



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.901549/2013-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.044 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente RODOBENS CAMINHOES CIRASA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/10/2003

CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO
ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não afasta a incidência da COFINS em relação às receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais principais ou não, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos à repercussão geral.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE
CUSTOS/DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de custos/despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.
LIQUIDEZ E CERTEZA. RECEITAS EM GARANTIA, EXCEDENTE DE
ESTOQUE, SUCATA E LUBRIFICANTES

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório conforme diligência fiscal realizada nos presentes autos (e-fl. 701). Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne (Relatora), Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento em maior extensão para excluir da base de cálculo da COFINS os valores

correspondentes às contas contábeis "37201.00001 -Bonificação MBB Veículos", "37201.00006 - Bonificação Veic. Usados" e "37202.00001 -Bonif. MBB Pecas/Motores", "37201.00005 -Recup. Desp. Coloc. Consorcio", "37202.0005 -Recuperação Despesas Garantia" e "37205.00005 - Recuperação Despesas Gara". Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação de crédito da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS Cumulativa (código de receita 2172), referente ao período de apuração de 31/10/2003, declarado no valor originário de R\$ 12.573,64 (doze mil, quinhentos e setenta e três reais e sessenta e quatro centavos), com débito de COFINS Não cumulativa relativo ao período de apuração de 31/10/2008. O contribuinte indica no pedido a existência de um PER/DCOMP inicial, transmitido em 10/08/2006, no qual o crédito teria sido declarado (n.º 34308.16468.100806.1.2.04-0088 - e-fl. 3).

A compensação pleiteada não foi homologada por despacho decisório eletrônico, vez que o DARF teria sido integralmente utilizado para quitar o débito de COFINS Cumulativo do período.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo Acórdão da DRJ, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 31/10/2003

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido." (e-fl. 56)*

Intimado desta decisão em 16/06/2016 (e-fl. 68), apresentou Recurso Voluntário em 15/07/2016 (e-fls. 69/80) alegando, em síntese:

(i) a ausência de retificação da DCTF não prejudica a validade do crédito do contribuinte, respaldado na indevida extensão do conceito de receita bruta da Lei n.º 9.718/98;

(ii) que as provas anexadas pela Recorrente seriam suficientes para respaldar o crédito pleiteado, baseado nas receitas financeiras indicadas no balanço (contribuinte anexou planilha de cálculo, balancete e livro razão à Manifestação de Inconformidade, às e-fls. 45/52).

Em novembro/2018, este Colegiado, em outra composição, acompanhou minha proposta de conversão do julgamento do processo em diligência por meio da Resolução n.º 3402-001.505, nos seguintes termos:

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72¹, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto/SP):

(i) intime a Recorrente para:

(i.1) apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar a composição da base de cálculo da COFINS Cumulativa do período (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes);

(i.2) informar como procedeu com o aproveitamento do crédito da COFINS Cumulativa do processo, informando os pedidos de compensação/restituição transmitidos em relação a este crédito, qual o valor do crédito aproveitado em cada pedido, quais os processos administrativos correspondentes e o status atual dos processos.

(ii) elaborar relatório fiscal considerando os documentos e informações apresentados:

(ii.1) com a discriminação dos montantes totais tributados e, em separado, os valores de outras receitas tributadas com base no alargamento promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, com fulcro no conceito de faturamento aceito pelo Supremo Tribunal Federal (receita da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação de ambos), de modo a se apurar os valores devidos, com e sem o alargamento, e confrontá-los com o recolhido;

(ii.2) apurar, se for o caso, o eventual montante de recolhimento a maior em face do referido alargamento da base de cálculo da COFINS Cumulativa ao qual a Recorrente tem direito em razão da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição pelo art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98. Caso seja reconhecido um valor de crédito passível de compensação, informar qual o montante creditício que poderá ser aproveitado pela Recorrente no presente processo, considerando os demais processos por ela apresentados relacionados ao mesmo crédito.

¹ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias. (e-fls. 102/103)

Em cumprimento da resolução, foi elaborada planilha com a discriminação dos valores entendidos como devidos pela fiscalização (e-fl. 701) e Informação Fiscal às e-fls. 703/709, no qual a fiscalização reconhece a existência de crédito passível de compensação de R\$ 9.620,42, crédito esse igualmente informado em pedido de restituição objeto de outro processo administrativo (n.º 10850.902622/2017-73 – e-fl. 702):

20. Refazendo a apuração da Cofins do período em análise, com base no demonstrativo e registros contábeis que nos foram apresentados, incluindo na base de cálculo todas as receitas operacionais e excluindo as receitas financeiras, estranhas ao conceito de faturamento, apuramos Cofins a pagar do período de apuração de out/03 no valor de R\$ 42.419,42, fls. 701.

21. Comparando a Cofins apurada na diligência (R\$ 42.419,42) com o DARF apontado do recolhimento (R\$ 52.039,84) concluímos que houve recolhimento a maior no valor de R\$ 9.620,42.

