



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10850.902288/2013-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-009.608 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2020
Recorrente PARA AUTOMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/11/2001

Ementa:

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA.

Os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de Pedido de Restituição (PER) de suposto crédito de Cofins do período de apuração nov/01, decorrente de pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 3.531,32.

Em análise eletrônica, o pedido restou indeferido pela DRF de origem tendo em vista que não foi confirmada a existência de evento de sucessão entre o declarante e o detentor do crédito discriminados no PER/DCOMP (e-fl. 41).

Cientificada desse despacho, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 5/15).

Alega, em síntese, nunca ter sido intimada a prestar qualquer esclarecimento sobre a higidez de seu direito creditório, pelo que a decisão em tela não analisou concretamente o mérito de seu pedido, em desrespeito às disposições legais pertinentes, devendo ser reformada.

Alega ainda, em síntese e fundamentalmente, que tem direito aos valores pagos indevidamente em relação à contribuição em tela, que fora calculada sobre receitas estranhas ao conceito de faturamento, conforme documentos que anexa, diante da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, declarada pelo Supremo Tribunal Federal, e já reconhecida pela jurisprudência administrativa.

Ao final, requer ainda o direito de produção de provas, por meio de perícia, diligência e juntada de documentos.

Posteriormente, a DRF de origem identificou a existência de declaração de compensação efetuada pela interessada com base no mesmo direito de crédito solicitado nos presentes autos.

Procedeu-se à apensação do processo de compensação ao presente processo, e proferiu-se despacho decisório de não homologação dessa compensação, fundamentando:

...

Destacamos inicialmente, que o sujeito passivo tem o direito de pleitear, no prazo de 5 (cinco) anos, a restituição de quantias pagas de forma indevida ou maior que o devido, conforme definido no Código Tributário Nacional – CTN – Lei 5.172/66. Contudo, cabe ao postulante o ônus de provar o direito pretendido.

Os institutos da restituição e da compensação, tratados nos diplomas legais em referência, encontram-se disciplinados pela Lei nº 9.430/96, que, em seus artigos 73 e 74, ampliou o campo das compensações entre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, estando os procedimentos administrativos vigentes e normatizados pela Instrução Normativa RFB de nº 600/2005.

Assim, observado que o referido direito creditório já foi objeto de análise, não reconhecido através do Despacho Decisório [...], proponho que a DCOMP – Declaração de Compensação de nº [...], seja considerado não homologado por inexistência de crédito.

Cientificada desse último despacho, a contribuinte interpôs a respectiva manifestação de inconformidade, requerendo a suspensão da exigibilidade dos débitos objeto de compensação até a decisão administrativa final acerca do pedido de restituição. No mérito, reprisa suas alegações já formuladas quanto às operações de sucessão e a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Remetidos os autos para julgamento, esta 14ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto decidiu converter o julgamento em diligência, conforme Resolução de e-fls. 201/207. Em síntese, diante dos documentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, determinou-se à DRF de origem: (i) analisar os eventos de sucessão alegados e os respectivos efeitos no pedido dos autos; (ii) diante da vinculação da RFB ao entendimento do STF proferido no RE nº 58.235 em sede de repercussão geral sobre a inconstitucionalidade do art 3º, §1º da Lei nº 9.718, de 1998, formalizada pela Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, proceder a análise do direito de crédito pleiteado nos autos nesse contexto.

Em atendimento, a DRF de origem reconheceu em parte o direito creditório pleiteado, no montante de R\$ 2.806,50, conforme Despacho de e-fls. 469/475, fundamentando:

Fundamentação

6. O STF, sob a forma do art. 543-B do CPC, em julgamento do RE nº 585.235 decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, eis que tais exações devem incidir,

apenas, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita bruta).

7. De acordo com a lei nº 10.522 de 2002, o entendimento aplicado às matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF e pelo STJ, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C, respectivamente, do Código de Processo Civil, deve ser reproduzido nas decisões proferidas pelas unidades da RFB, desde que haja manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

8. A Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014 dispôs no art. 3º, que havendo decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC, “a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013”. O § 3º do mesmo artigo estabeleceu ainda que a vinculação das atividades da RFB a tais entendimentos teria início a partir da ciência da Nota Explicativa.

9. No anexo da Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 30/08/2012, está delimitado o julgado pelo STF no RE nº 585.235, nos seguintes termos:

“DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: O PIS/COFINS deve incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência do PIS/COFINS as receitas não operacionais. (...)”

10. A delimitação da matéria decidida é também fruto dos julgados do STF, que entendem que o conceito de faturamento abrange a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços das empresas, e todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Esta é a interpretação dada pelo RE n. 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03.10.2006), pelo RE n. 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10.10.2006) e pelo RE n. 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel.p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05.08.2009), sendo que neste último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento “os aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida pela empresa”. Assim, o **faturamento corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.**

11. Concorde o contribuinte, conforme seus demonstrativos, que devem ser incluídas na base de cálculo do [PIS/Cofins] as receitas operacionais (líquidas das devoluções/deduções) referentes a vendas de veículos, instalação e vendas de peças, acessórios e pneus, serviços de oficina e outras prestações de serviço.

12. Defendo que também devem ser incluídas nessa base de cálculo as bonificações recebidas das montadoras, mesmo que em mercadoria ou peças para estoque, e a recuperação de despesas com veículos e peças em garantia, pelo que segue.

13. Dispõe o art. 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) que consideram-se receitas financeiras os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.

14. Ainda, a partir de 01/01/1999, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (e também da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), como receitas financeiras, quando ativas, de acordo com o disposto nos art. 9º e 17, inciso II da Lei nº 9.718, de 1998.

15. Por conseguinte, não se enquadram na conceituação legal de “Receita Financeira” as bonificações recebidas, mesmo que em mercadorias e a recuperação de despesas com veículos em garantia.

16. Os valores creditados (dos recebimentos em pecúnia ou em mercadorias, prêmios ou brindes) por fabricantes de veículos em favor de comerciantes varejistas a título de bônus ou incentivos de vendas constituem receitas operacionais e, como tal, sofrem a incidência das contribuições PIS e Cofins. Este é o entendimento administrativo sobre o tema:

17. Entendimento confirmado em recente Solução de Consulta – Cosit, nº 366, de 11 de agosto de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA.

Os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

As receitas das concessionárias de veículos decorrentes do recebimento do mencionado bônus, para fins de apuração da Cofins:

a) não constituem receitas financeiras;

b) não estão submetidas ao regime concentrado de cobrança da contribuição, previsto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, tendo em vista não decorrerem da operação de venda de veículos pela concessionária, nem integrarem a operação antecedente de compra de veículos realizada por esta; e c) estão sujeitas ao regime de apuração (cumulativa ou não cumulativa) a que está sujeita a pessoa jurídica beneficiária.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, e art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), art. 373; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

18. As recuperações de despesas constituem receitas operacionais, conforme determina o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999) a seguir transcrito, e como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da COFINS:

“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;” (grifou-se)

19. Ademais, as exclusões possíveis da base de cálculo do Pis e da Cofins, são somente as expressas no § 2º do art. 3º da Lei 9718/98, quais sejam: as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

20. Como as receitas originadas das bonificações recebidas e das recuperações de despesas não constituem receitas financeiras, ou tampouco foram contempladas como passíveis de exclusão/dedução das bases de cálculo do Pis e da Cofins, é incabível falar em recolhimento indevido dessas contribuições sob tais rubricas. De fato, o contribuinte reconhece em seu plano de contas que tais receitas são operacionais (OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS), o que demonstra seu pleno conhecimento quanto à natureza dessas receitas.

Consignou ainda a autoridade fiscal:

23. Conforme registros na JUCESP, fls [...], a GREEN MINAS VEÍCULOS LTDA, CNPJ 01.608.601/0001-44, (a detentora do crédito), foi incorporada pela GREEN VEÍCULOS COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ, 68.947.738/0001-02, em setembro de 2003. Esta última, por sua vez, foi incorporada pela PARA AUTOMÓVEIS LTDA, CNPJ 74.386.137/0001-62, (a requisitante do crédito), em agosto de 2005. Tratando-se de créditos da contribuição no regime cumulativo, referente a pagamento a maior, nada impede seu aproveitamento pela sucessora.

Cientificada do resultado da diligência, a interessada apresentou aditamento às suas razões de manifestação de inconformidade (e-fls. 481/495), alegando, fundamentalmente, o que consta dos excertos abaixo colacionados:

2. Das verbas recebidas a título de bonificações e recuperação de despesas com garantia.

Inicialmente, as bonificações nada mais são do que os valores recebidos pela requerente das montadoras de automóveis como recuperação dos custos de aquisição dos bens que são revendidos pela requerente. Ou seja, a requerente adquire os automóveis ou camionetas das montadoras para revender no mercado e, para tanto, paga o preço de aquisição dos bens. Posteriormente, ela recebe as bonificações de venda, que são meras reduções do custo de aquisição dos automóveis ou camionetas, não configurando novas receitas da requerente. Vale ressaltar que há também bonificações recebidas em mercadorias, ou seja, em partes e peças.

Em outras palavras, as bonificações não são receitas da requerente, mas apenas recuperação do custo de aquisição dos bens adquiridos por ela para revenda. Como recuperação de custos, realmente aumentam o lucro bruto da requerente, eis que diminuem o custo da mercadoria vendida, mas, por outro lado, não interferem nas receitas da requerente, eis que o valor das vendas não é alterado, não havendo qualquer interferência desses valores na receita da requerente, passível de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

As bonificações recebidas pela ora requerente em decorrência das suas vendas são totalmente incondicionais, eis que estão apenas atrelados às vendas dos seus automóveis e camionetas.

Demonstrado, pois, que as bonificações recebidas nada mais são que recuperação do custo de aquisição dos bens adquiridos pela requerente para revenda, passa-se a esclarecer a natureza dos valores indicados como recuperações de despesa, os quais são valores que a requerente arca em um primeiro momento, mas, posteriormente, recupera junto a terceiros.

Apenas para esclarecer, os valores lançados sob as rubricas recuperação de despesa decorrem da atuação da requerente como concessionária de veículos, que a obriga a dar garantia de partes e peças dos veículos vendidos e também de fazer revisões quando necessário. Para formalizar a garantia a concessionária emite uma nota fiscal para o cliente, porém a montadora é quem efetua o pagamento. Assim, quando a requerente recebe o reembolso da despesa incorrida pela garantia, ela registra esse valor na conta de recuperação de despesa.

Esclarecidos esses pontos, a requerente passa a demonstração das razões pelas quais esses valores não podem ser tributados pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

3. A impossibilidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre recuperação de custos e despesas.

Muito se discute, em doutrina e em jurisprudência, acerca da exata extensão do conceito de receita, não cabendo, nos limites desta manifestação, aprofundar demais nessa discussão. No entanto, é imprescindível dizer que, para fins da incidência tributária, o conceito de receita é jurídico, e não meramente contábil ou econômico, de modo que não devemos considerar certo ingresso financeiro como receita em função, única e exclusivamente, dos registros contábeis realizados pela pessoa jurídica.

Partindo da premissa de que receita é um conceito jurídico, devemos buscar no ordenamento jurídico os seus contornos básicos para que, num segundo momento, possamos verificar se os “reembolsos” recebidos pela requerente possam ser considerados como tal.

Ricardo Mariz de Oliveira estudou a fundo o tema, concluindo que determinado ingresso patrimonial somente pode ser tido como receita se nele estiverem presentes os “elementos e características das receitas”, que podem ser sintetizados nos seguintes enunciados:

...

No caso específico ora em análise, merece especial atenção o enunciado do item (x), que representa um dos elementos negativos do conceito de receita, segundo o qual: também não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior.

Observe-se que uma das hipóteses fáticas que se encaixam dentro desse enunciado é a de recuperações de custos e despesas.

Realmente, dos enunciados acima expostos, extrai-se que a receita representa um ingresso de algo novo no patrimônio da pessoa jurídica. Por isso, as reposições patrimoniais, que apenas recomponham o ativo e o patrimônio ao seu estado anterior, não são receitas.

E justamente esse é o caso das recuperações de custos e despesas, na medida em que elas representam recuperações de valores incorridos pela pessoa jurídica, cujo ingresso implica a recomposição do patrimônio, e não o seu incremento.

Ademais, alguns tributaristas sustentam que os valores que na prática contábil são creditados em conta de resultado, mas que juridicamente representam recuperações de custos, não possui a natureza jurídica de receita.

...

Assim, verifica-se que a jurisprudência, tanto administrativa, quanto judicial, assim como a própria Receita Federal do Brasil, possui entendimento idêntico àquele manifestado pela requerente no sentido da impossibilidade da tributação de valores recebidos a título de recuperação de custos e despesas pelas contribuições em foco.

...

A requerente cumpre afirmar que o fato de ter contabilizado os valores em questão nas contas indicadas pelo r. despacho decisório não altera em nada a natureza jurídica desses valores, eis que, como se sabe, o registro contábil não transmuda a natureza jurídica dos atos. Aliás, importante ressaltar que o registro desses valores em contas de receita no resultado decorre de requisito da própria lei fiscal. Isso porque, para fins de IRPJ e CSLL, as recuperações de custos e despesas devem ser reconhecidas no resultado, pois, caso contrário, o contribuinte teria duplo benefício, eis que deduziria o custo ou despesa e, posteriormente, receberia o reembolso sem afetar o resultado.

Para evitar esse efeito indesejável, o contribuinte deve reconhecer esse reembolso como receita no resultado, de forma a anular aquele custo ou despesa que, anteriormente, já reduziu o resultado. No entanto, para fins de tributação de receita, esse raciocínio não merece prevalecer, pois o reembolso de despesas não configura receita, de sorte que a forma de contabilização não interfere na natureza jurídica desse valor.

A requerente não nega que a contabilidade constitui instrumento de controle de fatos econômicos ocorridos no dia a dia da pessoa jurídica, já que sua função é justamente registrar tais acontecimentos. Daí porque, aliás, o Decreto lei nº 1598, de 15.12.1977, .refletido no art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26.3.1999 (RIR/99), reconhece que:

...

Por outro lado, a relevância da contabilidade esgota-se no seu valor probante, reconhecido pelo dispositivo acima transcrito. Há muito tempo a jurisprudência está pacificada no sentido de que a contabilidade não cria nem modifica a realidade, mas apenas registra os fatos ocorridos.

...

Por fim, vale lembrar a técnica contábil utilizada pelo contribuinte é de sua livre escolha, desde que o critério por ele adotado seja válido e não afete o cálculo do lucro, em prejuízo do Fisco. É o que entenderam os Pareceres Normativos CST n. 347/704, 30/71, 49/73 e 41/80 e o que há anos vem propalando a jurisprudência administrativa e judicial, conforme exaustivamente demonstrado acima.

Logo, não é porque a requerente contabilizou as recuperações de custo e despesas como receitas, que tais montantes passaram, automaticamente, a ser tributáveis pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

...

Ao longo de sua defesa, cita doutrina e jurisprudência administrativa e judicial que amparariam o seu entendimento.

A 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 14-89.920, de 28 de janeiro de 2019, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/11/2001

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL.

Conforme decisão do STF no RE nº 585.235 vinculante para a RFB, é inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo art 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, eis que tais exações devem incidir, apenas, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita bruta).

RESTITUIÇÃO. PEDIDO. LEGITIMIDADE. SUCESSÃO.

Demonstrado nos autos que a requerente do direito creditório é a regular sucessora da pessoa jurídica detentora do crédito, não remanesce o impedimento suscitado para a análise do mérito do pedido.

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO PELA DRF DE ORIGEM.

Constatada a existência parcial do direito creditório informado em PER/DCOMP em procedimento de diligência, defere-se o pedido de restituição e homologa-se a compensação até o limite desse crédito.

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA.

Os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

REGIME CUMULATIVO. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

A apuração cumulativa da Cofins tem como base de cálculo a receita da venda de bens, da prestação de serviços e outras receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da empresa, salvo as expressamente excluídas por lei. Os montantes recebidos de fornecedores a título de reembolso pelos custos ou despesas em relação aos veículos ou peças vendidos integram a referida base de cálculo, por falta de amparo legal para sua exclusão.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os mesmos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. Termina o recurso pedindo seu provimento para fins de reconhecer integralmente o crédito pleiteado.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Analisando o mérito posto no recurso voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu todas as razões recursais da manifestação de inconformidade, não apresentou um único elemento novo no recurso voluntário, seja em sede do direito material ou do processual.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

MÉRITO - BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS - LEI Nº 9.718, DE 1998

Conforme relatado, além da verificação da legitimidade para o aproveitamento do crédito pleiteado, os autos foram enviados em diligência para que a autoridade fiscal jurisdicionante procedesse à análise do direito de crédito da interessada no contexto da vinculação da RFB ao entendimento do STF sobre a inconstitucionalidade do art 3º, §1º da Lei nº 9.718, de 1998, que dispunha sobre a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins.

Assim, com foco na atividade econômica desempenhada pela interessada - concessionária de veículos novos e usados -, e tomando-se como base de cálculo apenas as rubricas correspondentes ao faturamento da contribuinte, assim compreendido como o total das receitas operacionais, principais ou não, por ela auferida, concluiu-se pela procedência parcial do direito creditório pleiteado.

A auditoria considerou como integrante do conceito de faturamento os valores auferidos pela interessada a título de bonificação ou de recuperação de custos e despesas, a ela pagos pelas montadoras dos veículos que vende.

No aditamento de defesa apresentado, a interessada alega fundamentalmente que as bonificações em dinheiro ou mercadorias representam recuperação de custos e despesas, vinculadas incondicionalmente às suas vendas e, por isso, não poderiam ser consideradas como receitas tributáveis pelas contribuições.

Dessa forma, o litígio a ser aqui ainda apreciado refere-se a serem ou não passíveis de incidência do PIS/Cofins os valores recebidos pela interessada das montadoras de veículos a título de bonificação ou de recuperação de custos e despesas.

E sobre tal questão, razão não assiste à interessada.

É que nos termos do § 2º do art. 3º da Lei 9718, de 1998, apenas são passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições (receita operacional) as seguintes rubricas (redação vigente à época dos fatos geradores aqui apreciados):

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

...

§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

...

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Assim, não é hipótese de exclusão da receita bruta o recebimento de bonificações ou de repasses de fornecedores destinados a recuperar custos e despesas em relação aos produtos vendidos pela concessionária.

Outrossim, embora a interessada alegue que os valores que lhe são pagos pelas montadoras decorrem incondicionalmente de suas vendas, tais não se caracterizam propriamente como desconto incondicional, pelo próprio *modus operandi* por ela descrito, reveja-se:

2. Das verbas recebidas a título de bonificações e recuperação de despesas com garantia.

Inicialmente, as bonificações nada mais são do que os valores recebidos pela requerente das montadoras de automóveis como recuperação dos custos de aquisição dos bens que são revendidos pela requerente. Ou seja, a requerente adquire os automóveis ou camionetas das montadoras para revender no mercado e, para tanto, paga o preço de aquisição dos bens. Posteriormente, ela recebe as bonificações de venda, que são meras reduções do custo de aquisição dos automóveis ou camionetas, não configurando novas receitas da requerente. Vale ressaltar que há também bonificações recebidas em mercadorias, ou seja, em partes e peças.

Em outras palavras, as bonificações não são receitas da requerente, mas apenas recuperação do custo de aquisição dos bens adquiridos por ela para revenda.

Como recuperação de custos, realmente aumentam o lucro bruto da requerente, eis que diminuem o custo da mercadoria vendida, mas, por outro lado, não interferem nas receitas da requerente, eis que o valor das vendas não é alterado, não havendo qualquer interferência desses valores na receita da requerente, passível de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

As bonificações recebidas pela ora requerente em decorrência das suas vendas são totalmente incondicionais, eis que estão apenas atrelados às vendas dos seus automóveis e camionetas.

Demonstrado, pois, que as bonificações recebidas nada mais são que recuperação do custo de aquisição dos bens adquiridos pela requerente para revenda, passa-se a esclarecer a natureza dos valores indicados como recuperações de despesa, os quais

são valores que a requerente arca em um primeiro momento, mas, posteriormente, recupera junto a terceiros.

Apenas para esclarecer, os valores lançados sob as rubricas recuperação de despesa decorrem da atuação da requerente como concessionária de veículos, que a obriga a dar garantia de partes e peças dos veículos vendidos e também de fazer revisões quando necessário. Para formalizar a garantia a concessionária emite uma nota fiscal para o cliente, porém a montadora é quem efetua o pagamento. Assim, quando a requerente recebe o reembolso da despesa incorrida pela garantia, ela registra esse valor na conta de recuperação de despesa.

...

Depreende-se da defesa que, na realidade, as bonificações ou os repasses para cobrir os custos e despesas (que, segundo alega, tem a mesma natureza das bonificações) são pagos após a operação de venda propriamente dita: ela arca com o valor do veículo ou peças comprados da montadora, e em momento posterior à venda é reembolsada com bonificação ou repasses.

Assim, essas rubricas não são vinculadas à operação de venda da montadora a ela diretamente em documentos fiscais, como há de ser para que se caracterize como desconto incondicional, e permitir a dedução da receita bruta.

O item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclarece o que se entende por “descontos incondicionais”

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.

Ademais, especificamente na hipótese das bonificações concedidas pelas montadoras às concessionárias de veículos, a RFB já explicitou seu entendimento de que tais bonificações não se caracterizam como receitas financeiras, mas sim como subvenção corrente para custeio, e, portanto, receita operacional tributável pelas contribuições, conforme Solução de Consulta Cosit nº 366, de 11/08/2017 (DOU de 29/08/2017):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA.

Os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

As receitas das concessionárias de veículos decorrentes do recebimento do mencionado bônus, para fins de apuração da Cofins:

- a) não constituem receitas financeiras;*
- b) não estão submetidas ao regime concentrado de cobrança da contribuição, previsto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, tendo em vista não decorrerem da operação de venda de veículos pela concessionária, nem integrarem a operação antecedente de compra de veículos realizada por esta; e*
- c) estão sujeitas ao regime de apuração (cumulativa ou não cumulativa) a que está sujeita a pessoa jurídica beneficiária.*

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, e art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), art. 373; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

...

Fundamentos

...

14. Por último, a consulente questiona se, caso não possa ser enquadrado na sistemática concentrada, tal “bônus” deveria ser classificado como receita financeira, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

15. A teor do que dispõe o art. 373 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), consideram-se receitas financeiras os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.

16. Ademais, a partir de 01/01/1999, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (e também da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), como receitas financeiras, quando ativas, de acordo com o disposto nos art. 9º e 17, inciso II da Lei nº 9.718, de 1998.

17. Portanto, nota-se que o único conceito que pode despertar dúvidas acerca da possibilidade de enquadramento da mencionada “bonificação” como receita financeira, é o conceito de **desconto obtido**.

18. Os descontos obtidos podem ser classificados em duas espécies: os descontos incondicionais (ou comerciais) e os descontos condicionais (ou financeiros).

Acerca do tema, a RFB publicou a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 21 de novembro de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se 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; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita. Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2.

19. Destarte, verifica-se que o desconto concedido incondicionalmente representa uma redução do preço concedida no ato da venda, devendo sempre constar da nota fiscal de venda. Já o desconto condicional é aquele que depende de evento posterior à emissão da nota fiscal.

20. No tocante à natureza das bonificações, cumpre registrar que a Administração Tributária Federal já exarou seu entendimento, o que fez através do Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, do qual se extrai:

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. (grifou-se)**

21. Como se vê, a bonificação, desde que vinculada a uma operação de venda e registrada na respectiva nota fiscal, corresponde a um desconto incondicional fornecido pelo vendedor ao comprador. No entanto, não é essa a situação dos bônus pagos pelas fabricantes às concessionárias, na situação ora sob análise.

22. Conforme reconhece a consultante “o procedimento de concessão de tal bônus acontece após a completa perfectibilização do negócio, ou seja, depois de consumado o pagamento do preço, a montadora restitui à concessionária quantia correspondente ao desconto pactuado”. Assim, os valores são recebidos posteriormente à operação de compra, e sem registro na nota fiscal de venda da fabricante para a concessionária, não se tratando, portanto, de bonificação, nem tampouco de desconto concedido incondicionalmente.

23. Ainda nos termos da petição inicial apresentada, “tais bônus (...) são concedidos indistintamente às compras de veículos e de peças realizadas pela requerente junto à montadora concedente, não se vinculando a qualquer tipo de meta estratégica ou de desempenho (...) Ocorre que o bônus em questão consiste em sistema de estímulo a abastecimento do estoque das concessionárias, por meio do qual a montadora incentiva à sua rede de representantes a adquirir autopeças da fábrica, independentemente das vendas realizadas. Ou seja, há um verdadeiro incentivo à realização de operações de compra por parte da rede de concessionários sem que, em contrapartida, seja incentivada sua atividade fim (venda de mercadorias)”. Dessa forma, pode-se concluir que o bônus em apreço também não pode configurar um desconto condicional, tendo em vista que a sua concessão independe de qualquer evento posterior à venda, constituindo um mero incentivo concedido pela montadora às atividades das concessionárias.

24. Do exposto, resta evidente que o bônus aqui discutido não possui natureza de receita financeira.

25. Tais “bônus” são, na verdade, como afirma a própria consultante, valores pagos como forma de incentivo à realização de operações de compras, estimulando o abastecimento do estoque das beneficiárias, caracterizando, portanto, uma verdadeira subvenção corrente efetuada pela montadora como forma de auxiliar no desenvolvimento das atividades de sua rede de concessionárias.

26. Nesse contexto, merece destaque o Parecer CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, que traz importantes esclarecimentos acerca do conceito de subvenções:

2.2 - A expressão “subvenções correntes para custeio ou operação” inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões Correntes e, até mesmo, Subvenções. Essa semelhança, é, talvez, a principal responsável pela dificuldade de interpretação do dispositivo legal. Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei nº 4.320/64 as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou SUBVENÇÃO em caráter amplo e genérico ao identificar suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado, e, até mesmo, as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei nº 4.320/64 que só seriam aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou, do Direito Financeiro, somente os seus títulos.

(...)

2.5 (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos

para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance a suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas Subvenções. O Custeio representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

27. Importante registrar que apesar da antiguidade do referido parecer, seus entendimentos foram ratificados por diversos atos mais recentes expedidos pela Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da RFB, tais como a Solução de Consulta nº 365, de 17 de dezembro de 2014, e a Solução de Consulta nº 188, de 31 de julho de 2015.

28. Como visto, as subvenções correntes para custeio ou operação são as transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, no seu conjunto de despesas. Tais recursos não possuem destinação específica, nem exigem qualquer contrapartida da pessoa jurídica subvencionada, tendo natureza de receitas e sendo, em regra, tributáveis. É o que se confirma através do disposto nos atos abaixo:

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 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.”

Solução de Consulta nº 365, de 2014:

“12. No que se refere às subvenções correntes, aplica-se, para efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime não cumulativo, os mesmos critérios estabelecidos pela legislação do imposto de renda. Ou seja, na medida em que sempre foram consideradas como receitas operacionais, não havendo dispositivo qualquer que preveja sua exclusão, devem compor a base de cálculo daquelas contribuições.”

Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003:

“15. As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.”

Solução de Consulta Cosit nº 336, de 2014:

“31. Além das exclusões da base de cálculo previstas no § 3º do art. 1º das duas Leis, o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionam exhaustivamente as receitas não sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Como se vê, no que tange às subvenções, apenas **as de investimento** constituem-se em exclusão da base de cálculo das contribuições, conforme nova redação do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nova redação do § 3º

do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas dadas pela Lei nº 12.973, de 2014.

Entretanto, como já visto anteriormente, a subvenção ora discutida não se enquadra na modalidade investimento. Portanto, não há previsão legal para se excluir das bases de cálculo das duas contribuições as receitas auferidas sob a forma da subvenção ora analisada.”

29. Assim, os valores recebidos pela consulente a título de “bônus decorrentes da aquisição de veículos e autopeças da fábrica” concedidos “após a completa perfectibilização do negócio” caracterizam verdadeiras subvenções correntes para custeio, e representam, efetivamente, receitas próprias das concessionárias, devendo, como tais, submeter-se à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base nas alíquotas estabelecidas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

Veja-se que a situação das bonificações e dos repasses para cobrir os custos e despesas narradas pela interessada no aditamento de sua defesa são semelhantes à situação analisada na Solução de Consulta acima. Assim, e considerando-se que as Soluções de Consulta Cosit têm efeito vinculante no âmbito da RFB (art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), adotam-se no presente Voto aqueles fundamentos nela explicitados.

Observe-se que os fundamentos da Solução de Consulta acima explicitados em nada se alteram pelo cenário legal diverso do dos presentes autos quanto à forma de tributação das montadoras (substituição tributária / monofásico) ou da concessionária (cumulativo / não cumulativo). As subvenções correntes para custeio e os repasses para cobrir os custos e despesas são consideradas receita operacional em qualquer desses cenários (art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964, acima transcrito), e, como tal, regularmente alcançadas pela incidência do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998. Como antes assinalado, apenas as receitas não operacionais ou financeiras estariam excluídas dessa incidência após a declaração de inconstitucionalidade do seu §1º.

Diga-se ainda que o fato gerador das contribuições não é determinado tão somente pela forma de contabilização dos recebimentos dos recursos (bonificações ou repasses) mas sim pela análise das circunstâncias que os geraram. E, no caso, como visto, evidenciou-se a natureza de receita operacional dos recursos, passível de incidência das contribuições.

Diante de todo exposto, estou convencido de que os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus, decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas, caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos. Como não há previsão legal para exclusão dessas receitas das bases de cálculo do PIS e da Cofins, entendo que devem ser tributadas pelas exações.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Fl. 15 do Acórdão n.º 3302-009.608 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.902288/2013-24