



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

Processo n° 10380.010645/2004-19
Recurso n° 159.654 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.495 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 01 de junho de 2011
Matéria PIS/PASEP - INCIDÊNCIA
Recorrente ICAVEL IGUATU CAVALCANTE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/1999 a 31/05/2004

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A decadência do crédito tributário é matéria de ordem pública e pode ser conhecida de-ofício. Precedentes do Carf.

TERMO INICIAL. PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos lançados por homologação, tendo havido pagamento antecipado pelo sujeito passivo, o termo inicial submete-se ao § 4º do art. 150 do CTN. Interpretação pacificada pelo STJ no Resp nº 973.733/SC, julgado no regime do art. 543-C do CPC. Aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do Carf. Extinção dos créditos tributários relativos aos meses de 31/08/1999, 30/09/1999 e 31/10/1999 reconhecida.

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Se a receita da venda de veículos usados não foi considerada no cálculo do crédito tributário, fica prejudicada a análise do pedido, inviabilizando o conhecimento da matéria.

CRÉDITO PRESUMIDO. BENS EM ESTOQUE. DEZEMBRO DE 2002. CRÉDITO DE AQUISIÇÕES OCORRIDAS NO MÊS. AUSÊNCIA DE PROVA DOCUMENTAL.

Não há como reconhecer o direito ao crédito sem a apresentação de prova documental.

AUTOPEÇAS. CONSUMO INTERNO. OPERAÇÃO DE TRANSPOSIÇÃO DE ESTOQUE. NÃO INCIDÊNCIA.

A pessoa jurídica, ao promover o consumo interno de um bem, não auferirá *receita bruta*, o que afasta a incidência da contribuição. A operação configura

mera *transposição de estoques*, que é caracterizada sempre que determinado produto, adquirido para revenda, tem a sua destinação alterada para fins de integração ao ativo fixo ou de uso e consumo do estabelecimento. Há apenas uma mudança da finalidade aquisitiva, gerando, se o contribuinte estiver sujeito ao regime não-cumulativo, a obrigação de estorno do crédito correspondente, desde que o autoconsumo também não autorize o creditamento.

Não incidência da contribuição reconhecida.

HOLD BACK. VENDA DE AUTOMÓVEIS. RESTITUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. RECEITA DA REMUNERAÇÃO DO CAPITAL. INCIDÊNCIA.

O *hold back* representa aumento artificial do preço de venda do veículo na fábrica, imposto pela montadora como forma de retenção de parcela do capital de giro do concessionário, mas que, ao final de um determinado período, é restituída com acréscimo de juros.

No tocante os automóveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (Lei nº 10.485/2002, Medidas Provisórias nº 2.158-35/2001 e nº 1.991-15/2000), não há incidência sobre o valor principal restituído ao concessionário, que já foi tributado por ocasião da aquisição do veículo.

Para os contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo, a contribuição somente pode ser exigida sobre o recebimento dos juros remuneratórios no período compreendido entre 01 de dezembro de 2002 e 02 de agosto de 2004, antes da vigência da alíquota zero prevista nos Decretos nº 5.164/2004 e nº 5.442/2005 e a após a Lei nº 10.833/2003. Inconstitucionalidade da tributação das receitas financeiras, com fundamento no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998. Entendimento do STF no RE nº 346.084/PR reafirmado no RE nº 585.235/RG, decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B). Aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do Carf.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso; b) por unanimidade, reconhecer, de ofício, a decadência do crédito tributário relativo aos meses de agosto, setembro e outubro de 1999; c) por unanimidade, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para: c.1) afastar, em relação a todo o período de apuração, a exigência fiscal relativa ao consumo interno de mercadorias; c.2) afastar a exigência fiscal relativa ao valor principal lançado na conta de hold back, restituído ou liberado ao concessionário; c.3) manter a exigência da contribuição sobre o recebimento dos juros (75% do CDI) relativo a esse valor principal (hold back), especificado no item IV.3 da convenção parcial de marca, no período de 01 de dezembro de 2002 a 02 de agosto de 2004.

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 07/07/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se, o presente feito, de recurso voluntário interposto em face de decisão da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), que, por unanimidade de votos, manteve parcialmente o crédito tributário impugnado, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/1999 a 31/05/2004

BASE DE CALCULO. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. HOLD BACK. A teor do disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, integram a base de cálculo da contribuição os valores referentes ao hold back por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

BASE DE CALCULO. DESPESA OPERACIONAL.

A contribuição incide sobre a receita bruta das empresas, não havendo previsão legal para exclusão dos valores correspondentes à despesa operacional.

COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS.

EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Na determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, devida pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo. Dispositivos Legais: Lei nº 9.716/98, art. 5º; IN SRF nº 152/98, arts. 1 e 2º; Lei nº 10.637/2002, art. 8, inciso VII, item "c".

Lançamento Procedente em Parte

O auto de infração e lançamento visa a constituição de crédito tributário de PIS/Pasep, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora, em função de divergência entre a base de cálculo declarada pelo sujeito passivo e a receita bruta registrada em sua escrituração fiscal, no período compreendido entre 31/08/1999 a 31/05/2004 (fls. 06-29).

Em sede de impugnação, foi pleiteada a exclusão do crédito de 1/12 do estoque final e do crédito decorrente de aquisições do mês, na competência de dezembro de

2002, bem como a reapreciação dos dados do balancete analítico de março de 2004, uma vez que não teria sido identificada a disparidade apontada no auto de infração. Quanto aos demais períodos, o contribuinte sustentou que a discrepância teria resultado do consumo interno de peças, de recebimentos de operações de “hold back” e do custo de veículos usados, que não estariam sujeitos à incidência da contribuição (fls. 169-172).

A decisão recorrida, inicialmente, rejeitou o pedido de exclusão de créditos de bens, inclusive do estoque no mês de dezembro 2002, por ausência de prova documental e registro no razão analítico (fls. 194-201). Em seguida, afastou o pedido de reapreciação dos dados da competência de março de 2004, por entender que correta a apuração (fls. 222).

A alegação de não incidência da contribuição sobre os ingressos recebidos a título de “hold back” foi rejeitada sob o seguinte fundamento (fls. 223-224):

[...]

7. Em outro ponto, argumenta a defendente que o lançamento incluiria receita que não faria parte da base de cálculo da Cofins, receita essa que teria origem na venda de veículos, no chamado sistema hold back. Nesse sistema haveria a retenção de um determinado valor no momento da venda do veículo novo as concessionárias, o qual seria devolvido a estas por meio de uma bonificação, quando do pagamento do veículo à montadora.

7.1 O referido sistema hold back, na realidade, estabelece a concessão de uma bonificação especial da FIASA (FIAT AUTOMÓVEIS S.A.) à sua REDE (conjunto de todas as concessionárias FIAT). Assim, para cada veículo faturado ao concessionário e desde que esse seja efetivamente pago à FIASA, esta concederá ao concessionário um bônus, ou prêmio por veículo adquirido pela concessionária e efetivamente pago à FIASA.

7.2 Não se vislumbra, portanto, considerar tal valor como uma redução de custos, como alega a defesa, mas sim uma receita auferida pela concessionária, a qual compõe sua receita bruta, independentemente da classificação contábil adotada, integrando, por conseguinte, a base de cálculo da Cofins.

Também foi mantida a exigência da contribuição sobre o consumo interno de peças, uma vez que, de acordo com a decisão recorrida, não haveria previsão legal para a exclusão de custos e de despesas da base de cálculo do tributo. Porém, em relação aos fatos ocorridos a partir de dezembro de 2002, foi admitida a apuração de crédito sobre tais valores, que foram deduzidos do saldo devedor no período (fls. 224-225).

Por fim, quanto à exclusão do custo de aquisição dos veículos usados, o pedido restou afastado, porque estes não teriam sido considerados no cálculo do crédito tributário objeto do lançamento (fls. 226).

As razões recursais reproduzem os argumentos da impugnação (fls. 239-246).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 23/04/2007 (fls. 236), ao passo que o recurso foi protocolizado em 21/05/2007 (fls. 239), dentro do prazo legal. A matéria em

debate, por sua vez, está inserida na competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

I - DA DECADÊNCIA PARCIAL

Apesar de não suscitada pelo Recorrente, a decadência do crédito tributário é matéria de ordem pública e, segundo amplamente admitido pela jurisprudência desse Conselho, pode ser conhecida de-ofício (cf.: 1º CC. 7ª C. Acórdão 107-08.385; 3º CC. 1ª C. Acórdão 301-34.548; 2º CC. 4ª C. Acórdão 204-01.340).

Nesse sentido, considerando que se trata de tributo lançado por homologação, tendo havido pagamento antecipado pelo sujeito passivo (fls. 17), o termo inicial do prazo submete-se ao disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Essa interpretação, já consolidada em diversos julgados desse Conselho (cf. 1º CC. 8ª C. Acórdão 108-08.815; 1º CC. 4ª C. Acórdão 104-21.551), foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado no regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008¹.

Desse modo, aplica-se o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Carf:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ante o exposto, considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 23/11/2004 (fls. 06), deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário relativo aos meses de 31/08/1999, 30/09/1999 e 31/10/1999.

A decadência, porém, não alcança o período de novembro de 1999, porque, apesar da ciência ter ocorrido no dia 23 do referido mês, o critério temporal da hipótese de

¹ STJ. 1ª S. REsp 973.733/SC. Rel. Min. LUIZ FUX. DJe 18/09/2009.

incidência da contribuição aperfeiçoa-se apenas no primeiro dia do mês seguinte (01/12/1999) ou, quando muito, segundo parte da doutrina, no último dia do mês (31/11/1999)².

II – DO MÉRITO

Não há, conforme destacado na decisão recorrida, registro no razão analítico (fls. 194-201) comprovando a existência do direito ao crédito alegado pelo Recorrente. O acórdão, portanto, não merece reparos nesse particular.

Encontra-se prejudicada, por outro lado, o conhecimento do recurso na parte relativa à base de cálculo na venda de veículos usados, uma vez que, conforme destacado na DRJ, tais receitas não foram consideradas no cálculo do crédito tributário objeto do lançamento (fls. 226).

A matéria controvertida, portanto, se restringe à incidência da contribuição sobre o consumo interno de autopeças e sobre os ingressos recebidos a título de “hold back”.

1 Do consumo interno de autopeças

A decisão recorrida entendeu que o consumo interno de peças automotivas deveria ser tributado, porque não haveria previsão legal para a exclusão de custos e de despesas da base de cálculo da contribuição (fls. 224):

8. Quanto à alegação de que o consumo interno de peças não se enquadraria no contexto das receitas tributáveis, já que se constituiria em consumo de produtos utilizados na frota da empresa, infere-se que a pretensão da defesa, nesse ponto, é a exclusão da base de cálculo da contribuição dos custos e despesas incorridas para obtenção das receitas. Ao defender tal entendimento, a impugnante demonstra confundir os conceitos de receita bruta e lucro. Pela sua tese, a contribuição incidiria sobre o lucro operacional, o que não se pode admitir diante da clareza do dispositivo legal definidor da base de cálculo da contribuição.

8.1 Com efeito, a empresa autuada tem por objeto principal o comércio de veículos automotores, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento da contribuição com base na receita bruta, conforme art. 3º, e parágrafo 1º, da Lei 9.718/98, admitidas as exclusões previstas no seu parágrafo 2º.

O consumo interno, porém, não implica a obtenção de *receita* por parte da pessoa jurídica, o que, nos termos da Leis nº 9.715/1998, nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, afasta a incidência da contribuição:

Lei nº 9.715/1998:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

² Sobre a divergência doutrinária acerca da data da ocorrência do critério temporal, cf.: SEHN, Solon. PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 123 e ss.

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Lei nº 9.718/1998:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep 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.

Lei nº 10.833/2003³:

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.

Com efeito, a materialidade da hipótese de incidência da contribuição, de acordo com Leis nº 9.715/1998 (art. 3º), nº 9.718/1998 (arts. 2º e 3º), nº 10.637/2002 (art. 1º, § 1º) e nº 10.833/2003 (art. 1º, § 1º), está diretamente ligada ao conceito de *receita bruta*.

A noção de *receita bruta*, por sua vez, não se confunde com a noção neutra de ingresso de caixa, porque, consoante destacado em estudo sobre o tema, pressupõe, para sua caracterização, a ocorrência de um **“ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a auferi, sem reservas,**

³ Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004): I - nos incisos I e II do § 3o do art. 1o desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

condicionamentos ou correspondências no passivo” (CF, art. 212, § 1º; e Lei nº 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”)⁴.

Portanto, o conceito de receita bruta – e, por conseguinte, a incidência da contribuição – está vinculada à ocorrência de *acréscimo patrimonial líquido*:

A necessidade de repercussão patrimonial também é ressaltada por Geraldo Ataliba e Clèber Giardino, quando ensinam que receita constitui “acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo”. Nesse mesmo raciocínio, aliás, tem-se colocado praticamente toda a doutrina dedicada ao estudo do tema, considerando receita apenas “[...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o” (AIRES F. BARRETO); “um ‘plus jurídico’ (acréscimo de direito), de qualquer natureza e de qualquer origem, que se agrega ao patrimônio como um elemento positivo, e que não acarreta para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA); o “incremento do patrimônio” (ALIOMAR BALEEIRO); o “elemento positivo do acréscimo patrimonial” (GISELE LEMKE); “a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica” (HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO); as “quantias que a empresa recebe não para si” (HAMILTON DIAS DE SOUZA, LUIZ MÉLEGA e RUY BARBOSA NOGUEIRA)⁵, que “possam alterar o patrimônio líquido” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO); a entrada “de cunho patrimonial” (MARCO AURÉLIO GRECO), que “tem o condão de incrementar o patrimônio” (ALEXANDRE BARROS CASTRO)⁶.

A pessoa jurídica, ao promover o consumo interno de um bem, não aufer *receita bruta* nem tampouco obtém qualquer *ingresso de caixa*. A operação configura mera realocação ou *transposição de estoques*, que é caracterizada sempre que determinado produto, adquirido para revenda, tem a sua destinação alterada para fins de integração ao ativo fixo ou de uso e consumo do estabelecimento. Há apenas uma mudança da finalidade aquisitiva, gerando, se o contribuinte estiver sujeito ao regime não-cumulativo, a obrigação de estorno do crédito correspondente, desde que o autoconsumo também não autorize o creditamento.

Assim, o sujeito passivo que apurou crédito na forma do art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002, deve estorná-lo porque os bens já não estão destinados à revenda. Se, no entanto, a redestinação se der para fins de uso como insumo na prestação de serviço ou na fabricação de

⁴ SEHN, Solon. “O conceito de receita no direito privado e suas implicações no direito tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples).” Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006, n.º 127. No mesmo sentido, cf.: SEHN, S. Cofins incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006; SEHN, S. PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuição ao P.I.S.: natureza jurídica e base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Contribuições especiais: fundo PIS/PASEP*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1991, p. 244-245 (*Caderno de pesquisas tributárias*, v. 2).

⁶ SEHN, PIS-Cofins, op. cit., p. 152-153.

produtos destinados à venda, não há necessidade de estorno, porque a hipótese também autoriza o creditamento (art. 3º, II). A obrigação de estorno também pode ser apenas proporcional, quando o crédito é autorizado de forma diferida pela legislação, como na incorporação ao ativo imobilizado (art. 3º, VI).

Em qualquer caso, juridicamente, a operação corresponde apenas a uma manifestação do exercício do direito de propriedade, que, nos termos do art. 1.228 do Código Civil, assegura ao seu titular a prerrogativa de usar, gozar e dispor da coisa. Dela, por conseguinte, não decorre qualquer acréscimo patrimonial, como ensina Gisele Lemke:

*A propriedade de bens, juridicamente, confere a seu proprietário os poderes de uso, gozo e disposição. Ora, o simples exercício desses poderes, sem que daí surjam quaisquer novos direitos, é parte integrante já do patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, se o contribuinte possui um imóvel, ele possui já o direito de usá-lo, de dele fruir ou de dispor dele. Esses poderes são intrínsecos à propriedade desse imóvel. Desse modo, não podem ser tributados como acréscimos a essa propriedade. Portanto, se o contribuinte utiliza esse imóvel para sua residência, desse ato não resulta nenhum acréscimo a seu patrimônio [...]*⁷

Logo, mesmo quando o contribuinte, por equívoco ou qualquer outra razão, tenha contabilizado o autoconsumo como “receita”, isso não afeta o regime de sua tributação, inclusive porque, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 e no art. 1º da Lei nº 10.637/2002, e no art. 1º da Lei nº 10.833/2003, a qualificação jurídica da receita independe da denominação e da classificação contábil.

Essa regra, segundo ensina Ricardo Mariz de Oliveira, sequer precisaria estar escrita, uma vez que a contabilidade tem função puramente registral:

*Feitos estes esclarecimentos mínimos sobre a ciência da contabilidade, deve-se, contudo, afastar qualquer possibilidade de receita, no sentido jurídico, ser um simples lançamento contábil ou aquilo que a contabilidade venha a reconhecer como tal, eis que, como tantas vezes já foi apontado nos estudos tributários, seja em doutrina, seja em jurisprudência, a contabilidade nada cria, pois apenas registra, através de métodos científicos e confiáveis, e segundo a linguagem das partidas dobradas, os fatos tais como se encontram na realidade fenomênica, a qual lhe é externa e é composta quase sempre, no que é sujeita à contabilização, por fatos, negócios ou atos jurídicos, de tal maneira que os registros contábeis não podem ser efetuados em contradição com as disposições jurídicas que regem este ou aquele fato objeto de lançamento contábil*⁸.

Portanto, se o contribuinte, ao realocar um determinado bem para consumo interno, não auferir *receita bruta*, não há que se falar em incidência da contribuição.

⁷ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 73.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 92.

2 Hold Back

No segmento de indústria e comércio de automóveis, o termo *hold back* – “segure atrás”, em tradução livre do idioma inglês – é utilizado para designar um aumento artificial do preço de venda do veículo na fábrica, proposto pela montadora como forma de retenção de parcela do capital de giro do concessionário, mas que, ao final de um determinado período, é restituída com acréscimo de juros.

Trata-se de uma prática empresarial também adotada em outros países e que serve para garantir uma estabilidade no preço de venda ao consumidor final e na rentabilidade da rede de concessionárias. Devido a sua importância, o mecanismo é referido em estudos acadêmicos sobre *a crise da rede de concessionárias de automóveis no Brasil* e sobre o *modelo de operação das concessionárias de veículos*, que o definem nos seguintes termos:

O hold back é um valor agregado ao custo do veículo faturado pela montadora, cujo montante é destinado para um fundo de aplicação administrado pela montadora e posteriormente devolvido aos concessionários⁹.

[...] ferramenta denominada hold back, em que, de cada venda de veículo realizada, é recolhido um percentual compulsório pelas montadoras para depósito em conta especial remunerada, cuja devolução é feita após um certo período de tempo. Esse valor compulsório feito pela montadora acaba, de certa forma, ajudando a concessionária com um incremento de capital de giro a cada período de tempo pré determinado¹⁰.

Nota-se, portanto, que o *hold back* funciona como uma espécie de aplicação financeira compulsória imposta pelos fabricantes aos concessionários, que, para cada veículo adquirido, são obrigados a disponibilizar parte de seu capital de giro em favor de um fundo administrado pela montadora. Esse capital fica retido por um determinado período de tempo e, quando restituído, é acrescido de juros remuneratórios pagos pelo fabricante. A forma de aplicação, entretanto, apresenta uma particularidade, porque o capital é repassado ao fabricante mediante pagamento de um sobrepreço no valor de venda do veículo.

Em razão disso, a devolução do *hold back* não constitui liberalidade do fabricante, porque o valor retido já pertence ao concessionário. Tanto é assim que, durante o período de retenção, a montadora se obriga a remunerar o capital disponibilizado. O concessionário, por outro lado, tem direito subjetivo à devolução do valor principal, acrescido de juros, ao final do prazo definido no contrato de adesão, desde que devidamente aperfeiçoada a retenção, mediante pagamento da integralidade do veículo.

Os elementos de caracterização dessa prática empresarial, por sua vez, se reproduzem concretamente na hipótese dos autos.

⁹ PIMENTA, Luiz José. *A crise da rede de concessionárias de automóveis no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Urbano. Universidade Salvador. Bahia, 2002, n. 32, p. 75. Disponível em: http://www.peresjunioradvocacia.com.br/site/docs/crise_rede_disserta%C3%A7%C3%A3o_luiz%20pimenta.pdf. Acesso: 25/05/2011.

¹⁰ LIMA, Marcos Antonio de Lima. *Contribuição para a compreensão do modelo de operação das concessionárias de veículos no Brasil e da utilização do F&I – finance and insurance: um estudo de caso em uma grande rede de concessionárias Fiat*. Dissertação de Mestrado. Programa de Mestrado em Administração. USCS. São Caetano do Sul, 2009, p. 88. Disponível em: http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2009/pdf/marcos_antonio_de_lima.pdf. Acesso: 25/05/2011.

Com efeito, de acordo com a convenção parcial de marcas (fls. 247 e ss.) apresentada pelo Recorrente, verifica-se que a devolução do *hold back* é realizada a título de “*bonificação especial*” (item IV.1), devida pelo fabricante após um quadrimestre de retenção (item IV.3.1), acrescida de remuneração equivalente a 75% do Certificado de Depósito Interbancário - CDI (item IV.3),

[...]

IV - OBJETO:

IV.1. A presente convenção visa regular a concessão de bonificação especial, pela FIASA a sua REDE incidente sobre determinados VEÍCULOS, observados os termos do quanto disposto em VI.1.1 adiante.

IV.2. Para cada VEÍCULO faturado ao CONCESSIONÁRIO e desde que por este efetivamente pago a FIASA ou ao BANCO FIAT, FIASA concederá, ao CONCESSIONÁRIO, bônus, cujos percentuais estão indicados nos ANEXOS 1, 2, 3 e 4, bônus esses já líquidos de impostos, taxas e contribuições, sobre o preço praticado por FIASA em relação a REDE, incidindo inclusive sobre opcionais.

IV.2.1. Nos termos dessa cláusula IV.2. e observado o quanto disposto em V.1. adiante, fica expressamente estabelecido que o valor líquido dos bônus aqui mencionados - antes de ao mesmo se agregar o valor mencionado em IV.3. desta - deverá necessariamente corresponder a aproximadamente 1% (um por cento) do valor, do respectivo VEÍCULO e seus opcionais, conforme detalhado nos ANEXOS 1, 2, 3 e 4.

[...]

IV.3. Quando da liberação desses bônus, ao valor final dos mesmos, na forma de IV.2. e IV.2.1. retro, será agregada, como indenização pela imobilização do capital, face à forma de pagamento ora convencionada, remuneração equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do Certificado de Depósito Interbancário, no período. O redutor de 25% (vinte e cinco por cento) visa suportar, teoricamente, a carga tributária e custos hoje incorridos por FIASA, em decorrência, exclusivamente, da aplicação financeira do numerário.

IV.3.1. Os bônus somente serão pagos e liberados pela FIASA, aos CONCESSIONÁRIOS, até o 10º (décimo) dia útil do mês subsequente a cada quadrimestre encerrado; ou seja, por exemplo: no 10º (décimo) dia útil do mês de maio, serão liberados os bônus relativos aos meses de janeiro a abril, inclusive. O mês de maio, automaticamente, já é o primeiro de um novo quadrimestre.

[...]

VI.3. De forma a propiciar recursos necessários à bonificação estabelecida nesta convenção FIASA acrescentará ao preço praticado em relação aos CONCESSIONÁRIOS percentuais indicados nos ANEXOS 1, 2, 3 e 4. incidentes sobre o VEÍCULO e seus opcionais, concordando a REDE em reduzir sua margem de comercialização, tal como referido nesses mesmos anexos, margem essa aqui referida com a ressalva a que alude a cláusula 111.4. retro.

Por outro lado, a partir do item VI.3 e da tabela de preços integrante do anexo 1 da convenção de marcas (“tabela hold back”, fls. 266), evidencia-se que o *hold back*, quando adotado, efetivamente implica um acréscimo ao preço de fábrica do veículo. É o que se constata mediante comparação entre as colunas indicativas (a) do *preço sem hold back*, (ii) do *preço com hold back* e (iii) do *valor líquido do bônus (hold back)*. Vale destacar, para efeitos de exemplificação, os quatro primeiros itens da referida tabela:

Modelo	Preço sem hold back	Preço com hold back	Valor líquido do bônus (hold back)
Mille Fire Flex 2P	R\$ 20.285,85	R\$ 20.994,94	R\$ 577,68
Mille Fire Flex 4P	R\$ 21.759,02	R\$ 22.519,61	R\$ 619,63
Novo Palio Fire Flex 1.0 2P	R\$ 22.866,19	R\$ 23.665,47	R\$ 651,15
Novo Palio Fire Flex 1.0 4P	R\$ 24.302,76	R\$ 25.152,26	R\$ 692,06

A rigor, portanto, o *hold back* integra o preço de fábrica do veículo. Nessa condição, é tributado por ocasião da venda do fabricante ao concessionário, em consonância com o regime de tributação concentrada, aplicável aos veículos automotores. Por essa razão, quando devolvido ao concessionário, o valor retido sofre uma redução correspondente à alíquota do IPI e das contribuições ao PIS e Cofins incidentes na operação de venda.

Essa tributação é detalhada na tabela do anexo 1 da convenção de marcas (fls. 262), que prevê o desconto do IPI, variável em função do modelo do veículo, e do percentual fixo de 11,60%, a título de PIS/Cofins. Pelo mesmo motivo, o item IV.2. da convenção, reproduzido acima, estabelece que o fabricante, após o prazo de um quadrimestre, devolverá os valores retidos “[...] já líquidos de impostos, taxas e contribuições, sobre o prego praticado por FIASA em relação a REDE, incidindo inclusive sobre opcionais”.

Não cabe, assim, uma nova incidência, porque, a rigor, a liberação do *hold back* configura mera restituição líquida de um valor já devidamente tributado, como destacam Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone:

Por tal regime monofásico, que permaneceu após a Lei nº 10.63/2002, que introduziu a “não-cumulatividade” na incidência das referidas contribuições, o PIS e a Cofins correspondentes a todas as fases da cadeia de produção, distribuição e comercialização são cobrados do fabricante com incidência de alíquotas maiores. É o regime que muitos denominam de “substituição tributária para a frente”.

Vale dizer, o setor automotivo permaneceu no regime de incidência monofásico, com outra conformação, pelo qual as contribuições são calculadas sobre o preço de venda da montadora, que é o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente na operação.

Ora, nessa sistemática, a receita das empresas distribuidoras dos veículos, que incluem o denominado “Hold Back”, com a comercialização dos veículos, já foi objeto das incidências mencionadas, ou seja, já foram tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins no momento da alienação pelo fabricante, razão pela qual tais receitas devem ser segregadas contabilmente pelos distribuidores a fim de que possa ser cristalinamente excluídas

*da base de cálculo das contribuições devidas pelas concessionárias.*¹¹

O regime de tributação concentrada, aplicável aos veículos automotores, encontra-se previsto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

*Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*¹².

No caso em exame, por sua vez, pelo que se depreende da análise dos autos, as operações envolveram bens sujeitos a esse regime, que, nos termos do *caput* do art. 1º, compreende os seguintes veículos automotores:

87.02 VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA TRANSPORTE DE 10 PESSOAS OU MAIS, INCLUINDO O MOTORISTA

87.03 AUTOMÓVEIS DE PASSAGEIROS E OUTROS VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PRINCIPALMENTE CONCEBIDOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAS (EXCETO OS DA POSIÇÃO 87.02), INCLUÍDOS OS VEÍCULOS DE USO MISTO ("STATION WAGONS") E OS AUTOMÓVEIS DE CORRIDA

87.04 VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS

87.05 VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA USOS ESPECIAIS (POR EXEMPLO: AUTO-SOCORROS, CAMINHÕES-GUINDASTES, VEÍCULOS DE COMBATE A INCÊNDIOS, CAMINHÕES-BETONEIRAS, VEÍCULOS PARA VARRER, VEÍCULOS PARA ESPALHAR, VEÍCULOS-OFFICINAS, VEÍCULOS RADIOLÓGICOS), EXCETO OS CONCEBIDOS PRINCIPALMENTE PARA TRANSPORTE DE PESSOAS OU DE MERCADORIAS

A Lei nº 10.485/2002 produziu efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, que ocorreu em 04 de julho de 2002. Antes dessa data, vigorava o regime de substituição tributária progressiva previsto no art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e, originariamente, no art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000:

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. Da intributabilidade pelo PIS/Pasep e Cofins das receitas de distribuidoras de veículos decorrentes de diferentes estruturas negociais. Revista Dialética de Direito Tributário n. 138. São Paulo: Dialética, p. 53.

¹² Redação anterior: "Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) às alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente."

Art. 43. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

Art. 44. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703, e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.

Por sua vez, todos os recebimentos a título de *hold back*, salvo o do mês de setembro de 1999 (fls. 174 – PAF nº 1038.0010644/2004-74, conta 1089 – livro razão), ocorreram durante a vigência dos regimes de substituição tributária e de tributação concentrada. Desse modo, considerando que o crédito tributário anterior a novembro de 1999 foi alcançado pela decadência, não é necessária a apreciação do tema à luz da legislação vigente antes da MP nº 1.991-15/2000.

Nesse sentido, cumpre destacar que, assim como no regime monofásico da Lei nº 10.485/2002, a tributação na substituição progressiva é concentrada no fabricante. Este, porém, atua como contribuinte e como responsável por substituição, recolhendo a contribuição devida na operação atual e nas subseqüentes¹³. Em ambos os regimes, contudo, o valor do *hold back*, por integrar o preço de fábrica do automóvel, é tributado por ocasião do pagamento do veículo. Logo, consoante destacado acima, não cabe uma nova incidência.

A decisão recorrida, ao manter a exigência da contribuição sobre o *hold back*, partiu do *nomen iuris* previsto no convenção parcial de marcas, que, conforme destacado acima, o denomina *bonificação especial* (item IV.1). Entendeu-se, assim, que esse ingresso representaria *receita operacional* do contribuinte (fls. 223 e ss.):

7.1 O referido sistema *hold back*, na realidade, estabelece a concessão de uma bonificação especial da FIASA (FIAT AUTOMÓVEIS S.A.) à sua REDE (conjunto de todas as concessionárias FIAT). Assim, para cada veículo faturado ao concessionário e desde que esse seja efetivamente pago à FIASA, esta concederá ao concessionário um bônus, ou prêmio por veículo adquirido pela concessionária e efetivamente pago à FIASA.

7.2 Não se vislumbra, portanto, considerar tal valor como uma redução de custos, como alega a defesa, mas sim uma receita auferida pela concessionária, a qual compõe sua receita bruta, independentemente da classificação contábil adotada, integrando, por conseguinte, a base de cálculo da Cofins.

7.3 Por fim, nunca é demais trazer à colação a legislação que rege o assunto.

¹³ Há outras diferenças entre os institutos, que não interessam à resolução da controvérsia em exame.

7.3.1 A Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelos arts. 2º da Medida Provisória nº 1.807/99, e 47, IV, "b", da Medida Provisória nº 1991-18/2000 (atualmente arts. 2 e 93, V, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), introduziu diversas alterações na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao assim dispor:

[...]

7.3.2 Dessa forma, a base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Ficaram excetuadas apenas aquelas receitas expressamente mencionadas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, acima transcrito, e aquelas beneficiadas com isenção.

7.3.3 Note-se que, o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ao estabelecer que a classificação contábil é irrelevante, afastou qualquer discussão relativa à forma de contabilizarão da receita, concentrando a questão no próprio conceito de receita.

7.3.4 Considerando-se os fatos e a fundamentação legal anteriormente descritos, não há dúvida de que os valores lançados nas contas de Hold Back integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por terem sido considerados como receita e por não estarem enquadrados em quaisquer das hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção prevista na legislação.

7.4 É de se manter a exigência, nesse ponto, conforme levantada no auto de infração 7.4 em análise.

Esse entendimento, com a devida vênia, não deve ser acolhido, porque, como se verifica a partir da leitura da passagem acima, a decisão recorrida manteve a exigência do tributo com base na Lei nº 9.718/1998, quando, consoante destacado, a receita da venda de veículos está sujeita às disposições da Lei nº 10.485/2002 e das Medidas Provisórias nº 2.158-35/2001 e nº 1.991-15/2000. Não foram considerados os efeitos jurídicos que decorrem dos regimes de monofásico e de substituição tributária progressiva, que concentram a incidência no fabricante e desoneram o concessionário, com previsão de alíquota zero. Assim, consoante destacado anteriormente, mesmo que fosse uma *bonificação*, a contribuição não seria devida, porque a parcela do *hold back* já foi devidamente tributada.

Por outro lado, ainda que assim não fosse, é preciso destacar, apenas para efeitos de argumentação, que o *hold back*, apesar da designação contratual, está longe de ser considerado um *bônus* ou *bonificação*, no sentido jurídico do termo.

A designação contratual não pode ser adotada como parâmetro definitivo para a interpretação de um instituto. Afinal, como destaca Agustín Gordillo, a denominação é apenas um rótulo, que cede diante da substância jurídica:

[...] as palavras não são mais que rótulos nas coisas: colocamos rótulos nas coisas para que possamos falar delas e, daí por diante as palavras não têm mais relação com as coisas, do que as que têm rótulos de garrafas com as próprias garrafas. “Qualquer rótulo é conveniente à medida que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira conseqüente. A garrafa conterá exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos

nela um rótulo distinto, assim como a coisa seria a mesma ainda que usássemos uma palavra diferente para designá-la”¹⁴.

Tais lições se refletem na previsão do art. 112 do Código Civil, segundo o qual “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”.

Portanto, deve-se ter presente que, apesar da denominação, o *hold back* não constitui propriamente um *bônus* ou *bonificação*, porque não está disciplinado como tal na convenção parcial de marcas. Isso porque, ao contrário do que ocorre nas liberdades e nos atos de disposição gratuitos em geral, o valor retido não pertence ao fabricante, mas ao concessionário, que tem direito subjetivo de exigir a restituição.

A convenção, destarte, prevê expressamente que, uma vez aperfeiçoada a retenção, com o pagamento integral do veículo (item IV.2.2.), o concessionário tem direito ao recebimento do *hold back*. Este deve ser pago pelo fabricante em qualquer circunstância, acrescido de remuneração correspondente a 75% do CDI (item IV.3.), mesmo após o término da vigência da convenção parcial de marcas (VI.2.1. e VI.2.2.), afastando a natureza de liberalidade, que é pressuposto de caracterização do *bônus*:

VI.2.1. Prevalecerá, contudo, o direito da REDE à bonificação estabelecida nesta convenção, mesmo após o término de sua vigência, apenas e tão somente no que diz respeito aos VEÍCULOS que já tenham sido faturados às CONCESSIONARIAS em consonância aos termos da cláusula VI.3.adiante, hipótese em que também se observará o disposto nas cláusulas IV.3. e IV.4.1. deste instrumento. Fica expressamente ajustado que o direito bonificação, tal como avençado nesta convenção, prescreve em 180 (cento e oitenta) dias corridos, contados da extinção da mesma.

VI.2.2. Com a extinção da presente Convenção Parcial de Marca, todas as margens de comercialização, na forma e para os fins aqui previstos e declarados, eventualmente alteradas por força deste documento, retomarão aos patamares de abril de 1.999, ressalvadas disposições em contrário expressa ou tacitamente ajustadas; devendo a FIASA liberar as bonificações, nessa fase final de apuração, a cada 10 (dez) dias contados do ato rescisório desta convenção, observada, para tanto, ainda, suas demais condições.

O pagamento integral do veículo, por sua vez, é previsto como condição para o surgimento do direito ao recebimento do *hold back*, porque este, como destacado, integra o preço de venda. Em outras palavras, é através do pagamento do automóvel, acrescido do sobrepreço do *hold back*, que o concessionário repassa parte de seu capital de giro ao fabricante. Portanto, enquanto não ocorre o pagamento integral, não é aperfeiçoada a retenção e, por conseguinte, não há que se falar em restituição ou liberação.

A rigor, apenas está sujeita à incidência da contribuição a remuneração do capital retido, correspondente a 75% do CDI, na hipótese dos autos. Esta tem natureza de *receita financeira*, sujeita à alíquota zero, a partir de 02 de agosto de 2004. É o que

¹⁴ GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: RT, 1977, p. 2. O autor, na verdade, cita John Hospers, como também consta em: GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*, t. 1: parte general. 8. ed. Buenos Aires: F.D.A., 2003, p. I-14.

estabelecem o art. 1º do Decreto nº 5.164/2004¹⁵ e o art. 1º do Decreto nº 5.442/2005, aplicáveis ao caso em exame, porque o contribuinte está submetido ao regime não-cumulativo.

A exigência, porém, se circunscreve aos eventos ocorridos entre 01 de dezembro de 2002 e 02 de agosto de 2004, data do início da vigência do regime não-cumulativo da contribuição ao PIS/Pasep (Lei nº 10.637/2002, art. 68, II¹⁶). Isso porque, antes desse período, a incidência da contribuição sobre receitas financeiras estava fundamentada na Lei nº 9.718/1998, que foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, até o início da vigência da não-cumulatividade da contribuição, a hipótese de incidência da contribuição devida pelas pessoas jurídicas submetidas ao imposto de renda no regime do lucro real foi disciplinada pelas Leis nº 9.715/1998 e n.º 9.718/1998. Estas, por sua vez, definiam o “fato gerador” do tributo nos seguintes termos:

Lei nº 9.715/1998:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Lei nº 9.718/1998:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

A Lei nº 9.715/1998 restringia a materialidade do tributo à receita operacional da pessoa jurídica. Não havia previsão para a incidência sobre receitas financeiras, o que somente foi possível após a Lei nº 9.718/1998, que, através do seu art. 3º, §1º, ampliou o

¹⁵ Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

¹⁶ Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: II - a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 6º e 8º a 11;

âmbito normativo da contribuição, de modo a compreender a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009. Antes disso, porém, o dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF. T. Pleno. RE 346.084/PR. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Rel. p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO. DJ 01/09/2006).

Esse entendimento foi reafirmado pela jurisprudência do STF no julgamento de questão de ordem no RE nº 585.235/RG, decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B), no qual também foi deliberada a edição de súmula vinculante sobre a matéria:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (STF. RE 585235 RG-QO. Rel. Min. CEZAR PELUSO. DJ 28/11/2008).

Destarte, apesar de ainda não editada a súmula vinculante, deve ser aplicado o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Carf, reproduzido anteriormente. Logo, não há fundamento jurídico para a exigência da contribuição sobre receitas financeiras auferidas no período em que o contribuinte esteve submetido ao regime da Lei nº 9.718/1998.

Registre-se, ademais, que o valor da remuneração do *hold back* paga ao concessionário pelo fabricante está devidamente detalhada nos contas do livro razão do contribuinte (PAF nº 1038.0010644/2004-74, fls. 174 e ss.), de sorte que é perfeitamente viável a segregação.

III – CONCLUSÕES

Ante o exposto, vota-se pelo conhecimento e parcial provimento do recurso, reconhecendo, de ofício, a decadência do crédito tributário relativo aos meses de agosto, setembro e outubro de 1999, e, no mérito:

(a) afastar a exigência da contribuição (i) no autoconsumo ou consumo interno de peças e (ii) sobre o valor principal lançado na conta de *hold back*, restituído ou liberado ao concessionário;

(b) manter a exigência da contribuição sobre o recebimento dos juros (75% do CDI) relativo a esse valor principal (*hold back*), especificado no item IV.3 da convenção parcial de marca, no período de 01 de dezembro de 2002 a 02 de agosto de 2004.

Solon Sehn - Relator