22. Tendo como premissa que a administração não pode restituir valor acima do que foi pedido pelo interessado, comparando-se o crédito pleiteado no pedido de compensação em análise (R\$ 12.573,64) com o valor que apuramos como recolhido a maior, concluímos ser passível de reconhecimento crédito para compensação no valor de R\$ 9.620,42, fls. 701.

23. Contudo, o crédito utilizado na DCOMP objeto deste processo está demonstrado em Pedido de Restituição Eletrônico – PER inicial, de nº 34308.16468.100806.1.2.04-0088, que se encontra, ainda, em análise da Manifestação da Inconformidade, fls. 702.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Consoante já atestado anteriormente no presente processo, o Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

Em sua defesa, a Recorrente indica que os créditos seriam referentes à extensão inconstitucional da base de cálculo da COFINS Cumulativa pelo art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98, especificamente quanto ao período de apuração de 10/2003. No presente caso, a Recorrente apresentou aos autos parte dos documentos contábeis que aduzem o pagamento a maior de COFINS sobre as parcelas que fugiriam ao conceito de faturamento, por não corresponder “à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços”². Para verificar a existência do direito creditício, o julgamento do processo foi convertido em diligência.

² BRASIL. STF. RE 346084, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, publicado em 01/09/2006.

Antes, contudo, de adentrar nas considerações específicas relacionadas ao presente processo, importante traçar breves considerações quanto ao conceito de faturamento e a Lei n.º 9.718/98.

Como é assente, com a edição da Lei 9.718/98 e a indicação pelo legislador ordinário de que o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica corresponderia à “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*” (art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98), foi instaurada uma extensa discussão na doutrina e na jurisprudência quanto ao conceito de faturamento indicado, à época, no art. 195, I, da CF/88, em sua redação originária, como materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias.

Essa discussão ganhou ainda maior relevância com a publicação, em dezembro de 1998, da EC 20/98, pela qual foi alterada a redação do art. 195, I, CF/88 para indicar, além do faturamento, o termo receita como uma materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias no art. 195, I, ‘b’, CF/88.

O conceito constitucional de faturamento incorporado pelo texto constitucional, depreendido do Decreto-Lei 2.397/87 ao definir a base de cálculo do extinto FINSOCIAL é o produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços auferidos pelas pessoas jurídicas.

³ Esse foi o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 346.084, um dos primeiros precedentes quanto à inconstitucionalidade do mencionado § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, segundo o qual o conceito de faturamento, sinônimo de receita bruta, não pode ser considerado como todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica referindo-se, apenas, “*à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços*”⁴.

Posteriormente, especialmente em função da discussão envolvendo o faturamento das instituições financeiras, a expressão “totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços” passou a ser indicada na jurisprudência como “*a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais*”⁵, **ou seja, aquelas auferidas exclusivamente no exercício de seu objeto social.**

Veja-se que o exercício da atividade empresarial deve guardar relevância com o objeto social da pessoa jurídica para se enquadrar no conceito de faturamento. Essa necessária correspondência com o exercício da atividade social da pessoa jurídica é depreendida, inclusive, do conceito legislativo de receita bruta introduzido pela Lei n.º 12.973/2014 que alterou o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/1977, e expressa:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

³ Conforme: LEÃO, Martha Toribio. A incidência das contribuições sociais sobre as receitas financeiras das instituições financeiras e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 214, p. 97, jul. 2013. ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 107, p. 104, ago. 2004.

⁴ BRASIL. STF. RE 346084, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, publicado em 01/09/2006.

⁵ BRASIL. STF. Agravo Regimental no RE 371258, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03/10/2006, DJ 27/10/2006. E ainda, BRASIL, STF. Agravo Regimental no RE 816363, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, Pulicado em 15/08/2014.

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Com efeito, esse dispositivo indica que a receita bruta é aquela auferida pela pessoa jurídica no exercício do objeto social principal, dentre as quais aquelas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, bem como as receitas auferidas em função da realização de operações de conta alheia.⁶

As polêmicas em torno do conceito de faturamento foram igualmente relevantes para sedimentar o conceito de receita indicado no texto constitucional, tomado como o **gênero no qual se inclui o faturamento, abrangendo todos os valores recebidos, a qualquer título, pela pessoa jurídica**⁷. Assim, os conceitos de receita e faturamento não se confundem. A manifestação de José Souto Maior Borges traz uma clara distinção entre os dois conceitos:

*Faturamento e receita são pois conceitos inconfundíveis. O faturamento é um mero instrumento formal de segurança nas relações jurídico-mercantis (atesta uma compra e venda ou serviço prestado). Mas a receita (totalidade dos ingressos) pode decorrer de operações não faturáveis pela empresa [...]. Trata-se, pois da relação de implicação dogmática entre o gênero (todas as receitas da empresa) e a espécie (o faturamento). Faturáveis são apenas os ingressos vinculados a compra e venda mercantil e serviços prestados pelas empresas*⁸.

Assim, uma vez que o presente processo se refere à análise da Lei n. 9.718/98, necessário avaliar se as parcelas discutidas pelo sujeito passivo se enquadram no conceito de faturamento, e não de receita.

Como se depreende do Contrato Social anexado aos autos, a pessoa jurídica se dedica a diferentes atividades relacionadas ao comércio de veículos, pneus, equipamentos gerais, peças e oficina mecânica. Como descrito no contrato social:

Artigo 2º - A sociedade tem por objetivo precípuo o **comércio, a representação por conta própria ou de terceiros de veículos automotores, pneus, seus equipamentos gerais, peças e oficina mecânica**, a importação e exportação de tais produtos; **o agenciamento, a consignação e a comissão mercantil de veículos de qualquer espécie** e, **a participação do capital nos proventos de outras sociedades, mediante subscrição de ações ou quotas de capital**. (e-fl. 36 - grifei)

Na diligência fiscal, a fiscalização discriminou as parcelas que compõem, no seu entender, a base de cálculo do PIS e da COFINS na competência de outubro/2003, conforme

⁶ Sem adentrar nos pormenores desta inovação legislativa, o conceito constitucional de faturamento, vigente à época da promulgação da Constituição, não pode ser alterado por legislação infraconstitucional, qual seja, a soma das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Dentre outros, é criticável a previsão do art. 12, §5º, Decreto-Lei no 1.598/1977, que extrapolou o conceito constitucional de receita ao exigir a inclusão dos tributos sobre ela incidentes. Sobre o tema vide SANTOS, Ramon Tomazela. Notas sobre a ampliação do conceito de receita bruta pela Lei n.º 12.973/2014 e as receitas financeiras das instituições financeiras e sociedades seguradoras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 228, p. 136-154, set. 2014.

⁷ BRASIL, STF. RE 474132, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 30/11/2010.

⁸ BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, p. 80, jul. 2005.

planilha elaborada à e-fl. 701, acompanhada das considerações de mérito quanto às parcelas na Informação Fiscal:

COFINS - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - OUTUBRO/2003
RODOBENS VEICULOS COMERCIAIS CIRASA S/A - CNPJ 59.970.624/0001-84

valores em Reais (R\$)

Conta nº	Nome da Conta	Período de Apuração
RECEITAS OPERACIONAIS (Mercadorias/Serviços)		out/03
31100-00000	VEICULOS NOVOS	2.555.649,58
31200-00000	VEICULOS USADOS	520.507,10
33200-00000	CUSTO VENDAS VEIC. CUSADOS	-482.447,06
31300-00000	PECAS E MOTORES	1.434.487,38
31400-00000	OFICINA	292.756,92
31500-00000	AUTOMOVEIS IMPORTADOS MB	58,64
31600-00000	OUTRAS ATIVIDADES	69.554,81
31800-00000	PNEUS	2.552.006,70
31900-00000	RECAMIC (recapagem/conserto pneus)	273.793,57
Devoluções de Vendas / Vendas Aliq. Zero		
32301-00005	Devolucoes de Vendas - Peças e Motores	-13.692,04
32304-00005	Devolucoes de Vendas - Telepeças	-2.763,58
32801-00005	Devolucoes de Vendas - Pneus Michelin	-105.580,41
32803-00005	Devolucoes de Vendas - Pneus Importados	-7.000,00
Ficha 26A (DIPJ)	Receitas Sujeitas a Aliquota Zero (linha 11)	-5.924.202,49
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		
37201.00001	Bonificacao MBB Veiculos	190.641,66
37201.00005	Recup. Desp Coloc. Consorcio	549,67
37201.00006	Bonificacao Veic. Usados	1.500,00
37202.00001	Bonif. MBB Pecas/Motores	28.836,79
37202.00003	Excedente de Estoque	78,90
37202.00005	Recuperacao Despesas Garantia	9.015,60
37204.00002	Sucatas e Lubrificantes U	440,00
37204.00003	Receita de Garantias/Revi	2.476,58
37205.00005	Recuperacao Despesas Gara	17.312,31
BASE DE CÁLCULO		1.413.980,63
COFINS APURADO (3%)		42.419,42

COFINS	PROCESSO	10850.901549/2013-99
	DCOMP	39819.70283.120411.1. 7.04-2986
	CRÉDITO PLEITEADO	12.573,64
	COFINS PAGA (DARF)	52.039,84
	COFINS PAGA A MAIOR	9.620,42
	CRÉDITO PASSÍVEL DE RECONHECIMENTO	9.620,42

PER INICIAL (EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE)

PROCESSO	10850.902622/2017-73
PER inicial	34308.16468.100806.1. 2.04-0088
CRÉDITO PLEITEADO	12.573,64

Assim, além das parcelas entendidas como receitas operacionais da pessoa jurídica, a fiscalização na diligência entendeu que igualmente caberia a incidência do PIS e da COFINS sobre as contas contábeis de bonificação, excedente de estoque, recuperação de despesas garantia, sucatas e lubrificantes e receita de garantia. Nas palavras da fiscalização:

11. Concorde o interessado, conforme seus demonstrativos, que devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins as seguintes receitas operacionais (líquidas das devoluções/deduções): vendas de veículos novos (de fev/03 e mar/03), vendas de veículos usados, instalação e vendas de peças e motores, prestação de serviços da

oficina, vendas de pneus e serviços de recapagem e conserto, vendas de outras mercadorias e outras prestações de serviços (outras atividades).

12. Ao contrário do que defende o interessado, também devem ser incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins:

37201.00006 Bonificacao Veic. Usados
37202.00001 Bonif. MBB Pecas/Motores
37202.00003 Excedente de Estoque
37202.00005 Recuperacao Despesas Garantia
37202-00009 Recup. Desp. Garantia-Peças
37202-00010 Recup. Desp. Garantia MO CAM.
37203-00002 Recuperação Desp. c/ Consor.
37204.00002 Sucatas e Lubrificantes U
37204.00003 Receita de Garantias/Revi
37205.00005 Recuperacao Despesas Gara (e-fl. 706 – grifei)

Na diligência, a natureza das parcelas foram esclarecidas pelo sujeito passivo (e-fls. 703/705), podendo ser segregadas em quatro grupos distintos:

1) Bonificações

37201.00001	Bonificação MBB Veiculos	Bonificações recebidas das montadoras de veículos, as quais representam recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.
37201.00006	Bonificacao Veic. Usados	Bonificações recebidas das montadoras de veículos, as quais representam recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.
37202.00001	Bonif. MBB Pecas/Motores	Bonificações recebidas das montadoras de veículos, as quais representam recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.

2) Recuperações de Despesas (custos e despesas incorridas com terceiros junto aos consorciados)

37201.00005	Recup. Desp. Coloc. Consorcio	Nesta conta são contabilizados os valores de recuperação de despesas com consórcio. Há situações em que a empresa fica responsável pelo pagamento de alguma taxa relativa ao consórcio de seu cliente, sendo que depois essa taxa é reembolsada pela empresa administradora do consórcio
37202.00005	Recuperacao Despesas Garantia	Em seus contratos de compra e venda, as concessionárias ficavam responsabilizadas pelo reparo dos veículos vendidos no prazo da garantia. Assim, após efetuar os reparos, com recursos e peças próprias, a empresa era reembolsada pela montadora (recursos e peças utilizadas), tendo em vista que a montadora é a responsável pela garantia. Vale ressaltar que as receitas de serviços e mercadorias em garantia são contabilizadas nas contas da receita principais (faturamento) e são tributadas, quando a fábrica recusa o pedido de garantia o direito (valor a receber) contabilizado no ativo é baixado para despesa. Posteriormente se há uma reconsideração desse valor e a montadora aceita o crédito, o valor é contabilizados nessas contas de recuperação de despesas em garantia. Sendo assim os valores já foram tributados e podem inclusive ser considerados como exclusão conforme inciso II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n. 9718/98.
37205.00005	Recuperacao Despesas Gara	Idem conta contábil n. 37202.00005 acima.

3) Receita de Garantias/Revisão

37204.00003	Receita de Garantias/Revi	Idem conta contábil n. 37202.00005 acima.
-------------	---------------------------	---

4) Excedente de estoque e sucatas

37202.00003	Excedente de Estoque	Recuperação de despesas.
-------------	----------------------	--------------------------

37204.00002

Sucatas e Lubrificantes
U

Vendas de sucatas, peças defeituosas não reutilizáveis para comercialização e óleo lubrificante queimado. Esses montantes representam recuperação de custos da pessoa jurídica.

Vejamos cada uma destes grupos de forma segregada.

I – BONIFICAÇÕES

Como esclarecido pelo sujeito passivo, as bonificações recebidas no presente caso não são bônus de vendas, se referindo às peças enviadas gratuitamente pelas montadoras e aos descontos atrelados às operações de venda. (e-fl. 717) Contudo, não constam dos autos elementos de prova (cópias de notas fiscais, por exemplo) que demonstrem que seriam inequivocamente descontos incondicionais, passíveis de atrair a previsão legal do art. 3º, §2º, I, da Lei n.º 9.718/98 (desconto constar da nota fiscal de venda e não depender de evento posterior).

De toda forma, a meu ver, tratando-se a bonificação de uma redução de custo, ela não é passível de se enquadrar no conceito de faturamento, ou mesmo no conceito de receita como bem traçado pela Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz no Acórdão n.º 3402-003.254, de 27/09/2016:

(...) a receita auferida pela pessoa jurídica compõe a hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica e que apresenta caráter de definitividade.

Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel, em obra de ímpar importância sobre a matéria, ao tratar da natureza jurídica da receita:

Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.

Mais adiante, especificamente sobre a obtenção de desconto, o autor coloca que:

Se há desconto obtido na liquidação de obrigação é de bom alvitre ser adotada a técnica de classificá-lo como redutor do custo correspondente, não mais podendo ser tolerada a prática de catalogá-lo com o rótulo de ‘receita’ para neutralizar encargo anterior registrado a maior, por faltar-lhe os predicados do ingresso, da contrapartida de atividade, da remuneração de direitos (...). Receita provém do ingresso pela venda e não da ausência de desembolso pela compra.

Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de efetuação de negócios jurídicos, representando ingressos e não simples redutor de custo, podem ser considerados como receitas.

Me valho, ainda, das lições traçadas pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro em seu voto apresentado no Acórdão 3402-003.147, ao tratar das bonificações e de sua natureza de redução de custo:

I. A natureza jurídico-contábil das bonificações e dos descontos na presente operação e seu reflexo para a apuração do PIS e COFINS

16. Para que haja o devido julgamento do caso em tela, mister se faz, neste momento, precisar a natureza jurídico-contábil das bonificações e dos descontos perpetrados na presente operação para, ato contínuo, verificar o impacto disso na apuração do PIS e da COFINS.

17. Neste esteio, convém destacar que a Administração Pública, por intermédio do Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, assim conceituou o instituto da bonificação:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

18. Assim, segundo o referido parecer, a bonificação pode se dar de duas formas:

(i) o vendedor entrega a quantidade de coisas adquiridas mediante a incidência de um preço menor ou

(ii) o vendedor, pelo preço originalmente pactuado, entrega uma quantidade maior de bens, o que, em última análise, também influenciará no preço final, de modo a reduzi-lo.

19. Na primeira hipótese o preço é imediatamente afetado, enquanto que no segundo caso interfere-se, diretamente, na quantidade dos bens adquiridos e, indiretamente, no preço de tais bens. Já é possível perceber que em ambas hipóteses o que se alcança é uma redução do custo da mercadoria adquirida.

20. Percebe-se, pois, que bonificação é técnica genérica de redução de custo, técnica esta que, por sua vez, pode se subdividir em suas espécies: (i) **descontos incondicionais** e (ii) descontos condicionados.

21. Segundo dispõe a Instrução Normativa n. 51/78, os descontos **incondicionais** são assim conceituados:

4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

22. Assim, se o gênero bonificação constar da nota fiscal de venda e não depender de evento posterior estaremos diante de um desconto *incondicional*. Por sua vez, se a bonificação depender de evento futuro para se concretizar, constando ela ou não na nota fiscal de venda, estar-se-á diante de um desconto *condicional*. Nesse sentido, aliás, é o voto vencedor proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, quando do julgamento do processo administrativo n. 10510.721517/201109 (acórdão n. 3402002.092), *in verbis*:

a. Bonificações podem se caracterizar por concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador mediante diminuição do preço da coisa vendida ou entrega de quantidade maior de produtos que aquela estipulada. Ou seja, pode dar-se em abatimento de preço (a), em moeda enquanto “rebache de preço” (b), ou em mercadorias (c);

b. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, e não depender de evento futuro e incerto, estar-se-á diante de “desconto incondicional”;

c. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador não estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, estar-se-á diante de “desconto condicional”;

d. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador, estando ou não consignado no documento fiscal no próprio ato da venda, mas depender de evento futuro ou incerto, estar-se-á diante de “desconto condicional”. *(negrito nosso, sublinha do Autor)*.

(...)

24. De tais conclusões é possível extrair outra: independentemente do tipo de desconto recebido pela Recorrente, i.e., se condicionado ou incondicionado, fato é que estamos diante de inconteste figura de desconto, cabendo, pois, neste instante, verificar qual o tratamento jurídico-contábil a ser ofertado para tal rubrica.

25. Para tanto, insta neste instante repisar que a Recorrente é sociedade anônima e, por conseguinte, está sujeita às orientações exaradas pela Comissão de Valores Mobiliários, exatamente como prevê o art. 177, §§ 3º e 5º da lei n. 6.404/76, com a redação que lhe fora atribuída pelas leis n.s 11.638/07 e 11.941/09:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

(...).

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

(...). *(g.n.)*.

26. Por sua vez, a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Deliberação CVM n. 575/09, aprovou o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 16 (CPC n. 16), responsável pela regulamentação do registro de estoque e que assim dispõe:

Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição. (g.n.).

27. Segundo referida orientação, os descontos comerciais, independentemente de serem eles condicionados ou incondicionados, devem ser tratados como redutores do custo de aquisição de estoques. Neste mesmo diapasão são as lições do Professor Eliseu Martins⁹, *in verbis*:

No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição.

28. Assim, tratando-se de redução do custo de aquisição, os valores percebidos a título de descontos não podem compor a apuração contábil das receitas de uma dada sociedade. É o que indica o CPC n. 30, também aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários pela Deliberação CVM n. 597/09 e cujo trecho relevante segue abaixo:

Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.

29. Ante o quadro contábil acima desenhado, é possível concluir que bonificação é gênero do qual se extrai como espécie os descontos, sejam eles condicionados ou incondicionados. Não obstante, independentemente da existência ou não da condição, o *desconto* é tratado contabilmente como redutor de custo e, diante desta natureza, não compõe o montante da receita que será registrada contabilmente e, consequentemente, subordinada à tributação pelo PIS e pela COFINS.

30. O fato, todavia, de o registro contábil efetuado em concreto pela Recorrente não se adequar integralmente a tais regras, já que as bonificações foram indevidamente registradas como "Receitas Financeiras/Verba Operação Logística", não é suficiente para modificar a substância (natureza) de tais operações, uma vez que **não compete a contabilidade criar fatos, mas apenas registrá-los**. Logo, eventual discrepância entre os registros contábeis perpetrados pela Recorrente em relação às regras do CPC e encampadas pela CVM poderiam, eventualmente, implicar o advento de sanções pelo descumprimento de obrigações acessórias, mas jamais a exigência da obrigação principal.

31. Não obstante, convém aqui abrir um parêntese para repisar a operação de bonificação realizada entre a Recorrente e as indústrias farmacêuticas. Como visto, a Recorrente adquiria os produtos da indústria farmacêutica pelo valor ordinário de

⁹ "in" "Contabilidade de Custos". 6ª ed. São Paulo: Atlas, p. 126.

mercado e, ato contínuo, promovia a sua venda por um montante indicado pela fornecedora e abaixo daquele praticado pelo mercado atacadista. Uma vez atendida esta condição em concreto, só então a indústria farmacêutica concedia à Recorrente a bonificação.

32. Este descompasso temporal se justifica economicamente, uma vez que foi o caminho encontrado pela indústria farmacêutica para garantir que a Recorrente de fato promovesse a venda dos fármacos pelo preço indicado pela fornecedora. Em outros termos, com essa sistemática, a fornecedora estancava o risco de conceder uma bonificação e, ainda sim, ver seus produtos vendidos não pelo preço por ela indicados, mas sim pelo preço comum de mercado a ser praticado pela Recorrente, o que, consequentemente, prejudicaria demasiadamente os variados propósitos comerciais deste modelo.

33. Nesse sentido, o fato das bonificações se materializarem por intermédio de notas fiscais autônomas não desnatura tais operações como redutoras de custo, uma vez que - repita-se - estamos diante de descontos condicionados, os quais não se sujeitam aos duvidosos limites impostos pela Instrução Normativa n. 51/78¹⁰.

(...)

35. Dessa feita, resta claro que no presente caso os valores que foram objeto de autuação não são faturamento da Recorrente, mas sim redutores de custo, o que afasta, por conseguinte, a incidência do PIS e da COFINS. Nesse sentido é a jurisprudência deste Tribunal Administrativo:

Ementa:

COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

(ACÓRDÃO 340300.393; Sessão de 25/05/2010; Publicado no DOU em: 24.03.2011; Relator: Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz) (g.n.).

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade.

(...).

¹⁰ Que assim estabelece em seu item 4.2:

“4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.””

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

(ACÓRDÃO 3402002.092; Sessão de 23/07/2013; Relator: Conselheiro João Carlos Cassuli Junior).

A natureza de redutor de custo de aquisição das bonificações foi igualmente confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, no Recurso Especial n.º 1.111.156, ao tratar especificamente da incidência do ICMS sobre essas parcelas. Nos termos do julgado do STJ e trecho do voto do Ministro Relator Humberto Martins:

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

(...)

A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

(...)

Segundo Roque Carrazza, **a bonificação "é uma forma criativa (já que aumenta as vendas) de desconto incondicional". A venda com bonificação é, se quisermos, um desconto incondicional com roupagem nova. Mas, sempre, um desconto incondicional, assim devendo ser tratada.** Deveras, juridicamente falando, tanto faz vender doze unidades de um certo produto e cobrar por apenas dez, como vender dez (pelo preço de dez) e doar duas. Este "anverso de uma mesma medalha (desconto incondicional/venda com bonificação) não altera a base de cálculo do ICMS que sempre será o valor da operação." (ICMS, Roque Antonio Carrazza. Ed. Malheiro, p. 98, 13 ed., 2009.)

Hugo de Brito Machado do mesmo modo entende, ao ensinar que: "os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os de descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria" (Curso de Direito Tributário, Hugo de Brito Machado, Malheiros, p. 327, 30ª Ed., 2009). (STJ, REsp 1111156/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009 - grifei)

Assim, por não possuírem natureza jurídica de faturamento ou receita, as bonificações não cabem ser computadas na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por conseguinte, além das parcelas já reconhecidas na diligência, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para que o crédito pleiteado pelo sujeito passivo seja acrescido dos valores decorrentes da exclusão da base de cálculo das contribuições das contas contábeis "37201.00001 - Bonificação MBB Veículos", "37201.00006 - Bonificação Veic. Usados" e "37202.00001 - Bonif. MBB Peças/Motores".

II – RECUPERAÇÃO DE DESPESAS EM GARANTIA

Atentando-se para as parcelas em discussão relacionadas ao ressarcimento de custos e despesas incorridas com terceiros junto aos consorciados (contas contábeis “37201.00005 – *Recup. Desp. Coloc. Consorcio*”, “37202.0005 – *Recuperação Despesas Garantia*” e “37205.00005 – *Recuperação Despesas Gara*”), elas igualmente não se enquadram no conceito de faturamento, não decorrendo do exercício do objeto social da pessoa jurídica. Como evidenciado pela empresa na diligência fiscal realizada, esses valores se apresentam como verdadeiros reembolsos arcados pela pessoa jurídica, **não configurando como receita própria de sua atividade. Tratam-se de valores de titularidade de terceiro, arcada pela pessoa jurídica para repassar integralmente aos seus consorciados.**

Não se tratando de receita própria, essas contas contábeis não representam seja faturamento seja receita da pessoa jurídica. Não correspondem, por conseguinte, à “*aquisição de direito novo*”, como evidenciado no acórdão 3802-001.868, de 23/07/2013:

“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representando receita.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA. Os ingressos que a pessoa jurídica percebe a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.” (grifei)

Assim, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para que seja acrescido ao crédito pleiteado pelo sujeito passivo os valores decorrentes da exclusão da base de cálculo das contribuições das contas contábeis “37201.00005 – *Recup. Desp. Coloc. Consorcio*”, “37202.0005 – *Recuperação Despesas Garantia*” e “37205.00005 – *Recuperação Despesas Gara*”.

III – DAS RECEITAS EM GARANTIA, EXCEDENTE DE ESTOQUE, SUCATA E LUBRIFICANTES

Especificamente quanto às contas “37204.00003 – *Receita de Garantias/Rev.*”, “37202.0003 – *Excedente de Estoque*” e “37204.00002 – *Sucatas e Lubrificantes U/Oficina*” a Recorrente não trouxe qualquer documento capaz de segregar esses valores de sua atividade de prestação de serviço de “*oficina mecânica*” ou de venda de peças, constantes de seu contrato social (e-fl. 36). Não foram anexadas notas fiscais ou informações capazes de demonstrar que haveria tão somente venda de sucatas (fora do objeto social da pessoa jurídica) ou quais foram as mercadorias/serviços prestados que não corresponderiam a sua atividade social.

Ora, em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972¹¹. O ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho¹².

Com isso, por ausência de provas concretas e face a descrição geral das contas contábeis “37204.00003 – Receita de Garantias/Rev.”, “37202.00003 – Excedente de Estoque” e “37204.00002 – Sucatas e Lubrificantes U/Oficina”, passíveis de serem enquadradas como receitas decorrentes da atividade desempenhada pela pessoa jurídica (oficina mecânica e venda de peças), cabe ser negado provimento ao Recurso quanto a essas contas contábeis.

IV - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório conforme diligência fiscal realizada nos presentes autos (e-fl. 701), acrescido dos valores decorrentes da exclusão da base de cálculo da COFINS das contas contábeis “37201.00001 - Bonificação MBB Veículos”, “37201.00006 - Bonificação Veic. Usados” e “37202.00001 – Bonif. MBB Peças/Motores”, “37201.00005 – Recup. Desp. Coloc. Consorcio”, “37202.00005 – Recuperação Despesas Garantia” e “37205.00005 – Recuperação Despesas Gara”.

As compensações declaradas devem ser homologadas no limite do crédito reconhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

¹¹ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

¹² A título de exemplo: "Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.** Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator designado.

Com a devida vênia, fui designado a redigir o presente voto vencedor, uma vez que o Colegiado, por maioria, não acompanhou o entendimento da eminente Relatora quanto as Bonificações e Recuperações de Despesas não possuírem natureza de faturamento e que, portanto, não deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Conforme explica a ilustre Relatora, as contas envolvidas no caso são as abaixo indicadas que, por possuírem natureza de redução de custos ou despesas, não deveriam compor a base de cálculo das referidas contribuições:

1) Bonificações

37201.00001	Bonificação MBB Veículos	Bonificações recebidas das montadoras de veículos, as quais representam recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.
37201.00006	Bonificacao Veic. Usados	Bonificações recebidas das montadoras de veículos, as quais representam recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.
37202.00001	Bonif. MBB Pecas/Motores	Bonificações recebidas das montadoras de veículos, as quais representam recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.

2) Recuperações de Despesas (custos e despesas incorridas com terceiros junto aos consorciados)

37201.00005	Recup. Desp. Coloc. Consorcio	Nesta conta são contabilizados os valores de recuperação de despesas com consórcio. Há situações em que a empresa fica responsável pelo pagamento de alguma taxa relativa ao consórcio de seu cliente, sendo que depois essa taxa é reembolsada pela empresa administradora do consórcio
-------------	-------------------------------	--

37202.00005	Recuperacao Despesas Garantia	Em seus contratos de compra e venda, as concessionárias ficavam responsabilizadas pelo reparo dos veículos vendidos no prazo da garantia. Assim, após efetuar os reparos, com recursos e peças próprias, a empresa era reembolsada pela montadora (recursos e peças utilizadas), tendo em vista que a montadora é a responsável pela garantia. Vale ressaltar que as receitas de serviços e mercadorias em garantia são contabilizadas nas contas da receita principais (faturamento) e são tributadas, quando a fábrica recusa o pedido de garantia o direito (valor a receber) contabilizado no ativo é baixado para despesa. Posteriormente se há uma reconsideração desse valor e a montadora aceita o crédito, o valor é contabilizados nessas contas de recuperação de despesas em garantia. Sendo assim os valores já foram tributados e podem inclusive ser considerados como exclusão conforme inciso II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n. 9718/98.
37205.00005	Recuperacao Despesas Gara	Idem conta contábil n. 37202.00005 acima.

Tem-se o alcance do termo **faturamento** ou receita bruta como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, consoante assentado no **RE nº 585.235-1/MG**, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e reafirmou-se a jurisprudência consolidada pela Corte Suprema nos *leading cases*. Transcreve-se a ementa:

"EMENTA. 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 nº 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.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em resolver questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda

Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

Brasília, 10 de setembro de 2008 - Ministro Cezar Peluso, Relator"

No voto, o Ministro Cezar Peluso deixou consignado que:

“1. O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, **e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....**”

(negrito nosso)

Nesse passo, cabe a este Colegiado decidir se as rubricas contábeis citadas guardam identidade com o conceito de **faturamento**, entendido este como a **soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais**, em sintonia com o assentado no **RE nº 585.235-1/MG**.

No tocante às bonificações, entendo que, quando em mercadorias, podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, mas apenas quando se caracterizem como descontos incondicionais, desde que constem na nota fiscal e não dependam de evento posterior e condicional. A popular “dúzia de treze” exemplifica bem essa modalidade de desconto incondicional.

No caso ora analisado, como bem ressaltado pela Relatora, não constam dos autos elementos de prova (cópias de notas fiscais, por exemplo) que demonstrem que seriam inequivocamente descontos incondicionais, passíveis de atrair a previsão legal do art. 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/98 (desconto constar da nota fiscal de venda e não depender de evento posterior).

Assim, afastando a possibilidade de ser desconto incondicional e tendo em vista que a Recorrente indica que essas bonificações teriam natureza de redução de custos, tese também acolhida pela I. Relatora, faz-se necessário fazer algumas considerações sobre a natureza jurídica das recuperações/reembolsos de despesas/custos, pois a Recorrente e a Relatora afirmam que as rubricas contábeis envolvidas, tanto as rubricas relativas às Bonificações, como as relativas às Recuperações de despesas em garantia, sequer possuem natureza de receitas.

Entendo que o conceito mais adequado para receita é como o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Nesse sentido, diversamente ao argumentado pela Recorrente e confirmado pela Relatora, entendo que as recuperações de custos/despesas são conceitualmente receitas, devendo compor o faturamento ou receita bruta, e sua exclusão da base de cálculo da base de cálculo das contribuições deveria ser veiculada em lei, o que não se identifica na legislação vigente. Confirmando esta natureza de receita operacional, transcrevo o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

(negrito nosso)

Dessa forma, no caso ora analisado, o fato da Recorrente aduzir que algumas das rubricas contábeis consideradas pela Fiscalização têm natureza de redução de custos/despesa, isso não afasta a sua natureza de receita operacional, conforme expressamente dispõe o inciso III do artigo 44 da Lei nº 4.506/1964.

Nesse mesmo sentido, há decisão do CARF caracterizando como receita a recuperação/reembolso de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302-003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir:

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

(Acórdão nº 3302-003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção)

Dessa forma, as recuperações de custo/despesa ora analisadas possuem a natureza de receitas, compondo o faturamento, e, por isso, devem ser tributadas pelo PIS e a COFINS.

Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de manutenção de veículos e despesas de consórcios e os reembolsos recebidos. As argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente

trazidas aos autos (§4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, inserido pela Lei n.º 9.532/97) , situações que não foram identificadas no presente processo.

Conclui-se que, mesmo que se afaste o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, julgado inconstitucional na sistemática dos repetitivos no RE nº 585.235-1/MG, ainda assim, os valores registrados nas rubricas contábeis aqui discutidas integram o faturamento da empresa, entendido este como "a soma das receitas provenientes das atividades empresariais".

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório nos termos apurados na diligência fiscal (e-fls701).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado