



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721264/2018-46
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.989 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de março de 2024
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACEUTICOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra **Acórdão n.º 02-93.314**, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou a Impugnação improcedente, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos comprovadores dos fatos que alega, por força do art. 15 e § 4 do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Observados os requisitos formais e materiais exigidos na legislação, reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA.

A base de cálculo da Cofins é composta por todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, excluindo-se apenas as receitas taxativamente previstas na lei de regência. Os descontos obtidos pela contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo das contribuições sociais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos recaírem sobre a mesma situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

I – Do lançamento

Em decorrência da ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

De acordo com o que foi relatado no *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 554 a 577), foi constituído o crédito tributário referente às aludidas contribuições incidentes sobre receitas registradas na conta contábil 21012095 – *Transitória Fornecedores (verba Empresa)*.

Os registros se referem a depósitos, bonificações ou abatimentos em mercadorias feitos pelos fornecedores (laboratórios).

Segundo apurado pelo Auditor-Fiscal, num primeiro momento, antes do efetivo recebimento, os registros das verbas são feitos a débito de contas contábeis de registro de obrigações à fornecedores (*21011001 Fornecedores/Medicamentos Revenda e na conta 21011002 - Fornecedores/Perfumaria e Consumo Revenda*) e a crédito dessa conta 21012095 – *Transitória Fornecedores (verba Empresa)*.

Por ocasião do recebimento, os valores são debitados a essa conta 21012095 – *Transitória Fornecedores (verba Empresa)* e creditados a conta 21012091 – *Transitória Fornecedores (Verba a Apropriar)* OL.

Conclui o autuante que a verba recebida pela fiscalizada consiste em receita oriunda de acordos promocionais para divulgação, promoção ou mesmo venda desses produtos sob determinadas condições pré-estabelecidas entre as partes, com redução do preço usualmente praticado. No caso, configurou a contratação da obrigação de fazer, ou seja, a de conceder um desconto sobre determinados produtos, pelo qual a distribuidora PROFARMA foi ressarcida, caracterizando-se como prestação de serviço a fornecedores.

II – Da Impugnação

Foi dada ciência dos Autos de Infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 07/01/2019 (fl. 730), tendo sido apresentada Impugnação em 05/02/2019 (fl. 732).

A seguir estão sintetizadas as alegações e fundamentações apresentadas pela Impugnante.

Segundo a Defendente, os valores objeto do lançamento referem-se a ressarcimento de custo de aquisição de mercadorias para revenda, pela Impugnante, com controle gerencial em contras transitórias de passivo que não representam qualquer acréscimo patrimonial.

A Fiscalização pretendeu caracterizar os valores contabilizados pela Impugnante a título de controle gerencial em contas de passivo sem acréscimo patrimonial como sendo uma remuneração supostamente decorrente de prestação de serviços a fornecedores, chamando isto de “*verbas recebidas da Indústria*” (e em alguns momentos de “*serviços de operação logística*”, conforme consta no final do TVF).

O autuante considerou que os valores de controle gerencial corresponderiam a uma remuneração devida pelos fabricantes em decorrência de uma obrigação da Impugnante de conceder um desconto sobre determinados produtos. E, assim, pretendeu enquadrá-los como receitas de serviços para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

Contudo, as supostas verbas são valores registrados na contabilidade a título de controle gerencial, que nada mais são do que uma recomposição de custo de aquisição de mercadorias vendidas, que são recebidas preponderantemente através de descontos comerciais incondicionais, e, em decorrência de sua natureza jurídica, jamais poderiam ser enquadradas como receita e, menos ainda, receita de prestação de serviços.

A concessão de desconto não se afigura como uma obrigação de fazer que gere uma eventual receita tributável, tratando-se apenas de controles gerenciais, não sendo tampouco recebidos, sendo enquadráveis, no máximo, como receita relativa a venda de mercadorias, em sua maioria sujeitas ao regime monofásico, não estando, da mesma forma, sujeita à incidência do PIS e da Cofins não-cumulativa.

Arguição de nulidade dos Autos de Infração em decorrência no erro na identificação da base de cálculo – violação do art. 142 do CTN

A tese apresentada não passa de uma dilação especulativa do Fiscal, que equivocadamente entendeu existir uma relação de prestação de serviços por vínculos de obrigação de fazer entre a Impugnante e seus fornecedores, quando na realidade trata-se de estratégia determinante para estreitamento de relação comercial e garantir a circulação de mercadorias, que o mercado entende como “Operação Logística”.

Os registros de ressarcimento não são receita, mas sim redução do custo da mercadoria vendida, que não caracterizam acréscimo patrimonial, não podem servir com base para tributação.

O Fiscal utilizou apenas os lançamentos a crédito na conta transitória, deixando de considerar os registros a débito, sendo que 70% dos valores registrados foram estornados, pois o montante inicialmente estimado de recomposição de custo de aquisição não foi efetivamente ressarcido pelos fornecedores, ficando nítido o erro de base de cálculo praticada, o que demonstra o vício no lançamento tributário, e a nulidade dos Autos de Infração.

Diversos lançamentos registrados nas contas transitórias foram posteriormente estornados, mas o Fiscal atuante ignorou isso, o que demonstra mais um vício insanável do Auto de Infração.

Podemos verificar que os lançamentos utilizados como base de cálculo dos tributos exigidos foram estornados, demonstrando que os registros em questão não representam ingressos de recursos e sim uma estimativa que não necessariamente será materializada.

Se a tese estiver correta, o lançamento deveria ter sido realizado quando os valores afetaram o resultado (via redução do CMV) e não quando do registro em conta transitória de controle gerencial. A redução do CMV pode ser identificada no razão contábil.

Não pode prevalecer o lançamento em razão do flagrante erro na identificação da base de cálculo, violando o art. 142 do CTN no que se refere à descrição dos fatos referentes à base de cálculo.

Mérito

O Fiscal supôs que existiria uma relação obrigacional entre a Impugnante e seus fornecedores, que caracterizaria “*a contratação da obrigação de fazer, ou seja, conceder um desconto sob determinados produtos*”, contudo não há que se falar em qualquer obrigação de fazer a respaldar o recebimento de receita sujeita à incidência do PIS e da Cofins.

Os valores registrados como ressarcimento do custo de aquisição de mercadorias vendidas referem-se às negociações comerciais junto aos fornecedores para recebimento de bonificações ou descontos comerciais, que visam permitir um ajuste no preço do

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.721264/2018-46

produto, acarretando uma redução do custo de aquisição das mercadorias vendidas, não se confundindo com prestação de serviços ou ingresso de novas receitas.

Desconto comercial não é receita, sob pena de violação ao art. 195, I, “b”, da CF, art. 2º da Lei n.º 9.718, de 1998, e art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.

Citando doutrinadores, alega que, além da necessidade de que o ingresso de recurso represente um acréscimo patrimonial para fins de incidência do PIS e da Cofins, deve ser considerada a natureza jurídica da operação que deu origem ao recebimento, sendo certo que a contabilização da operação é irrelevante para determinação de tal natureza.

A redução do custo inicial da aquisição de mercadorias para revenda recebida pela Impugnante por meio de bonificações e descontos comerciais não representa acréscimo patrimonial que permita caracterizá-los como receita, sendo esse entendimento confirmado pelas regras contábeis constantes no Pronunciamento Técnico CPC 16, de 05 de junho de 2009, no Pronunciamento Técnico CPC 30, de 15 de setembro de 2009, e nas Deliberações CVM n.ºs 575 e 597, de 2009, bem como em doutrina e julgado administrativo no CARF.

O conceito de receita deve ser interpretado segundo as regras que lhes são próprias, não podendo ser alterado em sua essência para atender aos fins únicos da incidência tributária, sob pena de violação dos arts. 109 e 110 do CTN.

Diferentemente do que alega a autoridade fiscal, não existe obrigação de fazer ou contraprestação pela Impugnante, na mesma medida que não existe obrigatoriedade da indústria de conceder/repassar tais descontos. A concessão do desconto nada mais é do que um ato preparatório e acessório à atividade principal da Impugnante.

A menção contida nos arts. 1º, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, que a incidência se dará sobre a receita, independentemente da “denominação ou classificação contábil”, quer inibir ou coibir fraudes que pudessem ser praticadas pelos contribuintes, mas não podem permitir que haja incidência sobre uma grandeza que efetivamente não seja definida pela Lei Comercial como algo que não efetivamente “receita”.

Em relação às bonificações, o entendimento manifestado pela Receita Federal no *Perguntas e Respostas* e na Solução de Consulta n.º 130, de 03 de maio de 2012, é no sentido que devem receber o mesmo tratamento dos descontos incondicionais, devendo ser excluídas da base de cálculo do PIS e Cofins.

O Fiscal não tributou a redução dos custos das mercadorias vendidas, efetuando o lançamento com os valores lançados a crédito da conta transitória 21012095, posteriormente estornados total ou parcialmente, pretendendo caracterizar tais valores como receita de prestação de serviços pela Impugnante a seus fornecedores para justificar a incidência do PIS e da Cofins.

Ocorre que não há como se admitir a prevalência do mencionado entendimento utilizado pela autoridade fiscal, haja vista que a concessão de desconto não pode ser configurada como uma obrigação de fazer que gere uma eventual receita tributável.

No presente caso, dar desconto é mero “ato” meio para se chegar a atividade fim da Impugnante, que no caso é a distribuição e o comércio atacadista de produtos farmacêuticos.

Em um cenário hipotético, os valores ressarcidos de custos poderiam ser tratados, no máximo, como receita obtida com a venda dos produtos farmacêuticos sujeitos ao regime monofásico de apuração do PIS e da Cofins, sendo que as correspondentes receitas não deveriam ser computadas na base de cálculo dessas contribuições apuradas pela sistemática não-cumulativa.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.721264/2018-46

Assim, devem ser julgados improcedentes os Autos de Infração por considerarem a natureza das bonificações e descontos comerciais recebidos pela impugnante e utilizarem como base de lançamentos de controle gerencial que não expressam os registros contábeis de ressarcimento de custos, pretendendo tratá-los indevidamente como receitas exclusivamente para fins de incidência do PIS e Cofins.

Do pedido

Ante todo o exposto, a Impugnante requer que seja julgado improcedente o lançamento, devendo ser reconhecida a regularidade dos registros contábeis relativos a controles gerenciais, assim como a natureza da operação de ressarcimentos de custos por ela efetuadas para fins de exclusão dos descontos comerciais da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que não se trata de receitas, sendo os lançamentos de controle gerencial normalmente estornados, mas compõem custo de aquisição das mercadorias, e ainda que se admita a incidência de PIS/Cofins sobre referidas verbas os Autos de Infração devem ser cancelados em razão do erro de identificação de base de cálculo.

Subsidiariamente, caso seja mantido o lançamento ora impugnado, a Impugnante requer que, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo n.º 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância em data de 24/06/2019 (Termo de ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3.972), apresentando o Recurso Voluntário em data de 23/07/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 3.974), pelo qual pediu o provimento e a reforma da decisão, o que fez com os seguintes requerimentos:

156. Ante todo o exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformada a decisão recorrida, com o objetivo de cancelar in totum o crédito tributário discutido no presente processo.

157. Contudo, caso assim não se entenda, a Recorrente requer que seja determinada a conversão do julgamento em diligência averiguar os lançamentos realizados na conta contábil 21012095 – Transitória Fornecedores.

158. Por fim, caso venha a ser mantida qualquer parcela dos lançamentos – o que se admite apenas para fins de argumentação, o Recorrente requer que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo n.º 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre lançamento de ofício lavrado para constituição de crédito tributário a título de PIS e COFINS sobre os períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

A autuação ocorreu sobre receitas registradas na conta contábil 21012095 – Transitória Fornecedores (verba Empresa), devido aos registros representativos da contraprestação pelos serviços tomados pelos fornecedores, visto que no momento da contratação foi gerada receita sobre a qual incidiu o tributo.

Ressaltou o Auditor-Fiscal que o fato gerador do tributo, pelo princípio da competência, ocorre na contratação do serviço e não no seu efetivo recebimento, seja ele em espécie, em desconto ou em mercadorias, haja vista não ser a forma de quitação do crédito em face do fornecedor que determina se o valor é ou não tributável, mas o próprio crédito em si.

Assim constou em Termo de Verificação Fiscal:

Resumidamente, pode-se dizer que o registro contábil de verbas a receber da Profarma, oriunda dos serviços prestados à indústria, e sua liquidação, divide-se em duas etapas:

1º passo) Registro/Contratação: num primeiro momento, o registro dessas verbas é feito a **débito** de uma das contas principais de Fornecedores (21011001 – Fornecedores/Medicamentos Revenda ou 21011002 Fornecedores/Perfumaria e Consumo Revenda) e a **crédito** da conta transitória **21012095 – Transitória Fornecedores (Verba Empresa)** dentro do grupo do fornecedor no balanço. Para cada fornecedor, existe uma espécie de “conta-corrente” que controla os saldos a receber, identificados no histórico por um **código** e **nome**. Segue trecho do Livro Razão:

0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	866.627,79	C	0285 PERFUMARIA
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	866.627,79	C	0285 PERFUMARIA
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	1.461,29	C	0739 PFIZER PCBU
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	1.461,29	C	0739 PFIZER PCBU
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	4.402,31	C	1145 PFIZER LIB
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	4.402,31	C	1145 PFIZER LIB
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	5.269,47	C	1138 LIBERADOS
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	5.269,47	C	1138 LIBERADOS
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	2.339,73	C	0047 WYETH
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	2.339,73	C	0047 WYETH
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	171.898,78	C	0015 ÉTICA
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	171.898,78	C	0015 ÉTICA
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	18.843,03	C	1144 LIBBS LIB
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	18.843,03	C	1144 LIBBS LIB
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	6.551,33	C	1164 ESP. TERMOLABIL
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	6.551,33	C	1164 ESP. TERMOLABIL
0021011002	Fornecedores/Perfumaria e Consumo Revenda	D	4.493,13	C	0670 PERFUMARIA
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	4.493,13	C	0670 PERFUMARIA
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	41,31	C	1134 LIBERADOS
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	41,31	C	1134 LIBERADOS
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	701,50	C	0138 NOVAQUIMICA
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	701,50	C	0138 NOVAQUIMICA
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	26.549,40	C	1101 GERMED 2
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	26.549,40	C	1101 GERMED 2
0021011002	Fornecedores/Perfumaria e Consumo Revenda	D	8.133,89	C	0097 JOHNSON
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	8.133,89	C	0097 JOHNSON
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	119.490,20	C	0527 MEDICAMENTO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	119.490,20	C	0527 MEDICAMENTO
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	7.900,24	C	0723 MANTECORP ÉTICO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	7.900,24	C	0723 MANTECORP ÉTICO
0021011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	D	429.492,86	C	0588 GENERICO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	C	429.492,86	C	0588 GENERICO

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

2º passo) Reversão/Liquidação: num segundo momento, quando o Laboratório faz o pagamento da verba, seja por depósito, bonificação ou abatimentos em mercadorias, a conta **21012095 – Transitória Fornecedores (Verba Empresa)** é debitada (BX VERBAS DVS) contra a conta **21012091 – Transitória Fornecedores (Verba a Apropriar) OL**, ocasião em que os “conta-correntes” de cada fornecedor são atualizados, como se pode constatar, a seguir, em trechos extraídos do Livro Razão:

0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	8.234,05 C	BX VERBAS DVS - UNILEVER
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	94.649,02 C	BX VERBAS DVS - UNILEVER
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	88.199,66 C	BX VERBAS DVS - UNILEVER
0021012091	Transitória Fornecedores (Verbas a Apropriar) OL	C	191.082,73 C	PGTO DE VERBAS DVS DEPOSITO - UNILEVER
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	65.566,61 C	BX VERBAS DVS - MERCK
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	27.505,23 C	BX VERBAS DVS - MERCK
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	100,00 C	BX VERBAS DVS - MERCK
0021012091	Transitória Fornecedores (Verbas a Apropriar) OL	C	93.171,84 C	PGTO DE VERBAS DVS BONIFICADO - MERCK
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	214.318,90 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	28.139,08 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	21.209,72 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	11.881,48 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	6.821,83 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	4.829,57 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	2.345,22 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	2.120,11 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	855,07 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	494,76 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	369,15 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	306,87 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	202,06 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	5,77 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	D	1,26 C	BX VERBAS DVS - GLAXO
0021012091	Transitória Fornecedores (Verbas a Apropriar) OL	C	294.000,85 C	PGTO DE VERBAS DVS ABATIMENTO- GLAXO

O primeiro passo representa a redução das obrigações da fiscalizada, em contrapartida também à conta do Passivo. Em princípio, essa mutação patrimonial não significaria qualquer indício de acréscimo patrimonial representativa do auferimento de receita.

No entanto, esse panorama é modificado pelo segundo passo, onde fica evidenciado que os registros contábeis que sucedem àquela redução das obrigações são signos de reconhecimento de uma receita.

Por fim, é relevante destacar que os valores da conta 21012091 não foram levados à resultado em nenhuma das contas oferecidas à tributação do PIS/Cofins no período fiscalizado, a saber: 31011001 – Receita de Medicamentos, 31011002 – Receita de Perfumaria e 33081003 – Outras Receitas Despesas Oper.

Os saldos iniciais e finais da conta 21012091 eram, em 2014, de R\$ 0,00 e R\$ 91.923.720,10 (credor), respectivamente, e, em 2015, de R\$ 91.923.720,10 (credor) e R\$ R\$ 193.060.330,01 (credor), respectivamente.

Por sua vez, argumentou a defesa que:

- (i) A não inclusão de valores relativos à ressarcimento de custos na base de cálculo do PIS e da COFINS considerada como indevida pela fiscalização refere-se à ressarcimento de custo de aquisição de mercadorias para revenda, pela Recorrente, com controle gerencial em contas transitórias de passivo que não representam qualquer

acréscimo patrimonial e, portanto, não podem servir como base para tributação, uma vez que não são receitas;

- (ii) Alguns valores que teriam sido objeto de estorno nessa conta 21012095 – Transitória Fornecedores (Verba empresa), são créditos efetuados na conta 21011001 Fornecedores/Medicamentos Revenda e na conta na conta 21011002 - Fornecedores/Perfumaria e Consumo Revenda em contrapartida débitos nessa conta 21012095 registradas em setembro, outubro e novembro de 2014, e em novembro e dezembro de 2015. Nesses registros constam os históricos “BX SKBV”, “BX DVS – LUNDBECK”, ou “BX VERBA DVS – COLGATE”;
- (iii) Ainda que fosse admitido o entendimento de que as operações de bonificação e descontos comerciais devam ser tributadas, o fiscal deveria ter excluído da base de cálculo do tributo os valores da Conta Transitória 21012095 que foram estornados, total ou parcialmente, bastando, para tal, verificar na referida conta contábil, quais foram os lançamentos a débito que tiveram como contrapartida a conta “Fornecedores”.

Vejamos detalhamento extraído da peça recursal, indicados a título de amostragem sobre registros de lançamentos sem efeito patrimonial em contas de passivo:

41. Com o intuito de esclarecer o equívoco cometido na determinação da base de cálculo considerada para a lavratura dos autos de infração, **a título de amostragem**, utilizamos como referência os meses abaixo destacados, referente aos controles gerenciais sem acréscimo patrimonial em contas de passivo:

Demonstrativo dos lançamentos de controle gerencial apurados nos meses abaixo
(base SAP – sistema ERP):

i. Exemplo 1

- Detalhamento dos documentos de registro inicial do controle de ressarcimento de custo (base atuação). O primeiro lançamento ocorre no dia 24/11/2015 e o estorno no dia 31/12/2015.

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO		Folha: 1			
Exercício: 11/2015		Nº livro: 1		Data: 22.01.2019			
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.			
Chave lançamento	Conta razão		Centro Custo	Historico	Cl/For	D/C	
						Mont.moceda	
24.11.2015	Verba Opr. Logística	5100666339	0000012023	24.11.2015			
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos Revenda	0069 NIKKHO	56	D	17.497,21
30	Lançament.em crédito	21012095	Transitória Fornecedores (Verba Empresa)	0069 NIKKHO		C	17.497,21

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

- Estorno dos documentos de registro inicial de controle de ressarcimento de custo

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO				Folha: 1		
Exercício: 12/2015		Nº livro: 1				Data: 22.01.2019		
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.	C11/For	D/C	Mont.moeda	
Chave lançamento		Conta razão	Centro Custo	Historico				
24.11.2015	Doc. Desc. Adicional	1300023701	0000002383	31.12.2015				
37	Outras compensações	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	56	C	17.497,21	
								BK SRSV
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	17.497,21	
								BK SRSV

i. Exemplo 2

- Detalhamento dos documentos de registro inicial do controle de ressarcimento de custo (base autuação). Lançamentos gerenciais ocorridos em 23/01/2015 e 04/02/2015 e estornos efetuados em 31/12/2015.

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO				Folha: 1		
Exercício: 01/2015		Nº livro: 1				Data: 22.01.2019		
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.	C11/For	D/C	Mont.moeda	
Chave lançamento		Conta razão	Centro Custo	Historico				
23.01.2015	Verba Opr. Logística	5100499688	0000001501	23.01.2015				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	256	E	36.601,47	
								0472 ETICO
50	Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	36.601,47	
								0472 ETICO
04.02.2015	Verba Opr. Logística	5100499336	0000001819	04.02.2015				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	256	E	25.539,81	
								0472 ETICO
50	Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	25.539,81	
								0472 ETICO

- Estorno dos documentos de registro inicial de controle de ressarcimento de custo

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO				Folha: 1		
Exercício: 12/2015		Nº livro: 1				Data: 22.01.2019		
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.	C11/For	D/C	Mont.moeda	
Chave lançamento		Conta razão	Centro Custo	Historico				
04.02.2015	Doc. Desc. Adicional	1300023500	0000002341	31.12.2015				
37	Outras compensações	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	256	C	36.601,47	
								BK SRSV
37	Outras compensações	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	256	C	25.539,81	
								BK SRSV
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	36.601,47	
								BK SRSV
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	25.539,81	
								BK SRSV

i. Exemplo 3

- Detalhamento dos documentos de registro inicial do controle de ressarcimento de custo (base autuação). Lançamentos gerenciais realizados em 05/11/2015 e estorno no dia 28/12/2015.

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO				Folha: 1		
Exercício: 11/2015		Nº livro: 1				Data: 22.01.2019		
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.	C11/For	D/C	Mont.moeda	
Chave lançamento		Conta razão	Centro Custo	Historico				
05.11.2015	Verba Opr. Logística	5100665913	0000011701	05.11.2015				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	51	E	7.650,80	
								0041 FARMALAB
50	Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	7.650,80	
								0041 FARMALAB

- Estorno dos documentos de registro inicial de controle de ressarcimento de custo

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO				Folha: 1		
Exercício: 12/2015		Nº livro: 1				Data: 22.01.2019		
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.	C11/For	D/C	Mont.moeda	
Chave lançamento		Conta razão	Centro Custo	Historico				
05.11.2015	Doc. Desc. Adicional	1300023408	0000002339	28.12.2015				
35	Entrada de pagamento	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	51	C	7.650,80	
								BK SRSV
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	7.650,80	
								BK SRSV

i. Exemplo 4

- Detalhamento dos documentos de registro inicial do controle de ressarcimento de custo (base autuação). Lançamentos gerenciais realizados dias 06/10/2014, 13/10/2014 e 21/10/2014 enquanto que os estornos ocorreram em 21/11/2014.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO					Folha: 1	
Exercício: 10/2014		Nº livro: 1					Data: 22.01.2019	
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.				
Chave lançamento	Conta razão		Centro Custo	Historico	Cl/For	D/C	Mont.moeda	
06.10.2014	Verba Opr. Logística	5100433291	0000013539	06.10.2014				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	E	27.741,27	
				0498 MEDICAMENTO				
	50 Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	27.741,27	
				0498 MEDICAMENTO				
13.10.2014	Verba Opr. Logística	5100440390	0000013862	13.10.2014				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	E	47.453,85	
				0498 MEDICAMENTO				
	50 Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	47.453,85	
				0498 MEDICAMENTO				
21.10.2014	Verba Opr. Logística	5100441686	0000014205	21.10.2014				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	E	16.386,45	
				0498 MEDICAMENTO				
	50 Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	16.386,45	
				0498 MEDICAMENTO				

- Estorno dos documentos de registro inicial de controle de ressarcimento de custo

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO					Folha: 1	
Exercício: 11/2014		Nº livro: 1					Data: 22.01.2019	
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.				
Chave lançamento	Conta razão		Centro Custo	Historico	Cl/For	D/C	Mont.moeda	
21.11.2014	Doc. Desc. Adicional	1300011514	BK SKBV	21.11.2014				
24	Outros créditos	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	E	1.210,24	
				LUNDBECK - 5100433291				
	50 Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	1.210,24	
				LUNDBECK - 5100433291				
37	Outras compensações	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	C	27.741,27	
				BK VERBA DVS - LUNDBECK				
37	Outras compensações	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	C	47.483,85	
				BK VERBA DVS - LUNDBECK				
37	Outras compensações	21011001	Fornecedores/Medicamentos	Revenda	306	C	16.386,45	
				BK VERBA DVS - LUNDBECK				
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	27.741,27	
				BK VERBA DVS - LUNDBECK				
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	47.483,85	
				BK VERBA DVS - LUNDBECK				
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	16.386,45	
				BK VERBA DVS - LUNDBECK				

i. Exemplo 5

- Detalhamento dos documentos de registro inicial do controle de ressarcimento de custo (base autuação). Lançamentos gerenciais realizados dias 02/09/2014 e 19/09/2014 enquanto que os estornos ocorreram em 29/10/2014.

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO					Folha: 1	
Exercício: 09/2014		Nº livro: 1					Data: 22.01.2019	
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.				
Chave lançamento	Conta razão		Centro Custo	Historico	Cl/For	D/C	Mont.moeda	
02.09.2014	Verba Opr. Logística	5100412561	0000011596	02.09.2014				
24	Outros créditos	21011002	Fornecedores/Perfumaria e Consumo	Revenda	62	E	23.107,22	
				0635 KITS COLGATE				
	50 Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	23.107,22	
				0635 KITS COLGATE				
19.09.2014	Verba Opr. Logística	5100421648	0000012561	19.09.2014				
24	Outros créditos	21011002	Fornecedores/Perfumaria e Consumo	Revenda	62	E	8.588,63	
				0635 KITS COLGATE				
	50 Lançament. em crédito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		C	8.588,63	
				0635 KITS COLGATE				

- Estorno dos documentos de registro inicial de controle de ressarcimento de custo

Profarma S/A		LIVRO DIÁRIO					Folha: 1	
Exercício: 10/2014		Nº livro: 1					Data: 22.01.2019	
Data Doc.	Ctg. documento	Nº doc.	Referência	Data Lanç.				
Chave lançamento	Conta razão		Centro Custo	Historico	Cl/For	D/C	Mont.moeda	
29.10.2014	Doc. Desc. Adicional	1300011204	BK SKBV	29.10.2014				
37	Outras compensações	21011002	Fornecedores/Perfumaria e Consumo	Revenda	62	C	8.588,63	
				BK VERBA DVS - COLGATE				
37	Outras compensações	21011002	Fornecedores/Perfumaria e Consumo	Revenda	62	C	23.107,22	
				BK VERBA DVS - COLGATE				
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	8.588,63	
				BK VERBA DVS - COLGATE				
40	Lançamento em débito	21012095	Transitória Fornecedores	(Verba Empresa)		E	23.107,22	
				BK VERBA DVS - COLGATE				

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

A Recorrente esclarece que apresentou a documentação (balancetes mensais de todo período autuado e tela do sistema SAP) para comprovar a natureza jurídica da conta autuada e os estornos realizados.

Com o Recurso Voluntário trouxe aos autos documentos contábeis (Razão Contábil da Conta CMV e demais contas contábeis relacionadas), bem como relação de produtos sujeitos ao regime monofásico e de alíquota zero que foram objetos da autuação.

Diante da controvérsia acima sintetizada, entendo que deve ser acatado o pedido da Recorrente para que se realize diligência para averiguar os lançamentos realizados na conta contábil 21012095 – Transitória Fornecedores.

Não obstante a distribuição do ônus da prova que deve ser aplicada no presente litígio, na forma estabelecida pelo artigo 9º do Decreto 70.235/1972¹ e artigo 373 do Código de Processo Civil², impera destacar que o Diploma Processual Civil homenageia o **princípio da cooperação** através do artigo 6º, que assim dispõe:

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Pelo princípio da cooperação depreende-se que o processo é produto de uma atividade cooperativa composta por todos os envolvidos com o litígio e, portanto, para a melhor solução de uma demanda, é necessária a colaboração das partes através de uma postura ativa, de boa fé e isonômica.

Como ensina o Ilustre Doutrinador Humberto Theodoro Junior, “*o novo CPC brasileiro espousa ostensivamente o modelo cooperativo, no qual a lógica dedutiva de resolução de conflitos é substituída pela lógica argumentativa, fazendo que o contraditório, como direito de informação/reação, ceda espaço a um direito de influência. Nele, a ideia de democracia representativa é complementada pela de democracia deliberativa no campo do processo, reforçando, assim, “o papel das partes na formação da decisão judicial”*”³.

Outrossim, destaco igualmente a necessária atenção à verdade material, que impõe a tomada de decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade.

Em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

O Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)⁴ assim leciona:

O processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

¹ Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil – Teoria do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum. 56ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 81-83

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721264/2018-46

No mesmo sentido, os Doutrinadores Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López⁵ manifestam:

No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, **se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência.** Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, **a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF.** (sem destaque no texto original)

Ademais, a busca pela verdade material é igualmente homenageado pela **Lei nº 9.784/1999**, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e assim prevê:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

⁵ Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.989 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.721264/2018-46

Considerando as razões acima e, diante dos documentos acostados aos autos pela Recorrente, por atenção à imprescindível busca pela verdade material e para melhor conclusão deste Colegiado, antes de proceder ao julgamento do recurso, entendo necessário que a Unidade Preparadora analise e manifeste sobre os argumentos da defesa.

Portanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- (a) Analisar os documentos acostados com o Recurso Voluntário, bem como demais documentos constantes dos autos e, caso entenda necessário, intimar a Contribuinte a apresentar comprovação adicional, confrontando os valores e demais informações que lastreiam os argumentos da defesa, em especial sobre os lançamentos realizados na conta contábil 21012095 – Transitória Fornecedores;
- (b) Com a análise mencionada na alínea “a”, esclarecer e identificar, especialmente no histórico “BX SKBV”, se efetivamente ocorreram os estornos dos lançamentos anteriormente efetuados;
- (c) Elaborar relatório conclusivo sobre as respectivas constatações;
- (d) Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Após, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos