



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

Processo nº 10314.724116/2015-42
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-004.478 – 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: 01/07/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A fiscalização, em sede de diligência, em nada alterou a valoração dos fatos anteriormente realizada, inclusive resultando em decisão parcialmente favorável à Recorrente.

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.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A fiscalização, em sede de diligência, em nada alterou a valoração dos fatos anteriormente realizada, inclusive resultando em decisão parcialmente favorável à Recorrente.

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.

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 rejeitar a preliminar de nulidade e 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) receitas decorrentes de vendas de produtos que estão sujeitos à alíquota zero de PIS e Cofins, nos termos do que estabelece o art. 1º, III, do Decreto nº 6.426/2008; (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 Giovanni 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 impugnação apresentada contra os lançamentos das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas sujeitas ao regime não cumulativo, referentes às competências

de julho a dezembro de 2010, nos termos das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003, respectivamente.

Os lançamentos decorreram de diferenças apuradas entre os valores das contribuições, declarados nas respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) e os efetivamente devidos, pelo fato de o interessado não ter tributado: i) as receitas decorrentes de vendas de produtos que, segundo seu entendimento, estariam sujeitas à alíquota de 0,0 % (zero por cento); ii) as receitas denominadas "**demais receitas**" decorrentes de créditos de ICMS (benefício fiscal) concedidos por governo estadual; iii) as receitas de prestação de serviços; e, iv) por ter excluído das bases de cálculo das contribuições os valores dos descontos não destacados nas respectivas notas fiscais, conforme consta do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, às fls. 12837/12855 (fls. 2956/2974 do volume II), parte integrante de ambos os autos de infração.

Intimado dos lançamentos, o interessado apresentou a impugnação às fls. 12883/12957 (fls. 3002/3076 do volume II), alegando, em síntese:

i) a ilegalidade da tributação das receitas decorrentes de vendas de produtos para uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas e em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde realizadas pelo poder público, conforme previsto no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 7/4/2008, relacionados em seu Anexo III;

ii) a indevida tributação das receitas decorrentes de créditos do ICMS concedidos, a título de incentivos fiscais, por governos estaduais, por não constituírem receitas, mas apenas ingressos de recursos que não decorreram de negócios jurídicos de sua atividade empresarial; para que tais ingressos sejam qualificados como receitas deveriam decorrer de negócios jurídicos praticados por ele (interessado); não houve uma causa para a origem dos recursos; de fato, houve uma recuperação de custos incorridos na produção e/ ou na comercialização das mercadorias;

iii) que as receitas de serviços prestados (conta 7610 6252904056 - Cobrança de Serviços Prestados) não estão sujeitas às contribuições para o PIS e Cofins porque o rateio desta conta não se refere ao convencional rateio e compartilhamento de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo, mas a um rateio dentro do mesmo CNPJ, por segmentos, sendo eles (i) a Consumer, (ii) a Janssen e (iii) a Medical; para fins de controle gerencial, o interessado gere seus segmentos como se fossem "empresas" distintas, inclusive, a contabilidade; em um primeiro momento, é feita por segmento e, posteriormente, para fins fiscais, é unificada; assim, o segmento Consumer (código 7610) assume todas as despesas do interessado e, posteriormente, exige dos demais segmentos,

Medical (código 7600) e Janssen (código 75B1), o respectivo reembolso; dessa forma, a cobrança e o reembolso são efetuados pela mesma pessoa jurídica, inexistindo acréscimo patrimonial; e,

iv) que os valores dos descontos não integram a base de cálculo das contribuições por se tratar de descontos incondicionais cuja exclusão está prevista no inciso V, alínea "a", do § 3º, do art. 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. O fato de tais descontos não constarem das respectivas notas fiscais não retira suas naturezas de incondicionais.

Para fundamentar a impugnação apresentou extenso arrazoado sobre: "I - FATOS; II - BREVE DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DA IMPUGNANTE; III) DO DIREITO: III.1 - RECEITAS DE VENDAS DE BENS; III.1.1 - JULHO; III.1.2 - AGOSTO; III.1.3 - SETEMBRO; III.1.4 - OUTUBRO; 3.1;5 - NOVEMBRO; 3.1.6 - DEZEMBRO; III.2 - DEMAIS RECEITAS: III.2.1 - DAS CONTAS Nºs 76105110000151 E 76105110000152 - TERMO ACORDO ICMS PARAÍBA E BENEFÍCIO FISCAL (RECUPERAÇÃO DE ICMS); III.2.2 - DA CONTA Nº 76106252904056 0 COBRANÇA DE SERVIÇOS PRESTADOS; III.2.3 - DA CONTA Nº 75B1 6602901104 - DESCONTO RECOMPOSIÇÃO DE MARGEM; IV - DO - PEDIDO", concluindo, ao final, que os lançamentos são improcedentes.

Em face das alegações do interessado, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade administrativa informasse: i) se as receitas das vendas de produtos relacionadas no Anexo III, inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, foram excluídas das bases de cálculo das contribuições; ii) se as receitas de serviços prestados implicaram ingressos de valores pagos por terceiros; iii) se o interessado excluiu os valores dos descontos concedidos das bases de cálculo das contribuições; e, iv) se o autuante adicionou os valores dos descontos ao faturamento mensal do interessado para apurar as bases de cálculo tributadas nos autos de infração, conforme Resolução nº 14-3.571 às fls. 29245/29246 (fls.

9736/9737 do volume III).

Em atendimento àquela resolução, a autoridade administrativa apresentou o Termo de Informação Fiscal às fls. 31229/31293 (fls. 1970/2034 do volume IV) e os documentos às fls. 31295/32381 (fls. 2036/3122 do volume IV).

Intimado daquele Termo, conforme prova o Termo de Encerramento de Ação Fiscal às fls. 32383 (fls. 3124 do volume IV) e os termos às fls. 32385/32386 (fls.

3126/3129 do volume IV), decorrido o prazo regulamentar de trinta dias o interessado não se manifestou.

É o relatório."

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

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição sujeita ao regime não cumulativo é o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas expressamente previstas em lei.

PRODUTOS. DESTINAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

As receitas decorrentes das vendas de produtos comprovadamente 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 estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (zero por cento) e devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição.

SERVIÇOS PRESTADOS. DESPESA. RATEIO. REEMBOLSO/ PAGAMENTO. RECEITAS. TRIBUTAÇÃO.

Os reembolsos/pagamentos de serviços prestados a empresas do mesmo conglomerado econômico, mediante contrato de compartilhamento de custos e despesas administrativas, constitui receitas de prestação de serviços e estão sujeitos à contribuição.

CRÉDITOS PRESUMIDOS DO ICMS (SUBVENÇÕES). RECEITAS.

As receitas de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) decorrentes de subvenção concedida por governo estadual e não destinada a investimento constitui receita da pessoa jurídica e integra a base de cálculo da contribuição sob o regime não cumulativo.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. DESCONTOS. EXCLUSÃO.

Somente os valores dos descontos incondicionais concedidos, mediante destaque nas respectivas notas fiscais de venda, com a redução do valor total a pagar, são passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição.

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se na íntegra as mesmas ementas e conclusões do PIS à Cofins.

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) preliminarmente, aduz que o lançamento original deve ser cancelado em razão de sua superficialidade, iliquidez e incerteza;

(ii) em razão da solicitação efetuada pela DRJ de que fosse averiguada a aplicabilidade da alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 1º, inc. III, do Decreto nº 6.426/2008, sobre a receita de venda de bens a Fiscalização se manifestou que diante da justificativas e documentos apresentados pelo contribuinte e da clara constatação de que houve um erro no lançamento efetuado pela fiscalização, pois não se ateu ao Decreto nº 6.426/2008, cabe à ação de diligência avaliar se os produtos comercializados pelo contribuinte dizem respeito ao uso nele especificado;

(iii) pela análise da resposta da Fiscalização observa-se que simplesmente efetuou o lançamento sobre a totalidade dos valores declarados como sujeitos à alíquota zero das contribuições na DACON, ignorando a existência do Decreto nº 6.426/2008 (art. 1º, inc. III)

(iv) não houve qualquer investigação por parte da Fiscalização acerca da possibilidade de a Recorrente fazer jus às alíquotas zero de PIS e COFINS previstas no Decreto nº 6426/2008;

(v) mostra-se patente a nulidade do lançamento, que simplesmente deixou de analisar o Decreto nº 6426/2008, plenamente aplicado às atividades operacionais exercidas pela Recorrente, relativamente à venda de 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, o qual, reduz o valor do crédito tributário, como inclusive já reconheceu, ainda que parcialmente, o acórdão recorrido;

(vi) o lançamento deve ser efetuado de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional;

(vii) após reconhecer expressamente ser indevida a exigência sobre as vendas diretas a hospitais, clínicas e consultórios sujeitos ao regime não cumulativo, considerou que parte das receitas não seria sujeita à alíquota zero, notadamente por (i) considerar que a indicação e comprovação do NCM dos produtos e o manual de cada um deles não seria

suficiente para comprovar a destinação desses e (ii) a questão da destinação deveria ser interpretada conforme o princípio da não cumulatividade e que tal princípio seria ferido nas vendas a pessoas físicas e jurídicas sujeitas ao regime cumulativo das contribuições;

(viii) é inegável a inovação no lançamento em sede de diligência, que entendeu parcialmente procedente o lançamento por motivo distinto do adotado no momento inicial;

(ix) a conduta da Autoridade Lançadora implicou em alteração no critério jurídico, ofendendo o disposto no art. 146 do CTN;

(x) o instituto da diligência tem limites estritos, sendo sua função auxiliar na formação da convicção do julgador e dirimir suas eventuais dúvidas quanto a provas, não se prestando a diligência, para, indiretamente, reabrir a ação fiscal e aperfeiçoar o lançamento;

(xi) o Termo de Informação Fiscal refez a autuação, pis adotou outro critério jurídico e alterou substancialmente o lançamento, devendo os Autos de infração serem integralmente cancelados, ou, ao menos, a parte da autuação relativa às receitas de vendas de bens;

(xii) faz breve descrição de suas atividades;

(xiii) 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);

(xiv) para fins gerenciais possui controles contábeis, de estoque e de funcionários diferentes, havendo um controle distinto para cada segmento;

(xv) 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;

(xvi) a Autoridade Lançadora incluiu na base de cálculo receitas decorrentes da venda de produtos que estão sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, em razão da atividade do segmento Medical, nos termos do que estabelece o art. 1º, inc. III, do Decreto nº 6.426/2008;

(xvii) a Autoridade Lançadora e a DRJ tentaram retificar a autuação, ao sustentar ser parcialmente procedente o lançamento nesse ponto, porque a Recorrente teria se valido da alíquota zero sem a devida comprovação da destinação das mercadorias, bem como haveria casos que não seria aplicável a referida redução prevista no Decreto nº 6.426/2008;

(xviii) nos termos da legislação de regência, observou a alíquota zero de PIS e COFINS sobre a receita de venda dos produtos listados, 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;

(xix) ao analisar essa condição em sede de diligência, a Fiscalização alegou que as vendas feitas a empresas comerciais não seriam abrangidas pela alíquota zero e que o

uso em hospitais, clínicas, etc, deveria ser efetivamente comprovado, não sendo suficiente o registro do produto na Anvisa;

(xx) o Decreto vincula a isenção ao uso dos produtos, e não ao estabelecimento com o qual é efetuada a comercialização direta;

(xxi) em caso análogo envolvendo a Recorrente, o CARF através do Acórdão nº 3403-003.321 afastou a necessidade de comprovação da destinação dos produtos descritos no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426/2008;

(xxii) o Relator da decisão recorrida não concordou com a autuação neste ponto e reconheceu expressamente a possibilidade de aplicação da alíquota zero para as vendas efetuadas pela Recorrente, inclusive, para empresas comerciais;

(xxiii) é absurda a exigência da comprovação da destinação suscitada pelas Autoridades Fiscais, pois implicaria que a Recorrente acompanhasse todas as vendas amparadas pela alíquota zero, interrogando e fiscalizando os adquirentes, para saber se o produto médico-hospitalar foi efetivamente utilizado com essa finalidade;

(xxix) simples análise da natureza dos produtos comercializados demonstra que sua utilização é restrita em ambientes como hospitais, clínicas, entre outros e tal fato pode ser confirmado nos manuais dos produtos, registrados no site da Anvisa e anexados aos autos em resposta ao termo de intimação (fls. 30777 - arquivo não paginável)

(xxx) em atendimento à diligência fiscal, anexou os contratos de distribuição com seus principais distribuidores, que demonstram a destinação específica dos produtos nos casos em que o adquirente não é um hospital ou consultório médico, por exemplo, mas tem a obrigação de distribuir os seus produtos a tais instituições, ou seja, os distribuidores são meros intermediários na destinação das mercadorias;

(xxxi) em relação a glosa específica de vendas feitas a pessoas físicas e pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo e simples, também não merece prevalecer o entendimento de que não seria aplicável a alíquota zero, pois não há apuração de crédito por esses adquirentes e, portanto, não haveria um mero repasse do ônus econômico, que seria o intuito do Decreto nº 6.426/2008;

(xxxii) o Decreto 6.426/2008 não restringe a alíquota zero a aquisição dos bens por empresas sujeitas ao regime não cumulativo;

(xxxiii) conforme entendido no Acórdão nº 3403-003.321, o benefício do Decreto nº 6.426/2008 deve ser interpretado nos termos de sua redação, sem restrições indevidas oriundas de giros interpretativos, se aplicando a redução a vendas dos produtos descritos, independentemente se feitos a pessoas físicas ou jurídicas não sujeitas ao regime não cumulativo, porque não há qualquer distinção feita pelo Decreto;

(xxxiv) é nítido o caráter indutor do Decreto com vistas a baratear os produtos de uso médico, o que atende à finalidade constitucionalmente prevista de garantia pelo Estado do acesso à saúde, previsto no art. 196 da Constituição Federal;

(xxxv) 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;

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

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

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

(xxxix) cita precedentes do CARF que vão ao encontro de sua tese de defesa;

(xl) 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;

(xli) 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;

(xlii) as Autoridades Fiscais, ao analisarem a conta nº 7610 6252904056 no período de julho a dezembro a junho de 2010, responsável por registrar os valores referentes ao "rateiro 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;

(xliii) 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;

(xliv) 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;

(xlv) 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, Medi al e Janssen (ou Pharma);

(xlvi) 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;

(xlvii) 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);

(xlviii) 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;

(xlix) 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;

(l) 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;

(li) 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;

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

(liii) 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;

(liv) 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;

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

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

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

(lviii) 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;

(lix) 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;

(lx) 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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

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

- Do Recurso de Ofício

A matéria (tributação das receitas decorrentes das vendas de produtos tratados no inciso III, art. 1º, Decreto nº 6.426, de 7 de março de 2008) foi apreciada corretamente de "modo parcial" em 1ª instância, razão pela qual a decisão proferida é de ser mantida. Digo "parcial", pois adianto, que parcela do lançamento referente a matéria é, também, objeto de Recurso Voluntário e entendo que a Recorrente possui razão, sendo que o lançamento afastado pela instância decisória deve o ser em maior extensão.

A DRJ aceitou o argumento da Autoridade Lançadora, trazido em diligência, de que as vendas feitas a empresas comerciais não seriam abrangidas pela alíquota zero, bem como que o uso em hospitais, clínicas, etc deveria ser efetivamente comprovado, não sendo suficiente o registro na Anvisa.

A questão, portanto, será melhor debatida adiante quando da análise das razões recursais apresentadas pela Recorrente.

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.

- Preliminar - Da Necessidade de Cancelamento do Lançamento em Razão da Superficialidade / Iliquidez e Incerteza do Lançamento Original

Segundo o aduzido pela Recorrente, a modificação de ofício no lançamento, realizada em sede de diligência determinada pela DRJ, importou explícita alteração do critério jurídico.

Defende o seu posicionamento, com a afirmação de que as Autoridades Fiscais ignoraram a existência do art. 1º, inc. III, do Decreto nº 6.426/2008, implicando, assim, o vício material no lançamento por ausência de certeza, ou, ao menos, do item relativos às receitas sujeitas à alíquota zero.

Afirma, que diante da ausência de investigação no momento do lançamento, o termo de informação fiscal, visando convalidar o crédito tributário, não teve outra alternativa senão inovar nos motivos, fazendo com que o termo de intimação proferido no âmbito da diligência se transformasse em verdadeiro aditamento ao termo de constatação e verificação fiscal.

Anota a Recorrente, que o instituto da diligência tem limites estritos, sendo sua função auxiliar na formação da convicção do julgador e dirimir suas eventuais dúvidas quanto a provas já constantes dos autos. Não se presta a diligência para, indiretamente, reabrir a ação fiscal, aperfeiçoar o lançamento já efetuado de forma equivocada ou mesmo para efetuar novo lançamento, tal como feito, no presente caso.

Prescreve o art. 146 do CTN:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

Hugo de Brito Machado em "Curso de Direito Tributário", São Paulo, Malheiros Editores, 1996, pág. 121, sintetiza o seu entendimento:

"Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja útil."

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadra de interpretação que a Ciência do Direito oferece."

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta."

Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado."

Na situação posta, verifica-se que a fiscalização, em sede de diligência, em nada alterou a valoração dos fatos anteriormente realizada.

Não se pode negar que os fatos apurados na diligência devem ser considerados por poder propiciar a extinção ou redução dos valores da autuação. A diligência se prestou a esclarecer os dados necessários ao correto deslinde da questão, inclusive, resultando em decisão, ainda que parcial, mas favorável à Recorrente.

De forma diversa ao pretendido pela Recorrente, entendo que, no caso em apreço, os procedimentos adotados pela fiscalização não afrontaram o art. 146 do CTN e foram realizados em conformidade com os preceitos normativos que disciplinam o assunto, portanto, não merece provimento o seu pleito.

Ademais, como preceitua o § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, a nulidade pode deixar de ser pronunciada quando o mérito for favorável a quem aproveitar a decisão:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"

Diante do exposto não acolho a preliminar suscitada pela Recorrente.

- Receitas Vendas de Bens

A Autoridade Fiscal incluiu na base de cálculo das contribuições, receitas decorrentes da venda de produtos que estão sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, decorrente da atividade do denominado segmento *Medical* da Recorrente.

Dispõe o art. 1º, inc. III do Decreto nº 6.426/2008:

"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."

O lançamento foi mantido, parcialmente, em razão de a Autoridade Fiscal e a DRJ, pelo fato de que a Recorrente teria se valido da alíquota zero sem a devida comprovação da destinação das mercadorias, bem como haveria casos que não seria aplicável a referida redução prevista no Decreto nº 6.426/2008.

Com razão a Recorrente.

No ponto, adoto como razões de decidir, em meu entendimento, o correto voto vencido proferido pelo Relator em sede de decisão de 1ª instância, conforme a seguir reproduzido:

"i) Tributação das receitas decorrentes das vendas de produtos Segundo o art. 1º, caput, e inciso III, citados e transcritos acima, nos períodos de competências, objetos dos lançamentos impugnados, as receitas decorrentes das vendas, no mercado interno, de 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, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III daquele Decreto, estavam sujeitas às alíquotas de 0,0 % (zero por cento), tanto para o PIS como para a Cofins.

Baixados os autos em diligência, a autoridade administrativa, por meio do Termo de Informação Fiscal às fls. 31229/31293 (fls. 1970/2034 do volume IV), informou que, na apuração e lançamento dos créditos tributários em discussão, não se ateuve ao disposto no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de março de 2008, sob o argumento de que, no seu entendimento, não se enquadram neste diploma legal. Ainda, segundo seu entendimento, as receitas dos produtos vendidos para empresas comerciais que, comprovadamente, não se enquadram naquele diploma legal, estão sujeitas ao PIS e à Cofins às alíquotas de 1,65 % e 7,60 %, respectivamente.

Assim, as receitas de todos os produtos comercializados pelo interessado foram tributadas e as contribuições exigidas nos lançamentos em discussão, conforme se depreende do excerto do Termo de Informação Fiscal às fls. 31232/31233 dos autos (fls. 1973/197 do volume IV), reproduzido, literalmente:

"Diante das justificativas e documentos apresentados pelo contribuinte e da clara constatação de que houve um erro no lançamento efetuado pela fiscalização, pois não se ateuve ao Decreto nº 6.426/2008, cabe evidentemente à ação de diligência avaliar se os produtos comercializados pelo contribuinte dizem respeito ao uso nele especificado, de tal forma a cumprir a solicitação da autoridade julgadora, no sentido de elaborar demonstrativo contendo indicação mensal dos valores da receita bruta decorrentes das vendas oriundas da operação especificada no referido Decreto. (destaque não original)

Entretanto, asseverar que os produtos comercializados pelo contribuinte estão enquadrados nos moldes do item III do artigo 1º do Decreto 6426 de 07/04/2008 não depende exclusivamente de uma simples verificação documental, mas, basicamente, de uma preliminar interpretação da legislação, no intuito de delimitar o âmbito da expressão "destinado ao uso" e se tal delimitação está condicionada, ou não, à alguma determinação de natureza econômica e/ou jurídica dos adquirentes destes produtos (destinatários dos produtos).

Se considerados os documentos apresentados pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação desta ação de diligência, percebe-se que o mesmo faz preliminarmente uma interpretação de cunho técnico merceológico, à medida que se ocupa das características operacionais e finalidades usuais das mercadorias por ele comercializadas. Assim, estando classificadas nas posições 3002, 3006, 3926 4015 e 9018, listados no Anexo do Decreto 6426 de 07/04/2008 e atendendo à finalidade potencial de uso/consumo em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, devidamente chanceladas pela agência reguladora que se ocupa da vigilância sanitária (ANVISA), as mercadorias estariam aptas para comercialização com redução à zero da alíquota do PIS e COFINS instituída pelo referido Decreto. No contexto desta interpretação, evidente que a documentação comprobatória somente poderia compor-se de manuais de uso e indicações de registros na ANVISA.

(...)

Caso a autoridade julgadora entenda que os argumentos e documentos oferecidos pelo contribuinte à ação de diligência são suficientes para assegurar a garantia da aplicabilidade do item III do artigo 1º do Decreto 6426 de 07/04/2008, então as Receitas de Vendas de Bens e Serviços informadas no auto de infração, relativas ao ajuste efetuado pela fiscalização da informação consignada nas Fichas 7A/PIS e 17A/COFINS das DACONS mensais do contribuinte, deverão ser subtraídas dos valores indicados no Termo de Intimação pelo qual o contribuinte foi solicitado a comprovar a existência de documentos hábeis e idôneos que dessem suporte à efetiva destinação dos produtos ao uso específico designado no referido Decreto, conforme demonstrativos abaixo:

(Valores em R\$)

Receita de vendas de Bens e Serviços (Ficha 7A/PIS e Ficha 17A/COFINS) informada no Auto de Infração	JUL/2010	AGO/2010
(-) Receitas destinadas ao uso em hospitais e similares (Dec. 6426/2008), conforme interpretação contribuinte	171.448.453,41	148.674.447,18
Receita de vendas de Bens e Serviços expurgada conforme interpretação do contribuinte	44.208.504,05	41.135.194,23
	127.239.949,36	107.539.252,95

(Valores em R\$)

Receita de vendas de Bens e Serviços (Ficha 7A/PIS e Ficha 17A/COFINS) informada no Auto de Infração	SET/2010	OUT/2010
(-) Receitas destinadas ao uso em hospitais e similares (Dec. 6426/2008), conforme interpretação contribuinte	148.695.341,03	160.862.296,00
Receita de vendas de Bens e Serviços expurgada conforme interpretação do contribuinte	41.948.247,79	40.164.635,06
	106.747.093,24	120.697.660,94

(Valores em R\$)

Receita de vendas de Bens e Serviços (Ficha 7A/PIS e Ficha 17A/COFINS) informada no Auto de Infração	NOV/2010	DEZ/2010
(-) Receitas destinadas ao uso em hospitais e similares (Dec. 6426/2008), conforme interpretação contribuinte	146.396.792,14	168.761.445,48
Receita de vendas de Bens e Serviços expurgada conforme interpretação do contribuinte	39.324.813,35	45.624.803,55
	107.071.978,79	123.136.641,93

Ao contrário da interpretação da Fiscalização, da leitura do inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, entendemos que a redução das alíquotas das contribuições, para zero por cento, não está vinculada às vendas diretas dos produtos para hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, bem como seu uso e consumo por estes e sim à sua destinação, ou seja, a finalidade.

Assim, as vendas dos produtos que se enquadram no inciso III do art. 1º daquele decreto, efetuadas pelo interessado, inclusive, inclusive para empresas comerciais, estão sujeitas às alíquotas de 0,0 % zero (zero por cento), tanto para o PIS como para a Cofins.

Esse também é o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme se depreende da Solução de Consulta Cosit nº 3, citada no Termo de Informação Fiscal às fls. 31235, cuja ementa transcrevemos a seguir:

"EMENTA: 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 peessoas jurídicas que exercem atividade comercial, e 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 tornarem-se exigíveis as contribuições, acrescidas das penalidades legais cabíveis.

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, e 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 tornarem-se exigíveis as contribuições, acrescidas das penalidades legais cabíveis. (negrito na transcrição e destaque não original)"

Ainda, segundo esta Solução de Consulta: "21. Indubitavelmente, o legislador privilegiou a **destinação** dos produtos listados como condição para aplicação da redução das alíquotas das contribuições em testilha, em detrimento da qualificação das pessoas jurídicas intervenientes" (grifo existente no original).

A redução das alíquotas para o percentual de 0,0 % (zero por cento)

contribuições teve e tem como objetivo reduzir os preços de produtos destinados às áreas de saúde, principalmente, para os consumidores finais, ou seja, as pessoas físicas. Assim, independentemente, de sua comercialização via, hospitais, clínicas, laboratórios, empresas comerciais, as alíquotas aplicadas deverão de zero por cento, beneficiando o consumidor final.

Dessa forma, as contribuições apuradas pela Fiscalização sobre os totais das receitas estampadas nas planilhas transcritas anteriormente, sob a rubrica **"Receita de vendas de Bens e Serviços (Ficha 7A/PIS e Ficha 17A/COFINS) informada no Auto de Infração"** deverão ser excluídas dos totais dos créditos tributários, em discussão, conforme demonstrado a seguir:

	julho/2010	agosto/2010	setembro/2010	outubro/2010	novembro/2010	dezembro/2010
Receitas	171.448.453,41	148.674.447,18	148.695.341,03	160.862.296,00	146.396.792,14	168.761.445,48
PIS	2.828.899,48	2.453.128,38	2.453.473,13	2.654.227,88	2.415.547,07	2.784.563,85
Cofins	13.030.082,46	11.299.257,98	11.300.845,92	12.225.534,50	11.126.156,20	12.825.869,85

É de se acrescentar, que a Recorrente, em caso análogo, possui decisão favorável proferida 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 ANÁLISE CLÍNICAS.*

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)

A questão foi corretamente tratada na declaração de voto proferida pelo Conselheiro Ivan Allegretti, formulada no processo referido lavrado contra a Recorrente:

"(...)

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 exaustivamente 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 interviessem 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 arrecadatários, 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:"

Recentes decisões proferidas pelo CARF confirmam assistir razão à
Recorrente:

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

Período de apuração: 16/09/2008 a 09/11/2010

*COFINS. ALÍQUOTA ZERO.
DESNECESSIDADE/IRRELEVÂNCIA DE DESTINAÇÃO
DIRETA.*

Para fins de fruição da alíquota zero da contribuição à Cofins prevista no art. 1º, inciso III, do Decreto 6.426/08, irrelevante e desnecessária a comprovação, pelo sujeito passivo, da forma de comercialização e importação (direta, por conta e ordem ou por encomenda) ou da destinação das luvas de borracha classificadas na posição NCM nº 40.15 diretamente a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, em conformidade com o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008." (Processo nº 13888.721159/2013-06; Acórdão nº 3401-004.387; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; sessão de 26/02/2018)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA À ZERO. BENS A SEREM USADOS NA ÁREA DE SAÚDE. DECRETO Nº 6.426/2008. IMPOSSIBILIDADE ÀS PESSOAS JURÍDICAS QUE OBSERVAM A SISTEMÁTICA CUMULATIVA

Para fins de fruição da alíquota zero da contribuição ao PIS prevista no art. 1º, inciso III, do Decreto 6.426/08, deve-se considerar a característica intrínseca do bem a ser usado na área de saúde, sendo desnecessária a comprovação do destino pelo sujeito passivo a venda direta para hospitais e clínicas. No caso vertente, a venda de luvas da posição NCM 4015, pelas suas características intrínsecas, foram concebidas para terem essencialmente a destinação pretendida pelo legislador - uso na área de saúde. Não obstante, não cabe aplicar o disposto no Decreto, que traz a fruição da alíquota zero dessas contribuições, às pessoas jurídicas que observam a sistemática cumulativa das contribuições - o que é o caso do sujeito passivo, em respeito à aplicabilidade das disposições das normas." (Processo nº 13888.724481/2012-06; Acórdão nº 9303-004.551; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 07/12/2016)

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

- Das contas nº's 76105110000151 e 76105110000152 - 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 "estatuí 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 ADOPTADA 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 infraleais, 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 desprezo 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 ASSUETE 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 consequente 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:

"133. 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.

134. 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.

135. 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.

136. 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.

137. 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:

"139. 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-

140. 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).

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

Processo nº 10314.724116/2015-42
Acórdão nº 3201-004.478

S3-C2T1
Fl. 32.662

JOHNSON & JOHNSON BR IND.COM.PR.SAUDE LTDA							Página	1
09/06/2011 8:18:46								
C.N.P.J.:54.516.661/0001-01								
Balancete do Mes de:Dezembro2010							2010 Data Inicial:	12/01/2010 Data Final:
Data Inicial: 40190 Data Final: 31/12/10								
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	(99.613,00)	-	(8.014,00)	(107.633,00)		
76006589991135	CC.658999.1135	Despesas Alocadas p/ Afiliadas	(243.060,34)	-	(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 6602901101 - 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 (a) rejeitar a preliminar de nulidade arguida pela Recorrente; (b) negar provimento ao Recurso de Ofício e (c) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência fiscal em relação aos seguintes itens: (i) receitas decorrentes de vendas de produtos que estão sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do que estabelece o art. 1º, inc. III, do Decreto nº 6.426/2008; (ii) crédito presumido de ICMS e (iii) recuperação de despesas (reembolsos).

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator