



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

Processo nº 10970.720069/2011-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.939 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente UNIÃO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO SOBRE FRETE Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das contribuições.

OMISSÃO DE RECEITAS Bonificações recebidas em moeda corrente integram a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO SOBRE FRETE Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das contribuições.

OMISSÃO DE RECEITAS Bonificações recebidas em moeda corrente integram a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à glosa de créditos de fretes e, pelo voto de

qualidade, negar provimento ao Recurso quanto à inclusão das bonificações na base de cálculo do PIS e da COFINS. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração de PIS e COFINS relativamente ao segundo trimestre de 2006. Basicamente, nos termos do descrito no TVF, o lançamento foi levado a efeito tendo em vista o seguinte:

Glosa de despesas de frete na operação de venda: valores constantes como créditos a descontar na linha 07 das fichas 6A (PIS) e 16A (COFINS) dos DACON a título de "despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda". Averba a fiscalização nos termos das legislações de regência que só poderão ser descontados créditos relativos à despesas incorridas com fretes utilizados na operação de venda e de bens adquiridos para revenda quando o ônus for suportado pelo vendedor. Intimado a segregar os lançamentos contábeis a esse título, discriminando, separadamente, as despesas com fretes na operação de venda, das despesas de combustíveis, lubrificantes, armazenagem, concluiu a fiscalização que descabe o crédito com despesas de armazenagem e que das despesas de fretes contabilizadas somente podem ser deduzidas aquelas referente a contratações "de fretes ocorridas nas operações de vendas de mercadorias", não podendo ser deduzidas as despesas com combustível e lubrificantes utilizados pela empresa em sua frota. O documento 14 detalha os valores das glosas;

O outro item do auto de infração refere-se à subvaloração da base imponível das contribuições por **não ter o contribuinte oferecido à tributação as "bonificações recebidas de fornecedores em disponibilidade"**. Informa a fiscalização que "o recebimento destas disponibilidades ocorreu de formas variadas, quais sejam, recursos em moeda contabilizados a débitos em contas correntes bancárias, ou ordens de pagamento sem identificação ou cheques em carteira, posteriormente destinadas a depósito em contas bancárias do sujeito passivo". Afirmou o Fisco:

Da análise da metodologia de contabilização adotada pela empresa, foi verificada a existência de entradas de recursos obtidos de fornecedores, em contas correntes bancárias, e escriturados em lançamentos contabilmente atípicos:

a débito de contas do Ativo-Disponibilidades (bancos, ordem de pagamento ou cheques carteira) e, a crédito de contas redutoras do Ativo, ao invés de Receitas.

Conclui a fiscalização "que o art. 1º, § 2º, da Lei 10.637/2002 (PIS) e o art. 1º, § 2º, da Lei 10.833/2003, preconizam que os recursos auferidos a título de bonificações em disponibilidade (verbas repassadas pelos fornecedores) devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativa pois se enquadram no conceito de faturamento", e acresce:

Estas bonificações são recursos em moeda, enviados pelas indústrias, com o objetivo de fomentar as vendas de seus produtos, sendo utilizadas, pelo comerciante atacadista, para subsidiar o preço final de venda do produto, reduzindo-o sem comprometer a receita efetiva da empresa, uma vez que esta é complementada pela bonificação recebida e, desta forma, consegue girar mais rápido o estoque, incrementando mais ainda as suas vendas. Outra forma de utilização, é para promoção de ações publicitárias e comerciais, visando também incrementar a venda de determinados artigos.

Na sequência a fiscalização detalha a forma como a empresa vinha contabilizando tais valores para demonstrar a distorção que ela acarreta, pois "esta receita de bonificações vai para a apuração da base de cálculo de IRPJ e da CSLL, mas não vai para a base de cálculo do PIS e COFINS devidos". Esta distorção fica evidenciada pela fiscalização, conforme o que abaixo reproduz-se:

Os resultados numéricos a seguir, demonstram claramente, o efeito ao longo dos anos, desta sistemática de contabilização:

Saldo de Créditos a Descontar			Receita Bruta
Data	COFINS R\$	PIS R\$	Anual R\$
31/12/2004	1.890.391,76	356.473,83	284.221.860,23
31/12/2008	17.458.732,80	3.812.930,93	371.389.043,08
Variação %	923,6	1.069,6	130,7

Facilmente se observa o crescimento geométrico do saldo de créditos a descontar de PIS e COFINS, em comparação com a evolução da receita bruta da empresa, nos últimos quatro exercícios. Enquanto a receita bruta anual da empresa teve um acréscimo de 130,7 %, o saldo de créditos de COFINS a descontar cresceu R\$ 923,6 %, enquanto que o saldo de créditos de PIS cresceu 1.069,6 %.

