



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

**Processo n°** 10970.000981/2010-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.325 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2018  
**Matéria** PASSIVO FICTÍCIO, SALDO CREDOR DE CAIXA  
**Recorrente** UNIÃO COM IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se a presunção legal de omissão de receita, se constatado saldo credor na conta caixa, o contribuinte não apresenta a documentação que comprovaria sua alegação de que os registros que efetuou por valores globais, foram efetuados a destempo.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

O passivo fictício é aquele valor que figura no passivo da empresa sem representar uma dívida efetiva; a constatação de passivo fictício não tendo sido ilidida pelo contribuinte, deve prevalecer a conclusão da autoridade fiscal, de omissão de receita.

CSLL. PIS. Cofins. Lançamentos reflexos

No que tange às omissões de receitas, aplica-se aos lançamentos decorrentes de CSLL. PIS e Cofins, o decidido no principal

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

Ano-calendário: 2005

DESPESAS COM FRETE (AÍ ABRANGIDOS OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA), NA OPERAÇÃO DE VENDA, SUPORTADAS PELO VENDEDOR. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Seja a empresa industrial ou comerciante, há direito ao creditamento, na venda a clientes finais do frete, quando suportado pelo vendedor e, utilizando-se este de frota própria, estão aí abrangidas as despesas com manutenção dos veículos e do combustível utilizado.

BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep.

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

Ano-calendário: 2005

DESPESAS COM FRETE (AÍ ABRANGIDOS OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA), NA OPERAÇÃO DE VENDA, SUPOSTADAS PELO VENDEDOR. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Seja a empresa industrial ou comerciante, há direito ao creditamento, na venda a clientes finais do frete, quando suportado pelo vendedor e, utilizando-se este de frota própria, estão aí abrangidas as despesas com manutenção dos veículos e do combustível utilizado.

BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Carlos de Assis Guimarães, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa ) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata o processo de autos de infração de págs. 3/28, de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ**, no regime lucro real anual, com Saldo de Prejuízo do Próprio Período Compensado no valor de R\$1.738.650,66, devido às infrações: 0001- Saldo Credor de Caixa, fato gerador 31/12/2005; 002 - Omissão de Receitas por Presunção Legal, Passivo Fictício, fato gerador em 31/12/2005; 0002 - Omissão de Receitas Financeiras, fato gerador em 31/12/2005. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**, compensação da Base de Cálculo Negativa no valor de R\$1.738.650,66, reflexo das infrações 001, 002 e 003 descritas. **Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**, com Saldo de Créditos a Descontar Compensados de R\$2.033.651,41, regime não-cumulativo, reflexo das infrações 001 e 002 e glosa de valores indevidamente utilizados na apuração da base de cálculo dos créditos a descontar: a) despesas de aluguéis de prédios locados de PJ; b) despesas de frete nas operações de venda; e Omissão de Receitas - Bonificações recebidas de fornecedores em Disponibilidades. **Contribuição para o PIS**, com Saldo de Créditos a Descontar Compensados de R\$441.516,45, regime não-cumulativo, reflexo das infrações 001 e 002, e glosa de valores indevidamente utilizados na apuração da base de cálculo dos créditos a descontar: a) despesas de aluguéis de prédios locados de PJ; b) despesas de frete nas operações de venda; e Omissão de Receitas - Bonificações recebidas de fornecedores em Disponibilidades. Todas infrações foram apenadas com multa de ofício 75%. Os procedimentos de fiscalização e as autuações estão descritos no Termo de Verificação Fiscal - TVF, págs. 29/49.

2. Cientificado em 28/12/2010, pág. 675, o contribuinte apresentou impugnações de págs. 678/689 (IRPJ), 765/776 (CSLL), 797/812 (PIS), 834/853 (Cofins), julgadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG - DRJ/JFA, no Acórdão nº 09-34.558, em 20 de abril de 2011, págs. 877/891, que a julgou a impugnação improcedente:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005*

*INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO A constatação de saldo credor na conta caixa da pessoa jurídica, quando essa não lograr apresentar provas em contrário, enquadra-se como presunção legal, autorizativa no sentido de que se presume a existência de manipulação de recursos à margem dos registros contábeis, vez que, não havendo disponibilidade contábil na Caixa, quaisquer saídas ou pagamentos efetuados por essa conta evidenciam a utilização de valores oriundos de receitas omitidas, caracterizadores do elemento do tipo legal descrito como infração.*

*OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO Provada nos autos a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja*

*exigibilidade não restou comprovada, malgrado as oportunidades conferidas à contribuinte, há que se manter a exigência nesse particular.*

*LANÇAMENTOS REFLEXOS. Uma vez que os parcela dos lançamentos de Pis, de Cofins e de CSLL decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, evidencia-se o caráter reflexivo, impondo-se a esses, mutatis mutandis, o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Ano-calendário: 2005*

*OMISSÃO DE RECEITAS - BONIFICAÇÕES RECEBIDAS DE FORNECEDORES, EM DISPONIBILIDADES. PIS. COFINS*

*O fato gerador daquelas contribuições corresponde ao faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela contribuinte, independente de sua denominação ou classificação fiscal, é dizer sua receita bruta de venda de bens e serviços, bem como todas as demais receitas auferidas. Portanto, uma vez recebidas bonificações, em espécie, sem seu reconhecimento, há que se considerá-las como omissão de receitas.*

*DESPESAS DE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDAS. GLOSA*  
*Uma vez não comprovadas, há que se manter a glosa de valores declarados em Dacon a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.*

*Impugnação Improcedente*

*Sem Crédito em Litígio*

3. O contribuinte cientificado em 20/06/2011, apresentou Recurso Voluntário, págs. 895/919, a seguir resumido.
4. Sobre o Saldo Credor de Caixa, explica que sua atividade é comércio atacadista de mercadorias em geral, na modalidade de atacadista-distribuidor, ou seja, adquire grandes quantidades de mercadorias diretamente dos fabricantes ou de importadores, armazena e revende tais mercadorias e as entrega por meio de veículos próprios e de terceiros, em estabelecimentos varejistas localizado nos mais diversos pontos do território nacional (em 2005 aproximadamente 240 caminhões, para a entrega em cerca de 15.000 estabelecimentos varejistas, em pelo menos quinze estados da federação); grande parte dos recebimentos de pagamentos (em dinheiro, cheques, tickets-alimentação) pelos eram feitos pelos próprios motoristas; que, no retorno à sede da empresa, eram entregues a tesouraria, com o documento "Fechamento Geral de Viagem"; devido ao grande número de recebimentos com centenas de documentos, os recursos financeiros eram recebidos na tesouraria, para, depois de alguns dias, fazerem-se as conferências dos "acertos". Em razão dessa sistemática a contabilização dos recebimentos, na conta "CAIXA" eram feitos com defasagem de alguns dias, por valores globais de movimentos de vários dias, o que gerava lançamentos com valores altos, em alguns dias e valores pequenos em outros dias, conforme os exemplos que cita; assim, embora tenham sido identificados, saldos credores de caixa, pelo auditor fiscal trata-se, apenas, de imperfeições

na forma de contabilização dos recebimentos feitos pela empresa, em razão de dificuldades provocadas pela existência de um grande número de documentos o que não caracteriza omissão de receitas.

5. Acerca do Passivo Fictício: apresenta argumentos e cita documentos que anexou na impugnação, relativamente a a) R\$85.851,15 e R\$ 145.036,34 do fornecedor Glaxosmithkline Brasil S/A; b) o título R\$11.005,36 do fornecedor Singer Ingellheim Ind Com Ltda, lançou-se o número 255288 que corresponde a outra nota fiscal, com valor de R\$8.913,41, que foi paga e baixada em 10/01/2006, com seu número correto 255288; c) as notas fiscais-fatura nº 19603 e 20088, da Stratus Comércio e Indústria de Produtos Químicos Ltda.

6. Quanto aos demais títulos que compõem o suposto passivo fictício que, por se tratarem de documentos emitidos e arquivados há mais de cinco anos, não foram localizados a tempo de serem entregues ao autuante, para provar a inexistência do total do suposto passivo fictício no valor de R\$925.586,35, mas que contesta na totalidade, e assevera que serão localizados e encaminhados a esse Conselho.

7. Sobre as glosas de créditos de despesas de frete, referentes à compra de combustíveis e lubrificantes para os veículos próprios, argumenta que a legislação autoriza o crédito dos valores gastos com o frete na entrega ao clientes, dos bens adquiridos para revenda, por ocasião das entregas aos respectivos compradores, (no caso comerciantes varejistas) quando o ônus for inteiramente suportado pelo vendedor, sem qualquer distinção de uso de frota própria ou de terceiros.

8. Sobre a omissão de receitas - bonificações recebidas, explica que foram concedidas pelos fornecedores, incondicionalmente, independente de qualquer contrapartida por parte da compradora e são destinadas a reduzir os custos das diversas mercadorias compradas da empresa bonificadora; por não representarem receitas, os respectivos valores foram contabilizados a crédito de contas de descontos obtidos e de uma conta representativa de ações comerciais de incentivo a vendas; tais contas de descontos são creditadas pelas bonificações recebidas ao longo do ano e, como são contas de resultado, são encerradas no balanço como redutoras do custo das mercadorias vendidas e provocam o aumento do lucro líquido, da base de cálculo da CSLL e, depois dos ajustes que são feitos no LALUR, refletem-se, também, no lucro real, base de cálculo do IRPJ pelo qual foram, normalmente, tributadas. Destaca que, se a forma e os lançamentos contábeis feitos pela empresa, em relação às bonificações incondicionais, como redutores dos custos das mercadorias vendidas e não como receitas, foram considerados corretos e aceitos pelo agente fiscalizador para fins do IRPJ, não pode ele querer transformar tais em receitas, para fins de tributação da Contribuição Para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

9. Não constam documentos comprobatórios adicionais, no processo.

## Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

---

**1 Infrações não impugnadas.****1.1 OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS.**

10. Cite-se a DRJ, com relação à infração de R\$11.887,16 de receitas financeiras omitidas:

*1.1.3) relativamente ao item 003 (DESCONTOS OBTIDOS) está bem caracterizada a omissão de receitas financeiras, dada a falta de contabilização do desconto obtido no pagamento do título emitido por fornecedor - item 1.3 do TVF. Senão vejamos:*

*- a contribuinte foi instada no item 5 do TI nº 005 (fl. 346) - reiteração feita no TI nº 008 (fl. 363) - a apresentar documentação comprobatória da quitação do título em aberto com o fornecedor ORVENT COSMÉTICOS LTDA., referente à nota fiscal de compra de mercadorias nº 193.313, contabilizada em 18/07/2005 no valor de R\$ 73.483,20;*

*- em resposta, foram apresentados os documentos de fls. 459-465 nos quais constam pagamentos e abatimentos obtidos na quitação do referido título;*

*- conforme consta no demonstrativo de fl. 68. confeccionado pelo fisco, a contribuinte obteve abatimentos no somatório de R\$ 15.586,44, dos quais apenas R\$ 3.669,28 foram contabilizados em seu Diário (VR REF CREDITO DESCONTO EM NF DUPL. 193313 FORNECEDOR);*

*- portanto, a diferença de R\$ 11.887,16 (15.586,44 - 3.669,28), que consta como pendente de pagamento em 31/12/2005, corresponde, em verdade, ao abatimento obtido no pagamento ocorrido em 29/08/2005, não contabilizado.*

*Digno de nota. não foi tecida uma linha sequer a título de impugnação, circunstância que revela mais uma vez matéria não litigiosa.*

**1.2 DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

11. Cite-se também a DRJ:

*Também nesse particular a contribuinte não atacou o lançamento, preferindo requerer, caso confirmada a tributação da Cofins, "sejam acrescidos ao valor do prejuízo operacional compensável que consta no demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais - IRPJ e do Demonstrativo da Compensação de Bases Negativas da CSLL, anexos aos respectivos autos de infração".*

## 2 Saldo Credor de Caixa

12. Os mesmos argumentos foram já haviam sido apresentados na impugnação, tendo o Acórdão DRJ constatado, citando a base legal, art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

*Não há dúvidas de que é relativa a presunção legal encerrada naquele tipo, portanto, passível de ser afastada pela impugnante. Não obstante, há insito nela também o ônus, de responsabilidade da contribuinte, da prova da improcedência daquela presunção, mediante documentação hábil e idônea que lastreie sua escrituração na qual deve estar presente a observância às leis comerciais e fiscais, consoante o disposto no art. 251, § único, do Decreto n.º 3.000/1999, que assim dispôs:(...)*

*Assim, resta incólume o DEMONSTRATIVO DE RECEITAS OMITIDAS - SALDO CREDOR DE CAIXA (lis. 49-51) aludido no item 1.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 28-48 - integrante dos Ais -- cujos valores, frise-se, foram encontrados na escrituração do Diário da contribuinte (fls. 503-510).*

*A seu turno, o discurso passivo de que a sistemática de contabilização de recebimentos na conta Caixa, feita em defasagem de alguns dias, por valores globais, de sorte a gerar saldos credores irrealis, não encontra abrigo na legislação de regência.*

*Ao contrário, a defendida rotina operacional desnuda menoscabo da necessária esmerada escrituração em seu Diário, pelo qual atos ou operações de sua atividade, modificadores de sua situação patrimonial, deveriam ser ali escriturados dia a dia.*

*A propósito, objetivando comprovar a defendida defasagem em face do enorme volume de recebimentos, a contribuinte deveria ter sido diligente, tanto no sentido de se valer de livros auxiliares para respectivo registro individuado, quanto da conservação dos documentos - esses sim - que permitissem a perfeita verificação. Nesse sentido, em seu socorro estaria o conjunto das disposições contidas em todo o art. 258 do Decreto nº 3.000/1999. '*

13. De fato, a argumentação do contribuinte poderia ser facilmente comprovada, mediante a apresentação de registros auxiliares dos lançamentos por valores globais, apoiados pelos respectivos documentos.

14. No entanto, nenhum documento foi apresentado adicionalmente, no recurso voluntário.

15. Por isso, permanece válida a presunção legal e a autuação é procedente.

## 3 Passivo Fictício.

16. As alegações e documentos já foram examinados pela DRJ, que considerou procedente a autuação, e se faz novo exame a seguir.

---

3.1 R\$85.851,15 E R\$ 145.036,34 DO FORNECEDOR GLAXOSMITHKLINE BRASIL S/A

17. Alega que foram pagas em 09/01/2006, e foram baixadas no livro Razão na data do pagamento, conforme cópias juntadas com a impugnação.

18. Verificou-se às págs. 690/764, 777/792, 815/833, e 854/872, na documentação acostada com as quatro impugnação e localizou-se: pág. 713, lançamentos no Razão, datados de 09/01/2006, de ambos valores com o histórico "Vlr ref. Baixa NF 51841 (e 51839) Glaxosmithkline Brasil Ltda PASSADO P/COMPROR"; não consta qualquer documento confirmando a data da liquidação constante do Razão.

19. Por isso, procede o lançamento.

3.2 R\$11.005,36 DO FORNECEDOR SINGER INGELLHEIM IND COM LTDA

20. Foi autuado Passivo Fictício referente à Singer, no valor de R\$8.953,41, pág. 65, ref NF 255.288, registrada nos estoques em 18/11/2005, no Diário geral da empresa.

21. A Recorrente alega que foi pago em 28/11/2005, cheque n.º. 273584 do Banco do Brasil S/A, no valor de R\$12.664,47, que serviu, também, para pagamento de outras obrigações, conforme consta na autenticação de pagamento emitida naquela data.

22. Alega que houve equívoco no lançamento da baixa dessa obrigação contabilizada na mesma data, ou seja, 28/11/2005, pelo valor correto do título e do pagamento R\$ 11.005,36, mas com lançamento errado do n.º. da Nota Fiscal Fatura, ou seja, lançou-se o número 255288 que corresponde a outra nota fiscal, com valor de R\$8.913,41, que foi paga e baixada em 10/01/2006, com seu número correto 255288; portanto a permanência em aberto, no balanço de 31/12/2005, da obrigação representada pela NF n.º 255.288, no valor de R\$ 8.913,41 está absolutamente correta, por representar passivo real e não fictício; verificaram-se os documentos, págs. 716/718, que confirmam que tal pagamento ocorreu em 2005:

- a. NF 252588 da Singer, de 29/09/2005, R\$11.05,36;
- b. cópia de papeleta interna do cheque 275.586 Banco do Brasil datado 28/01//2005, R\$12.664,47, detalhando os pagamentos, entre outros de "Singer - R\$11.005,36";
- c. Comprovante de pagamento de título, do Banco do Brasil, em 28/11/2005, valor cobrado R\$11.005,36;
- d. Boleto de cobrança Singer do Brasil, no Itaú, com vencimento 27/11/2005, R\$11.005,36
- e. extrato conta bancária Sudameris de 10/01/2006, pág. 724, onde não consta débito de R\$8.913,41
- f. Razão, onde consta a baixa do título da Singer em 10/01/2006, NF 255288, R\$8.913,41, pág. 726.

23. Porém estes documentos se referem ao outro valor e NF; quanto à NF e valor autuados, não anexou comprovante de pagamento posterior a 31/12/2005.

24. Lançamento procedente.

3.3 NF-FATURA Nº 19603 E 20088, STRATUS COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, PÁG. 67

25. Alega que a NF nº 19603, de 06/01/2005, R\$8.565,40 e a NF nº 20088 de 20/03/2005, R\$19.008,00 foram pagas, não com moeda e sim, por meio de devoluções de mercadorias representadas pelas notas de Devolução de Compra Comercial que emitiu para a Stratus, devolvendo mercadorias, cópias, págs. 730/735:

Nº. da NF	Data	Valor	sub total
107538	07/04/2005	4.294,08	
108130	08/04/2005	102,72	
169541	18/07/2005	4.180,00	8.576,80
107539	07/04/2005	19.008,00	19.008,00

26. A DRJ concluiu:

*As razões passivas foram objeto de apreciação na fase procedimental (fls. 06 e 67), sem que restasse comprovado lá, como cá, mediante documentação hábil e idônea, a veracidade desse passivo em aberto, representado por aquelas notas.*

27. Pela coincidência dos valores e compatibilidade das datas, a alegação é aceitável; no entanto, por que os valores ainda restavam registrados no Passivo em 31/12/2005?

28. Conclui-se ser procedente a conclusão do Autuante.

3.4 DEMAIS TÍTULOS QUE COMPÕEM O PASSIVO FICTÍCIO.

29. Alega que, por se tratarem de documentos emitidos e arquivados há mais de cinco anos, não foram localizados a tempo de serem entregues ao autuante, para provar a inexistência do total do suposto passivo fictício no valor de R\$925.586,35, mas que contesta na totalidade, e assevera que serão localizados e encaminhados a esse Conselho, antes do julgamento do recurso, na forma do art.16, § 5º do Decreto 70.235/1972; tais obrigações em aberto no balanço de encerramento de 31/12/2005, decorrem de erros contábeis, sem reflexo nos resultados, na apuração e no pagamento de tributos, o que descaracteriza a presunção de omissão de receitas.

30. Como relatado, a Recorrente não anexou documentos adicionais ao apresentar o recurso voluntário; portanto, resta confirmada a procedência da autuação.

3.5 CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS

31. No que tange às omissões de receitas, aplica-se aos lançamentos decorrentes de CSLL. PIS e Cofins, o decidido no principal.

#### 4 Créditos de PIS e Cofins, glosados. Despesas de Fretes.

32. Sobre as glosas de créditos de despesas de frete, referentes à compra de combustíveis e lubrificantes para os veículos próprios, argumenta que a legislação invocada pela autoridade fiscal, arts. 1 a 3º e 5º da Lei n 10.833, de 2003, ao contrário do que sugeriu o auto de infração, autoriza o crédito dos valores gastos com o frete na entrega ao clientes, dos bens adquiridos para revenda, por ocasião das entregas aos respectivos compradores, (no caso comerciantes varejistas) quando o ônus for inteiramente suportado pelo vendedor, sem qualquer distinção de uso de frota própria ou de terceiros; portanto, a glosa é injustificada, pois a expressão "Despesas com Fretes" da lei, não tem um sentido único de "fretes contratados", mas, como "despesas com transportes", dentro da sistemática da "não cumulatividade", ou seja o aproveitamento dos valores recolhidos nas operações anteriores na compra de bens para revenda e no custo dos insumos utilizados na prestação de serviços, para reduzir a base de cálculo da contribuição para PIS e Cofins; e a comprovação da compra e da utilização dos combustíveis nas operações de venda está registrada nos livros próprios e o direito ao crédito de PIS e Cofins é assegurado pelo art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003.

33. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, se refere a despesas com fretes:

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*  
*(Regulamento)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

34. Várias Soluções de Consulta Cosit, orinetam que as despesas com combustíveis de frota própria não podem ser computadas nos créditos de PIS e Cofins, no regime da não-cumulatividade: Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 4005, de 23 de fevereiro de 2017; Solução de Consulta Cosit nº 99039, de 03 de março de 2017; Solução de Consulta nº 490, de 26 de setembro de 2017, transcrita a seguir:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 490, DE 26 DE SETEMBRO DE 2017*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE FROTA DE VEÍCULOS PRÓPRIA DO VENDEDOR. ÔNUS DO TRANSPORTE SUPORTADO PELO VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota própria de veículos utilizada no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º e 10.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE FROTA DE VEÍCULOS PRÓPRIA DO VENDEDOR. ÔNUS DO TRANSPORTE SUPORTADO PELO VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota própria de veículos utilizada no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 2º e 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º c/c o art. 15, II.*

35. Contudo, em se tratando de empresa que comercializa produtos e possui frota própria que realiza as entregas, deve se reconhecer que os combustíveis são insumos operacionais e se subsomem à determinação do art. 3º, II da Lei nº 10.833, de 2003.

36. Cito jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

*Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR  
Data da Sessão 28/11/2017 Nº Acórdão 9303-005.902 Tributo /  
Matéria Assunto: Contribuição para o Financiamento da  
Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2008 a  
31/12/2008 CONCEITO DE INSUMOS. DISCUSSÃO  
ADSTRITA AOS BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. A mais  
que polêmica discussão sobre os conceito de insumos para fins  
de Creditamento PIS/Cofins (se igual ao do IPI, do IRPJ ou  
"intermediário"), cinge-se estritamente à expressão "bens ...  
utilizados como insumo na ... produção ou fabricação de bens ou  
produtos destinados à venda", não atingindo qualquer outro  
comando da legislação que disciplina o direito ao creditamento  
PIS/Cofins, a exemplo das normas aplicáveis às empresas  
estritamente comerciais.*

*DESPESAS COM FRETE (AÍ ABRANGIDAS A MANUTENÇÃO E OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA), NA OPERAÇÃO DE VENDA, SUPORTADAS PELO VENDEDOR. DIREITO AO CREDITAMENTO. Seja a empresa industrial ou comerciante, há direito ao creditamento, na venda a clientes finais (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), do frete, quando suportado pelo vendedor. Utilizando-se este de frota própria, estão aí abrangidas as despesas com manutenção dos veículos e do combustível utilizado.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 CONCEITO DE INSUMOS. DISCUSSÃO ADSTRITA AOS BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. A mais que polêmica discussão sobre os conceito de insumos para fins de Creditamento PIS/Cofins (se igual ao do IPI, do IRPJ ou "intermediário"), cinge-se estritamente à expressão "bens ... utilizados como insumo na ... produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", não atingindo qualquer outro comando da legislação que disciplina o direito ao creditamento PIS/Cofins, a exemplo das normas aplicáveis às empresas estritamente comerciais. DESPESAS COM FRETE (AÍ ABRANGIDAS A MANUTENÇÃO E OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA), NA OPERAÇÃO DE VENDA, SUPORTADAS PELO VENDEDOR. DIREITO AO CREDITAMENTO. Seja a empresa industrial ou comerciante, há direito ao creditamento, na venda a clientes finais (art. 15, II, c/c art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), do frete, quando suportado pelo vendedor. Utilizando-se este de frota própria, estão aí abrangidas as despesas com manutenção dos veículos e do combustível utilizado. Recurso Especial do Procurador Negado.*

## **5 PIS. Cofins. Omissão de Receitas. Bonificações recebidas.**

37. Esta infração está detalhadamente explicada no Termo de Verificação Fiscal, págs. 35/46, no item 3; em síntese, a Autuada recebeu dos fornecedores bonificações em dinheiro e contabilizou como redução do custo das mercadorias revendidas, razão porque não foi autuada por omissão de receitas nos autos de infração de IRPJ e CSLL, cuja apuração foi sobre o lucro real, que não foi afetado.

38. Em se tratando de PIS e Cofins, apurados sobre a receita bruta, foram autuados como omissão, em função da legislação que determina tratem-se de receitas e não redução de custos:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 542, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017 (Publicado(a) no DOU de 22/12/2017, seção 1, página 95)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da*

*nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Cofins.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 3º, V, a; IN SRF nº 51, de 1978, Item 4.2.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, caput e § 3º, V, "a"; IN SRF nº 51, de 1978, Item 4.2.*

39. Bonificações recebidas em mercadorias, também devem ser tratadas como receitas:

*Solução de Consulta nº 291 - Cosit Data 13 de junho de 2017  
Processo Interessado CNPJ/CPF ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.*

*DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.*

*Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens. A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.*

*DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.*

*Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens. A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Cofins, na forma da legislação geral das referidas contribuições.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.*

40. Mesmo em se tratando de tributação monofásica (mas este caso, não é) também se aplica o mesmo princípio:

*Solução de Consulta nº 204 - SRRF09/Disit Data -11 de outubro de 2011 Processo Interessado CNPJ/CPF ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA, CRÉDITO.*

*Os valores em dinheiro recebidos dos fabricantes pelas concessionárias de veículos, sem registro na nota fiscal de venda e em momento posterior à sua emissão, não constituem bonificações ou descontos incondicionais concedidos, mas sim receita sujeita à tributação pela Cofins apurada na sistemática não-cumulativa. A tributação desses valores não autoriza a apropriação de créditos relativos à aquisição de produtos submetidos à tributação monofásica.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, art. 2º, § 1º, m. c/c art. 3º, I, 'b'; Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982; IN SRP nº 51, de 1978, item 4.2; PN CST nº 113, de 1979.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CRÉDITO.*

*Os valores em dinheiro recebidos dos fabricantes pelas concessionárias de veículos, sem registro na nota fiscal de venda e em momento posterior à sua emissão, não constituem bonificações ou descontos incondicionais concedidos, mas sim receita sujeita à tributação pelo PIS/Pasep apurado na sistemática não-cumulativa. A tributação desses valores não autoriza a apropriação de créditos relativos à aquisição de produtos submetidos à tributação monofásica.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, art. 2º, § 1º, m. c/c art. 3º, I, 'b'; Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2; PN CST nº 113, de 1979 esta "bonificação" não pode transitar pelo estoque e conseqüentemente pelo custo como uma conta redutora porque não compõe o valor da NF. Portanto deverá considerar como outras receitas operacionais e submeter a tributação de PIS e COFINS.*

*partir do ano-calendário de 2015, as pessoas jurídicas passam a ser submetidas à tributação das receitas financeiras: descontos e juros, rendimentos nas aplicações financeiras, bonificações entre outras para o PIS/COFINS, no Lucro real e CSL e IRPJ no Lucro Presumido; Estas que antes tinham alíquota 0,00 de tributação sobre tais receitas; precisamente em julho de 2015 com alteração da legislação passaram a ser tributadas. BASE*

Processo nº 10970.000981/2010-51  
Acórdão n.º **1201-002.325**

**S1-C2T1**  
Fl. 16

---

*LEGAL “DECRETO Nº 8.426, DE 1º DE ABRIL DE 2015” Portanto será necessário oferecê-las a tributação no Mês subsequente as seguintes receitas; entre outras.*

41. A legislação determina que descontos financeiros (que é o caso) não podem transitar pelo estoque e conseqüentemente pelo custo, como uma conta redutora, porque não compõem o valor da NF (que compõe a receita bruta); tratam-se de receitas financeiras, portanto são consideradas como outras receitas operacionais e devem ser submetidas à tributação de PIS e Cofins.

## **6 Conclusão**

**Voto** pelo PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para cancelar a glosa de créditos sobre combustíveis, na apuração de PIS e Cofins não-cumulativos.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los