



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

Processo nº 10805.723705/2013-10
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-002.374 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ receita de terceiros
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIDALINK DO BRASIL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

EMPRESAS INTERMEDIÁRIAS. OPERAÇÕES DE CONTA ALHEIA. FUNDAMENTO.

Os valores que ingressam nos cofres de empresas intermediárias em função de “operações de conta alheia” e com fundamento na contraprestação pelos produtos adquiridos ou pelos serviços prestados não integram a base tributável do IRPJ.

AUTOS DECORRENTES CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição do Programa de Integração Social e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício ante ao julgamento proferido pela DRJ de Salvador que exonerou a recorrida de crédito tributário lançado em face de si por suposta omissão de receitas em sua atividade empresarial.

A recorrida é prestadora de serviços de Programa de Benefícios de Medicamento (PBM) dispondo de lista de produtos farmacêuticos para aquisição por associados, em regra funcionários de empresas clientes, de medicamentos em farmácias/drogarias credenciadas. A recorrida também realiza intermediação entre indústria farmacêutica, distribuidores, farmácias e drogarias com empresas-clientes associadas que oferecem benefícios aos seus funcionários para aquisição de medicamentos, inclusive, com desconto em folha.

Em decorrência dessas atividades basicamente duas são as categorias de recursos que ingressam nas contas da recorrida: i) recursos decorrentes da remuneração pelos serviços prestados oriundos das farmácias, laboratórios e empresas-clientes e (ii) valores obtidos das empresas-clientes a serem repassados às farmácias com vistas ao pagamento pela venda dos medicamentos aos usuários do sistema.

A engenharia comercial da atividade empreendida pela recorrida implica em constante fluxo de receitas de terceiros sendo importante desvendar se valores que transitam em suas contas para fins de repasse preenchem a materialidade de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL.

A conflito aqui presente reside no fato de que para o auditor-fiscal autuante os valores obtidos das empresas-clientes referentes aos remédios adquiridos por seus funcionários compõem a receita da ora recorrida, enquanto que para essa os valores referem-se a simples repasses incapazes “de atrair a incidência de tributos sobre a receita – e por consectário lógico, considerados no cálculo de seu lucro -, sob pena de se sobrepor a forma ao conteúdo”.

Em sede de impugnação a recorrida sustentou em suma que: (f.172) "...as entradas a que corresponda dever de imediata transferência a terceiros não constituem receitas da empresa que as recebe (mas sim dos terceiros a quem são repassadas), não devendo ser tributadas pelo PIS e pela COFINS na mão daquela"; (f.174) " a exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo do PIS e da COFINS não depende de autorização legal, por constituir hipótese de não-incidência natural, por falta de subsunção ao conceito de receita própria da entidade que as recebe e depois repassa."

Subsidiariamente, porventura, a autoridade julgadora entendesse por presente a materialidade para incidência tributária a recorrida argui que "...a cobrança de PIS e COFINS realizada pela fiscalização nesses autos afigura-se abusiva, em flagrante *bis in idem*: é que esses tributos estão sujeitos à monofasia, incidente na indústria farmacêutica, nos termos da Lei n.10.147/2000.

Ao apreciar a impugnação da ora recorrida a DRJ de Salvador entendeu que lhe assiste razão ante a ausência de materialidade em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

EMPRESAS INTERMEDIÁRIAS. OPERAÇÕES DE CONTA ALHEIA. FUNDAMENTO.

Os valores que ingressam nos cofres de empresas intermediárias em função de “operações de conta alheia” e com fundamento na contraprestação pelos produtos adquiridos ou pelos serviços prestados não integram a base tributável do IRPJ.

**AUTOS DECORRENTES
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS
IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E
EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição do Programa de Integração Social e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Nos termos do art. 34 do PAF e a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008 (DOU de 07/01/2008) submete-se o presente Recurso de Ofício perante este Eg. CARF a fim de proceder ao reexame necessário da matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. DA ADMISSIBILIDADE:

Trata-se de recurso de ofício manejado nos termos regimentais que igualmente observa valor de alçada fixado, portanto, preenche todos pressupostos recursais.

2. DO MÉRITO:

O cerne da questão a ser discernida nos presentes autos é exclusivamente se o fluxo financeiro estalecido entre as empresas-associadas à recorrida para repasse às farmácias e drogarias representam receita sujeita à tributação ou mero ingresso na medida em que automaticamente repassadas às farmácias, drogarias e laboratórios.

De todo o processado no PAF restou evidente à DRJ de Campinas que a recorrida em momento algum adquire medicamentos das drogarias e os revende às empresas-associadas e/ou seus funcionários.

Ao compulsar os autos, com destaque aos contratos colacionados, se constata que o fornecimento dos medicamentos foi realizado diretamente aos funcionários das empresas-clientes, com emissão de nota fiscal de venda direta a tais funcionários. As empresas-associadas descontam os valores dos contracheques de seus funcionários e repassa à recorrida o montante de tais aquisições que, por sua vez, o repassa às farmácias e drogarias.

A partir dessa perspectiva negocial, não há como equiparar tais operações como compra e venda, ou com o agenciamento de mercadorias, na medida em que a operação se inicia com a aquisição de medicamentos pelos funcionários das empresas associadas nas drogarias credenciadas pela recorrida.

As empresas-associadas, e também a recorrida, somente intermediam o fluxo financeiro de operações realizadas entre os funcionários das empresas-associadas e as drogarias. Logo, não há operação qualquer de compra e venda entre as drogarias e empresas associadas, muito menos intermediação da recorrida para tanto, pois tais operações são realizadas diretamente entre vendedores (drogarias) e compradores (funcionários das empresas-associadas).

Assim sendo, não há como pretender que os repasses realizados das empresas-associadas à recorrida tenham característica de receita na medida em que não se incorporam ao seu patrimônio dado que imediatamente repassados às drogarias/farmácias.

De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da sociedade empresária. (*Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.159). No caso ora posto em mesa para julgamento os valores transferidos à recorrida tem natureza de mero ingresso na medida em que são repassados às drogarias.

Da apreciação dos autos, aliado à doutrina acima, com segurança pode-se adotar razões de decidir o sentenciado na decisão da DRJ:

(...) "Nosso trabalho será discorrer sobre o conceito de receita para, em seguida, verificar se os valores utilizados pelo auditor-fiscal autuante no cálculo dos tributos objeto do lançamento sob exame possuem natureza de receita.

Com efeito, ao tratar sobre o fato gerador do Imposto de Renda, assim dispôs o Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se que a base de cálculo do tributo é o lucro, o proveito, o acréscimo patrimonial ocorrido em um determinado período de apuração.

Tratando-se de pessoa jurídica, tal acréscimo é identificado pela diferença entre as receitas auferidas no período subtraídas das despesas dedutíveis, que podem ser deduzidas de forma real ou ficta.

Desse modo, é indispensável delimitar quais os acréscimos de ativos ou diminuições de passivo serão considerados como receita para fins de mensuração da base de cálculo do imposto de renda.

Ao disciplinar o tema assim dispôs o Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

O art. 44 da Lei nº 4.506/1964, também delimitou a abrangência da receita bruta conforme transcrevemos a seguir:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria; II - O resultado auferido nas operações de conta alheia; [...]

Da leitura dos textos legais acima transcritos, concluímos que, na identificação do rendimento utilizado como base de cálculo do imposto de renda, só poderão ser considerados receita bruta os seguintes valores:

- Produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- Preço dos serviços prestados;
- Resultado auferido nas operações de conta alheia.

Assim, a delimitação do conceito de receita passa pelo entendimento do que vem a ser vendas por conta alheia. A esse respeito, é válida a leitura do ensinamento trazido por Edmar Oliveira Andrade Filho, conforme trecho a seguir reproduzido:

Como visto, em face do preceito do art. 44 da Lei nº 4.506/64, na receita bruta deverão ser computados os resultados nas operações de conta alheia. A lei, todavia, não indica nem mesmo os traços essenciais das operações de “conta alheia”.

Segundo uma antiga lição de José Luiz Bulhões Pereira, não repetida em obras posteriores, as operações de conta alheia são aquelas realizadas em proveito de outrem. Segundo ele, “nas operações de conta alheia, a receita bruta operacional não é constituída pelo preço dos bens ou serviços vendidos por conta de terceiros, mas da comissão ou remuneração que a empresa aufere”. [...]

[...]

Seja qual for o nome dado a um contrato, o que interessa, para fins fiscais, é o seu regime jurídico. Logo, se o contrato de distribuição é celebrado de modo a avençar uma operação de conta alheia, os efeitos jurídicos dele devem ser aqueles que são próprios deste negócio jurídico. Da mesma forma, se há concessão e o concedente estipula as condições (preço etc.) da venda, há uma operação de conta alheia.

[Andrade Filho, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas. 2013. p. 144-145]

Decorre da leitura dos textos legais e do trecho doutrinário acima transcritos a conclusão de que “operações de conta alheia” são aquelas caracterizadas pela intermediação na venda de produtos pertencentes a terceiros ou serviços prestados por terceiros. Em outras palavras, pratica “operações de conta alheia” aquele sujeito (pessoa física ou jurídica) que, em uma relação de fornecimento de bens ou serviços, se coloca entre fornecedor/comerciante e adquirente com o fim de viabilizar ou facilitar a transação.

Logo, em função das “operações de conta alheia”, podem ingressar nos cofres do intermediário valores com os seguintes fundamentos: (i) contraprestação pelos produtos adquiridos ou pelos serviços prestados; e (ii) remuneração pela atividade de intermediação.

Os valores que ingressam nos cofres do intermediário com fundamento no item “i” do parágrafo anterior tem natureza de obrigação/dívida (aumento de passivo do intermediário) e a sua saída se constitui em quitação de uma obrigação/dívida (diminuição do passivo do intermediário).

Já os valores que ingressam nos cofres do intermediário com fundamento no item “ii” tem natureza de receita, configurando “o resultado auferido nas operações de conta alheia” de que trata o art. 44 da Lei nº 4.506/1964, sendo, por essa razão, considerados para efeitos de tributação do intermediário.

(...)

Dessa forma, concluímos que a atividade da Impugnante é intermediar a comercialização de produtos farmacêuticos facilitando ou viabilizando operações, ligando os pólos fornecedor e consumidor. No pólo fornecedor encontram-se as farmácias e no pólo consumidor encontram-se os empregados das empresas contratantes da Impugnante e estas empresas.

Isso posto, é possível concluir que a receita da Impugnante corresponde aos valores recebidos a título de remuneração pelo serviço de intermediação. Dessa forma os valores utilizados pelo auditor-fiscal autuante como base para o lançamento ora examinado não têm natureza de receita, fato que fulmina, por completo, o lançamento efetuado."

Esta mesma colenda 2ªTurma Ordinária já teve a oportunidade de examinar caso idêntico em PAF de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil no qual ante a ausência da materialidade receita o crédito tributário foi extinto com o provimento ao Recurso Voluntário em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. O contencioso administrativo instaurase com a impugnação, que deve ser expressa, considerandose não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do item do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação, exceto matérias de ordem pública, que não é o caso dos autos.

REPASSE FINANCEIRO. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO ONEROSA. OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que os recursos que transitaram pelas contas correntes do contribuinte não advieram de operação onerosa, tratandose de mero repasse de recursos oriundos de operação de compra e venda entre terceiros, não deve prosperar a acusação de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS.

É incontroversa a infração que o próprio contribuinte, expressamente,

reconhece sua correção.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplicase, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa. (Acórdão n. 402001.457- 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Por último, em recente julgado perante a Conselho Superior de Recursos Fiscais foi decidida questão símile de auferimento de recursos de terceiros que não estão a configurar receita na medida em que dado o repasse a ser realizado representam mero ingresso não preenchida, assim, a materialidade para incidência de PIS, COFINS e IRPJ, vejamos:

AGÊNCIA DE VIAGENS E TURISMO. RECEITA BRUTA. A receita auferida por agência de turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes. Os valores recebidos dos consumidores e repassados efetivamente aos fornecedores dos serviços prestados não configuram receita bruta da agência de turismo”.(Número do Processo 15374.000572/00-37, Acórdão 9101-002.359, Data da Sessão 16/06/2016)

Nesse cenário, não há como subsistir o auto de infração lavrado de modo que o Recurso de Ofício deve ser julgado improcedente e o crédito tributário extinto.

3. CONCLUSÃO:

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício mantendo-se assim a decisão da DRJ de Salvador que afastou a exigência tributária.

É como voto.

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Relator