O documento 15 demonstra os valores da base de cálculo das contribuições refeitas pelo Fisco, e os valores finais a pagar encontram-se nos "Demonstrativos de Apuração do PIS e COFINS e da Movimentação dos Saldo de Créditos a Descontar", conforme docs. 07 e 13, respectivamente.

Impugnado o lançamento, a DRJ/JFA (fls. 509/514) manteve o mesmo na íntegra. Não resignada, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 519/535). Alegou em síntese:

EM RELAÇÃO À GLOSA DOS FRETES

Que dedica-se "ao comércio atacadista de mercadorias em geral, na modalidade de atacadista-distribuidor, adquirindo grandes quantidades de mercadorias diretamente dos fabricantes, de outros atacadistas ou de importadores, armazena, revende tais

mercadorias e as entrega, diretamente nos estabelecimentos varejistas, compradores, por meio de veículos próprios e de terceiros, nos mais diversos pontos do território nacional". No ano de 2007, averba, utilizava 240 caminhões de sua propriedade para entrega de mercadorias revendidas em cerca de 1.500 estabelecimentos em pelos menos 17 estados da Federação. Entende, em suma, que para que seja admitido o princípio da não-cumulatividade "todos os custos e despesas necessárias à atividade comercial sobre os quais tenha incidido as guarradas contribuições nas etapas anteriores sejam passíveis de creditamento". Entende que a expressão "despesas com frete" constante das leis de regências das contribuições no sistema não-cumulativo "não tem um sentido único de "fretes contratados", nem pode ser interpretada de forma isolada sem se considerar todo o complexo jurídico tributário que levou à implantação da incidência do PIS e da COFINS, pelo regime não-cumulativo", discorrendo sobre tal tese. Ou seja, em suma, entende que devem ser admitidas as despesas por ela incorridas para entregar as mercadorias que revende utilizando-se de frota própria. Entende que "a lei utiliza a palavra FRETE e não expressão frete contratado". Colaciona jurisprudência que vai ao encontro de sua assertiva. E conclui, no ponto, que tem direito de aproveitar, "a título de despesas com frete", os gastos incorridos e pagos, na compra de combustíveis e de lubrificantes que utilizou em veículos de sua propriedade que fizeram a entrega aos compradores das mercadorias a ele vendidas";

SOBRE AS BONIFICAÇÕES RECEBIDAS DE FORNECEDORES, EM DISPONIBILIDADES

Alega que tais bonificações foram recebidas incondicionalmente, independente de qualquer contrapartida por parte da compradora e que são destinados, basicamente, a reduzir os custos das diversas mercadorias compradas da empresa bonificadora com o objetivo de incentivar as vendas de seus produtos. Elas permitem, alega, que os fornecedores reduzam os custos das mercadorias a serem revendidas, "tornando os preços finais de venda mais atrativos e competitivos". Consigna que elas não representam receitas e que foram corretamente contabilizadas a crédito de contas de descontos obtidos e de uma contra representativa de ações comerciais de incentivo a vendas, e que, por tal, não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, e como, continua, são contas de resultado são encerradas no balanço como redutoras de custo das mercadorias vendidas e provocam aumento do lucro líquido, tendo sido tributadas pela CSLL e pelo IRPJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

A GLOSA DE CRÉDITOS

A empresa informa que efetua, em veículos próprios, a entrega das mercadorias que revende e alega que os valores glosados da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins são indevidos visto que não há previsão de limitação alguma, quanto ao direito do contribuinte de considerar como créditos no cálculo da COFINS, de despesas realizadas com fretes feitos com utilização de veículos próprios, como é o caso dos combustíveis e lubrificantes

O inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/2003, que admitem o crédito para a Cofins e PIS/Pasep relativamente à "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo

vendedor”, não se aplica à empresa, pois a armazenagem e frete aí mencionados, evidentemente, referem-se aos serviços de terceiros, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, e não às despesas próprias.

O transporte de produtos, executado por empresa dedicada a atividade comercial, entre seus estabelecimentos ou destes para os clientes, não caracteriza o frete da operação de venda de que trata a legislação.

Ainda assim, em que pese a extensa argumentação recursal no sentido de tentar demonstrar que despesas com combustíveis e lubrificantes, quando efetuadas por empresas que efetuam a entrega das mercadorias vendidas por meio de transporte próprio, geram crédito de PIS/Pasep e Cofins, entendo que, para a solução da lide no presente lançamento, a discussão sobre se as despesas com esse tipo de operação se caracterizam como aquelas relativas “frete na operação de venda” é de todo dispensável, tendo em vista a norma de regência.

Os citados incisos IX do art. 3º e II do art. 15, da Lei 10.833/2003, estabelecem para a Cofins e para o PIS/Pasep, respectivamente, que *“do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”*.

Dessume-se que, nos termos do comando legal transcrito, para que a empresa possa se apropriar de créditos relativo “frete na operação de venda”, é indispensável que o ônus seja suportado pelo vendedor, o que não ocorre no caso em tela.

A recorrente informa que “no exercício da sua atividade-fim, prevista no contrato social, de atacadista-distribuidor, revende mercadorias adquiridas no atacado, diretamente das indústrias ou de importadores, a comerciantes varejistas ou a outros atacadistas e as entrega nos estabelecimentos indicados pelos compradores, utilizando veículos (caminhões) de sua propriedade e assumindo todo o ônus do transporte (frete), cujo custo está embutido no preço das mercadorias revendidas”, e ainda que “os custos dos combustíveis consumidos são incluídos nos preços das mercadorias revendidas”.

Significa dizer que a impugnante transfere o ônus da despesa de frete para o comprador, o que é exatamente o inverso do que preconiza o dispositivo legal acima citado.

Na verdade, é normal no comércio atacadista, e até mesmo no varejista, a transferência do custo do transporte da mercadoria vendida ao comprador, quando o local de entrega for distante da sede da vendedora. Algumas empresas cobram o valor do frete de forma destacada, outras, como a impugnante, embutem esse valor no preço final da mercadoria vendida. Em qualquer dos casos não existe direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins, visto que o ônus não é suportado pelo vendedor e sim pelo comprador. Portanto, correta a glosa.

A INCLUSÃO DAS BONIFICAÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

No presente auto de infração, foram tributados como “omissão de receitas” os valores recebidos, em moeda, de fornecedores a título de bonificações cujo objetivo seria a promoção de ações comerciais e precificação.

estabelece: Quanto à base de cálculo da contribuição para a Cofins, a Lei 10.833/2003

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

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

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

Assim, não existe dúvida de que toda e qualquer receita auferida pela empresa integra a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.

A impugnante alega que por não representarem receitas, os respectivos valores, em consonância com as normas brasileiras de contabilidade e os princípios contábeis geralmente aceitos, foram corretamente contabilizados a crédito de contas de descontos obtidos e uma conta representativa de ações comerciais de incentivo a vendas.

Em verdade, os valores recebidos são descontos e não receitas auferidas. Ora, descontos, sejam eles incondicionais ou não, são valores que reduzem o total pago em uma determinada compra. No caso, a empresa em vez de redução recebeu um acréscimo de receita.

Usando dos exemplos constantes no Termo de Verificação Fiscal (TVF), teríamos a seguinte situação: a empresa pagou R\$ 100,00 recebeu os mesmos R\$ 100,00 em mercadorias e mais um acréscimo de R\$ 10,00. Desconto não é, visto que a adquirente ao invés de pagar menos, recebeu mais.

Até se poderia admitir hipótese de desconto, se, no exemplo acima, a empresa ao receber os R\$ 10,00 de bonificação usasse como base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, o valor de R\$ 90,00.

Assim, outra não pode ser a conclusão de que tais bonificações recebidas em moeda corrente integram a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação de regência. Nesse sentido, vários julgados da 3ª Turma da CSRF. Como exemplo, cite-se o Acórdão 9303-004.608, de 26/01/2017, cuja ementa, neste mérito, dispõe:

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES
CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.*

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

CONCLUSÃO

Forte em todo exposto, nego provimento ao recurso.

Processo nº 10970.720069/2011-09
Acórdão n.º **3402-004.939**

S3-C4T2
Fl. 554

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator