamento no Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002, decidiu que tais créditos não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS. Vejamos:

**"TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS. CRÉDITO PRESUMIDO. INCENTIVO FISCAL. DECRETO DO ESTADO DA PARAÍBA 23.210/2002 NÃO INCLUSÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

*1. Cuida-se de apelação interposta contra sentença, que denegou a segurança, objetivando o direito de não recolher PIS/COFINS sobre o crédito presumido de ICMS aproveitado em sua escrita fiscal.*

*2. Esta Corte Regional vem, há muito, adotando o posicionamento do STJ no sentido de que os créditos presumidos oriundos de incentivos fiscais não se caracterizam como receita, por não haver incorporação dos referidos créditos ao patrimônio da empresa, devendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes.*

*3. Apelação provida. Segurança concedida. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário." (PROCESSO: 08007648720154058200, AC/PB, DESEMBARGADOR FEDERAL MANOEL ERHARDT, 1º Turma, JULGAMENTO: 30/06/2016, PUBLICAÇÃO: )*

Por fim, e não menos importante, é preciso lembrar que a Lei Complementar nº 160/2017, em seu art. 9º alterou a redação da Lei 12.973/2014, com a inclusão do § 4º no art. 30 desta lei, *in verbis*:

*"§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo."*

Assim, todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, incluindo a concessão de crédito presumido pelos Estados são considerados como subvenções para investimento de acordo com o texto legal referido.

Neste contexto, diante da opção do legislador nacional, repita-se, todas as subvenções relativas ao ICMS, devem ser consideradas como sendo de investimento, o que afasta por completo a exigência do PIS e da COFINS.

E a aplicação do art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017 opera efeitos retroativos, por se tratar de norma de caráter interpretativo, bem como tem aplicação aos processos administrativos em curso, dada a inclusão do § 5º no art. 30 da Lei 12.973/2014:

*"§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

#### **- Da Conta nº 76106252904056 - Cobrança de Serviços Prestados**

Afirma a Recorrente que a análise realizada até o momento pelas Autoridades Fiscais e pela DRJ foi superficial, o que as impossibilitou de compreender a alocação de despesas das diferentes unidades de negócios que compõe a Recorrente (Consumer, Medical e Janssen).

Continua, a Recorrente que a incompreensão decorre exclusivamente da análise de um contrato de compartilhamento de custos e despesas administrativas celebrado entre as empresas: (i) Johnson & Johnson Industrial; (ii) Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda; (iii) Janssem-Cilag; e (iv) Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda, o qual foi apresentado em resposta ao Termo de Constatação, conforme descreve o Acórdão recorrido.

Defende que, como já demonstrado ao longo do curso processual, reconhece a existência do mencionado contrato, mas que ele não possui qualquer relação com os valores cobrados e os valores objeto desse contrato estão registrados em outras contas contábeis da Recorrente. No presente caso, não há rateio entre empresas do mesmo grupo, mas, em verdade, "rateio de despesas" incorridas durante o ano-calendário de 2010 dentro da mesma empresa referente às atividades exercidas por suas três unidades de negócio: Consumer, Medical e Janssen.

Compreendo, que assiste razão à Recorrente:

Imperioso, para melhor entendimento do tema posto em julgamento, trazer a explicação gerencial dada pela Recorrente em seu recurso:

*"102. Para fins de controle gerencial, a Recorrente gere os seus segmentos como se fossem "empresas" distintas; inclusive, a contabilidade, em um primeiro momento, é procedida por segmento e, posteriormente, para fins fiscais, é unificada pela entidade legal - ora Recorrente.*

*103. Dessa forma, o rateio de despesas em questão que é objeto de questionamento, ao contrário do largamente adotado por grupos empresariais, é realizado entre os três segmentos da Recorrente, constantes (leia-se "dentro") da mesma pessoa jurídica.*

104. Mais especificamente, o segmento Consumer (que é conhecido internamente pelo Código 7610) assume todas as despesas das três unidades de negócio, posteriormente, exigindo dos outros dois segmentos - Medical (Código 7600) e Janssen (Código 75B1) - o respectivo reembolso das despesas previamente assumidas.

105. Sendo os três segmentos, em verdade, a mesma pessoa jurídica, é notório afirmar que tais cobranças e reembolsos são procedidos tão somente para fins gerenciais. Na realidade, trata-se de meras reclassificações contábeis para fins gerenciais. Na realidade, trata-se de meras reclassificações contábeis para fins gerenciais.

106. Ora, sendo certo que a cobrança e o reembolso são efetuados pela Recorrente para ela mesma, é difícil conceber existir qualquer tipo de acréscimo patrimonial quando estar-se-á a pagar a si mesmo. É evidente que o resultado desses ajustes é zero."

O exemplo apresentado pela Recorrente é importante ao caso:

"108. Para fins elucidativos, reitera a Recorrente os documentos apresentados em sede de diligência, que comprovam o efetivo tratamento de compartilhamento de custos entre os segmentos Consumer (7610), Medical (7600) e Janssen (75B1), realizado durante o ano-calendário de 2010, também detalhados a seguir. Confira-se:

| JOHNSON & JOHNSON BR IND.COM.PR.SAUDE LTDA |          |          |                |               |                    |
|--------------------------------------------|----------|----------|----------------|---------------|--------------------|
|                                            |          |          | 31/12/2010     |               |                    |
| CONTA CONTABIL                             | Natureza | Negocio  | saldo contabil | Rateio por CC | outros lançamentos |
| 6252904056                                 | Despesa  | Janssen  | 2.911.405      | 2.911.405     | -                  |
| 6589991135                                 | Despesa  | Medical  | 4.912.662      | 4.912.662     | -                  |
| 6252904056                                 | Receitas | Consumer | (7.497.104) -  | 7.824.067     | 326.963            |

Conta Processar Ir para Ambiente(U) Sistema Ajuda

Exibição de saldos de contas do Razão

Moeda do documento Moeda do documento Moeda do documento Divisão Divisão Divisão

Nº conta → 6252904056 COBR.SERV.PREST.GBS  
 Empresa → 7610 JJ BR IND COM PR SAUDE LT  
 Divisão  
 Exercício 2010  
 Todos os documentos em moeda BRL Moeda de exibição BRL

| Período      | Débito        | Crédito       | Saldo         | Saldo acumulado |
|--------------|---------------|---------------|---------------|-----------------|
| Transp.saldo |               |               |               |                 |
| 1            | 508.114,21    | 1.158.282,02  | 650.167,81-   | 650.167,81-     |
| 2            | 2.253.384,65  | 3.018.846,11  | 765.461,46-   | 1.415.629,27-   |
| 3            | 918.591,32    | 1.508.398,90  | 589.807,58-   | 2.005.436,85-   |
| 4            | 608.077,92    | 1.374.363,32  | 766.285,40-   | 2.771.722,25-   |
| 5            | 745.375,17    | 1.211.485,34  | 466.110,17-   | 3.237.832,42-   |
| 6            | 749.234,62    | 1.285.030,48  | 535.795,86-   | 3.773.628,28-   |
| 7            | 606.321,67    | 1.398.036,06  | 791.714,39-   | 4.565.342,67-   |
| 8            | 546.546,16    | 1.282.529,71  | 735.983,55-   | 5.301.326,22-   |
| 9            | 744.103,46    | 1.312.101,84  | 567.998,38-   | 5.869.324,60-   |
| 10           | 1.366.386,57  | 1.991.575,78  | 625.189,21-   | 6.494.513,81-   |
| 11           | 815.731,83    | 1.623.158,56  | 807.426,73-   | 7.301.940,54-   |
| 12           | 1.618.232,30  | 1.813.395,65  | 195.163,35-   | 7.497.103,89-   |
| 13           |               |               |               | 7.497.103,89-   |
| 14           |               |               |               | 7.497.103,89-   |
| 15           |               |               |               | 7.497.103,89-   |
| 16           |               |               |               | 7.497.103,89-   |
| Total        | 11.480.099,88 | 18.977.203,77 | 7.497.103,89- | 7.497.103,89-   |

109. Da análise do razão contábil da Consumer (7610), verifica-se que aquele segmento assumiu diversas despesas dos outros dois segmentos ao longo do ano-calendário de 2010, que totalizaram a quantia de R\$ 7.497.103,89, as quais, posteriormente, foram reembolsadas pelo segmento Medical (7600 - no valor de R\$ 4.912.662,00) e pelo segmento Janssen (75B1 - no valor de R\$ 2.911.405,00).

110. Tais valores, inclusive, estão registrados nos respectivos balancetes desses segmentos, os quais foram devidamente apresentados em sede de diligência. Veja-se novamente:

Processo nº 10314.720434/2015-34  
Acórdão n.º 3201-004.477

S3-C2T1  
Fl. 21.118

| JOHNSON & JOHNSON BR IND.COM.PR.SAUDE LTDA |                |                                |                |              |               |                | Página | 1 |
|--------------------------------------------|----------------|--------------------------------|----------------|--------------|---------------|----------------|--------|---|
| 09/06/2011 0:18:46                         |                |                                |                |              |               |                |        |   |
| C.N.P.J.: 54.516.661/0001-01               |                |                                |                |              |               |                |        |   |
| Balancete do Mes de: Dezembro 2010         |                |                                |                |              |               |                |        |   |
| Data Inicial: 40190 Data Final: 31/12/10   |                |                                |                |              |               |                |        |   |
| 2010 Data Inicial: 12/01/2010 Data Final:  |                |                                |                |              |               |                |        |   |
| CONTA DF                                   | Num. da Conta  | Descrição                      | Saldo Anterior | Débitos do M | Créditos do M | Saldo Atual    |        |   |
| 76006589991135                             | CC.658999.1135 | Despesas Alocadas p/ Afiliadas | (176.530,59)   | -            | (116.195,01)  | (292.725,60)   |        |   |
| 76006589991135                             | CC.658999.1135 | Despesas Alocadas p/ Afiliadas | (590.900,99)   | -            | (969.420,00)  | (1.560.320,99) |        |   |
| 76006589991135                             | CC.658999.1135 | Despesas Alocadas p/ Afiliadas | -              | -            | (50.460,00)   | (50.460,00)    |        |   |
| 76006589991135                             | CC.658999.1135 | Despesas Alocadas p/ Afiliadas | (99.619,00)    | -            | (8.014,00)    | (107.633,00)   |        |   |
| 76006589991135                             | CC.658999.1135 | Despesas Alocadas p/ Afiliadas | (248.060,34)   | -            | (22.310,00)   | (265.370,34)   |        |   |
| 76006589991135                             | CC.658999.1135 | Despesas Alocadas p/ Afiliadas | 4.656.194,35   | 537.685,02   | (281.217,44)  | 4.912.661,93   |        |   |

| Conta      | Relatório Gerencial Janssen | Bal. Fiscal DEZ/10 |
|------------|-----------------------------|--------------------|
| 6252900101 | MATERIAIS DE ESCRITORIO     | 11.027,99          |
| 6252900301 | SERV. TERCEIROS CONT        | 4.798.643,08       |
| 6252900302 | CUSTOS COMPART AFIL         | 306.785,67         |
| 6252900303 | ALOC RECEB AFILIADAS        | (724.366,11)       |
| 6252900401 | SERVIÇOS CONTRATADOS        | 5.082.150,60       |
| 6252900402 | SERVIÇOS CONTRATADOS        | 1.214,00           |
| 6252900501 | SERVIÇOS CONTRATADOS        | 162.757,64         |
| 6252900801 | SUBVENÇÃO ESTAGIARIO        | 66.560,20          |
| 6252901101 | PESQUISAS                   | 9.444,31           |
| 6252904056 | ICOBANCA SERVICOS P         | 2.911.404,66       |
|            |                             | (54.296.986,39)    |

O reembolso de despesa dentro da própria empresa é meramente uma antecipação de numerário, em que posteriormente, é feito o devido ajuste contábil, não se tornando assim uma receita.

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

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

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

Assiste razão à Recorrente, ainda, quando alega que mesmo que prevalecesse o entendimento de que há valores referentes a serviços prestados entre empresas do mesmo grupo, nos termos do contrato de rateio de despesas acostado, não há incidência do PIS e da COFINS.

Nestes termos, tem decidido o CARF:

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

*Ano-calendário: 2012*

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

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

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2012*

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

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

*Recurso de Ofício Negado" (Processo nº 19311.720071/2015-31; Acórdão nº 3401-003.467; Relator Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; sessão de 30/03/2017)*

Recentemente, esta Turma de Julgamento, em sua atual composição, em processo de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, por unanimidade de votos assim decidiu:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

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

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

*RETENÇÕES NA FONTE COMPROVADAS. DEDUTIBILIDADE.*

*Os valores das contribuições comprovadamente retidas pelas fontes pagadoras deverão reduzir, para o mesmo período de apuração, os valores lançados." (Processo nº 19515.003334/2004-03; Acórdão nº 3201-003.749; sessão de 21/05/2018)*

Do voto condutor, destaco:

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

*Esse entendimento já foi, ademais, incorporado pela própria RFB na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23/09/2013, cuja ementa é a seguinte:*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

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

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

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

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria.

**- Da Conta nº 75B1 66002901101 - Desconto Recomposição de Margem**

Entendeu a Fiscalização que os valores lançados nos documentos contábeis da Recorrente a título de descontos incondicionais não poderiam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, em razão de que tais descontos não teriam sido comprovados em razão da ausência de seu destaque nas notas fiscais emitidas.

A decisão de 1ª instância foi no sentido de que os descontos para serem considerados incondicionais devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura emitida pela pessoa jurídica, além de não dependerem de evento futuro e incerto de modo que, sem o atendimento simultâneo destas duas condicionantes, não podem ser considerados como parcelas redutoras das vendas ou das prestações de serviços, quando da determinação da base de cálculo do PIS/Pasep.

Não merece reparos a decisão em tal matéria.

Prescreve a Instrução Normativa SRF nº 51 de 1978:

*"4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos."*

Por sua vez, o art. 115 do Código Tributário Nacional - CTN assim dispõe:

*"Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal."*

Como visto, duas são as exigências cumulativas para a caracterização dos descontos incondicionais. A primeira é que devem constar na nota fiscal de venda e a segunda é não dependerem de evento futuro à emissão desses documentos.

Prescreve a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 21 de novembro de 2013, a necessidade do atendimento simultâneo das duas condições referidas:

*Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2013*

*"BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.*

*Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento*

---

*posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita."*

O CARF possui diversos julgados pela necessidade de constar na nota fiscal o desconto incondicional, razão pela qual me reporto aos precedentes a seguir ementados como razões de decidir:

*"Assunto: Normas de Administração Tributária*

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

*VEDAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

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

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

*COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.*

*Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fundamento nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

*PIS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.*

*Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fundamento nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional."*  
(Processo nº 19311.000002/2009-60; Acórdão nº 3401-005.035; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; sessão de 22/05/2018)

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

*Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2002*

*BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. COFINS.*

*As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento." (Processo nº 10665.000435/2003-45; Acórdão nº 9303-005.977; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/11/2017)*

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

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002*

*(...)*

**COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.**

*Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, mormente para o desiderato do art. 2º, I da Lei nº 9.718/98, não devem depender de evento futuro e incerto e ainda constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fulcro nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional, não servindo como sucedâneo dos aludidos documentos fiscais, escritos particulares emitidos pelo próprio contribuinte." (Processo nº 18471.001228/2006-30; Acórdão nº 3401-003.404; Relator Conselheiro Robson José Bayerl; sessão de 20/02/2017)*

Região: Colaciono, ainda, decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª

**"TRIBUTÁRIO. FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS ESTABELECIDOS PELO DECRETO FEDERAL 7.891/13. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEIS Nº 10.637/03 E 10.833/03. 1. A exclusão dos descontos incondicionais concedidos da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).**

**2. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN RFB Nº 51/1978).**

**3. Considerando a ausência de condição a ser cumprida tanto pelo consumidor final, quanto pelas próprias concessionárias e permissionárias, tem-se que os descontos concedidos pelo Decreto nº 7.891/13 podem ser enquadrados no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea 'a', da Lei nº 10.637/02, e no mesmo dispositivo da Lei nº 10.833/03, não podendo compor a base de cálculo das**

*referidas contribuições." (TRF4 5000956-45.2016.4.04.7105, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 15/12/2016) (destaque nosso)*

*"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPROVAÇÃO. IN N.º 51/78. LEGALIDADE.*

*Os descontos incondicionais concedidos não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS (arts. 1.º, § 3.º, inciso V, alínea 'a', da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03). O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN n.º 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta. Não há qualquer óbice a que se utilize, subsidiariamente, a referida legislação, uma vez que compatível com as contribuições ora discutidas. Descontos condicionados a evento posterior ou a atos dos adquirentes não acarretam a redução das contribuições." (TRF4, AC 5027108-10.2014.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 23/04/2015)*

Assim, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário em tal tópico.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência fiscal em relação (i) lançamento contábil indevido (ativo atuarial); (ii) crédito presumido de ICMS e (iii) recuperação de despesas (reembolsos).

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator