



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.909906/2011-03
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.296 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2023
Recorrente PARÁ AUTOMOVEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/1999

PIS. CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI nº 9.718/1998. CONCEITO DE FATURAMENTO. “BONIFICAÇÕES”. “RECUPERAÇÃO DE DESPESAS”.

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, não afasta a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP em relação às receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais típicas, na noção de faturamento estabelecida no RE 585.235/MG, como soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas, em consonância com o RE 609.096/RS, submetido a repercussão geral. No caso, as “bonificações” e “recuperações de despesas” recebidas por concessionárias de automóveis estão incluídas no conceito de faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em negar-lhe provimento, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, no que se refere a “recuperação de despesas com garantia”; e (b) por maioria de votos, no que versa sobre “bonificações”, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Denise Madalena Green (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-007.513**, de 23/06/2020 (fls. 212 a 214)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **DCOMP** apresentada pelo Contribuinte, requerendo **restituição** de créditos de **Contribuição para o PIS/PASEP**, no regime não cumulativo, em função de alegado pagamento a maior diante da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, sobre receitas auferidas no período de apuração de 01/11/1999 a 30/11/1999.

A DRF de São José de Rio Preto/SP emitiu Despacho Decisório eletrônico **indeferindo** os Pedidos de Restituição e não homologando as compensações, por não haver o direito creditório reivindicado, porque “...a partir das características do DARE discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** alegando, em síntese, que: (a) nunca foi intimado 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; (b) 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 § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarada pelo Supremo Tribunal Federal, e já reconhecida pela jurisprudência administrativa; e (c) com a documentação juntada (planilhas de apuração de Receitas Financeiras e do Balancete, referente ao período de apuração) busca a comprovação de suas alegações e dos valores pleiteados, requerendo ainda o direito de produção de provas, por meio de perícia, diligência e juntada de outros documentos.

O recurso foi apresentado à **DRJ em Ribeirão Preto/SP**, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, decidindo que não se revelam indevidos os recolhimentos efetuados, considerando-se a base de cálculo legal então vigente, não havendo, portanto, crédito líquido e certo passível de restituição ou de compensação, ficando assim, sem efeitos as alegações acerca do direito de produção posterior de provas.

Cientificado do Acórdão da DRJ/RPO, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, e

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

reforçando que demonstrou seu direito (juntando ainda cópia do Livro Razão) e, portanto, deve ser reconhecida a plena restituição da Contribuição para o PIS/PASEP calculada sobre as receitas estranhas ao conceito de faturamento, diante da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarada pelo STF, e já reconhecida pela jurisprudência administrativa.

Os autos vieram ao CARF, tendo a Turma julgadora decidido pela conversão do julgamento em Diligência, mediante a **Resolução nº 3401-001.660, de 11/12/2018** (fls. 132 a 134), por entender que, apesar de haver menção a matéria vinculante, por força do disposto no art. 62, § 1º inciso II, “b” do RICARF, seria necessário que a autoridade de origem se manifestasse sobre os documentos trazidos aos autos, sob pena de supressão de instância.

Em atendimento à referida Resolução, a Fiscalização solicitou informações adicionais ao Contribuinte, obtendo resposta que permitiu ao Fisco realizar a análise solicitada, juntando aos autos a **Informação Fiscal de fls. 184 a 188**, cuja conclusão foi de que o Contribuinte teria direito a crédito no valor indicado, inferior ao pleiteado.

O Contribuinte se Manifestou sobre as conclusões da Fiscalização, entendendo que a diferença entre o valor pleiteado e o reconhecido, referente às glosas das rubricas “bonificação de revenda” e “recuperação de custos/despesas com garantia”, é improcedente, porque tais rubricas se enquadrariam no conceito de faturamento.

Os autos, então, retornaram para **julgamento do Recurso Voluntário**, sendo exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-007.513**, de 23/06/2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário, acolhendo integralmente o resultado da diligência, sustentando que os valores creditados pelos fabricantes de veículos em favor dos comerciantes varejistas a título de “bônus ou incentivo de vendas”, bem como pela “prestação de serviços de reparação dos produtos durante o período de garantia” constituem receita operacional e, portanto, integram a base de cálculo da Contribuição.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial**, suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária com relação às seguintes matérias: (a) **Tributação de “Bonificações”**; e (b) **Tributação das “recuperações de despesas com garantia”**; ambas tratadas pela Lei nº 9.718/1998, indicando como paradigmas os seguintes Acórdãos: 9303-009.508 e 3301-007.849 (matéria “a”); e 201-79.860 (matéria “b”).

No Exame de Admissibilidade, quanto à matéria “a” - **Tributação de “Bonificações”**, informa-se que no **Acórdão recorrido** a Turma decidiu que restou claro que tais “receitas” se referem a valores operacionais vinculados à venda e/ou prestação de serviços e que constituem a atividade principal da empresa, e que são, assim, parte integrante do conceito de faturamento, não se enquadrando na hipótese de restituição/compensação por pagamento indevido. De outro lado, no **paradigma** 9303-009.508 a Turma julgadora decidiu que, embora as bonificações permitidas sejam apenas aquelas “sem vinculação contraprestacional”, tal distinção não mereceu tratamento detalhado pelo recorrido, de modo que não se afasta a instauração de divergência, porquanto a existência ou não de vinculação contraprestacional, confunde-se com o próprio mérito. Já no **paradigma** 3301-007.849, a Turma julgadora também admitiu a exclusão de receitas denominadas “bonificações”, interpretando-as como redução de custo. Desse modo, entendeu-se que a divergência foi comprovada e o Recurso Especial deveria ter seguimento.

Com relação à matéria “b” - **Tributação das “recuperações de despesas com garantia”**, registra-se que no Acórdão **recorrido** a Turma decidiu que restou claro que tais “receitas” se referem a valores operacionais vinculados à venda e/ou prestação de serviços e que constituem a atividade principal da empresa, e, portanto, integram o conceito de faturamento, não se enquadrando na hipótese de restituição/compensação por pagamento indevido. De outro lado, no Acórdão **paradigma** 201-79.860 entendeu-se que as chamadas “*recuperações de despesas*” em prestação de garantia não são tributáveis, por **não representarem faturamento**.

Com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade**, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para as duas matérias.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a **Fazenda Nacional** apresentou **Contrarrrazões**, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, prevalecendo o Acórdão recorrido na parte em que restaram mantidas as glosas feitas pela Fiscalização (Tributação das “Bonificações” e “recuperações de despesas com garantia”), por ser insubsistente a fundamentação do direito de crédito.

Em 13/04/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - **4ª Câmara**, de 27/12/2022 (fls. 305 a 311), por mim exarado no exercício da Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Portanto, **conheço** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do mérito

A controvérsia tratada no presente Recurso Especial diz respeito às seguintes matérias: (a) **Tributação de “Bonificações”**; e (b) **Tributação das “recuperações de despesas com garantia”**.

O Contribuinte alega no especial que, considerando a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, demonstrou que os valores recebidos a título de “bonificações” não fariam parte do seu faturamento, visto que não decorrem da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, razão pela qual não deveriam compor as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Destaca que as “**bonificações**” nada mais são do que os valores recebidos das montadoras de automóveis como recuperação dos custos de aquisição dos bens que são revendidos. Ou seja, adquire os veículos (automóveis e caminhonetes) das montadoras para revender no mercado e, posteriormente, recebe as bonificações de venda, que “(...) são meras reduções do custo de aquisição, não configurando novas receitas”. Ressalta que há também bonificações recebidas em partes e peças para reposição.

No entanto, no Acórdão recorrido, a Turma julgadora entendeu que as bonificações deveriam ser oferecidas à tributação das contribuições, porque tais receitas são vinculadas à atividade da empresa, compondo seu faturamento.

No mesmo sentido, no acórdão recorrido, os valores recebidos em razão de “**recuperação de despesas com garantia**” também foram considerados faturamento, para fins de composição da base de cálculo das contribuições.

A empresa defende que os valores lançados sob essas rubricas decorrem da atuação da empresa como concessionária de veículos, o 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 presta o serviço ao cliente, sendo, posteriormente, **reembolsada** pela montadora. Assim, quando o Contribuinte recebe o reembolso da despesa incorrida pela garantia, e registra esse valor na conta de recuperação de despesa.

Já é assentado no âmbito deste CARF o entendimento de que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve ser apenas o faturamento da empresa, motivo pelo qual devem ser excluídas as receitas financeiras.

No presente caso, os autos foram convertidos em Diligência para que a Fiscalização pudesse analisar os créditos pleiteados de acordo com esse entendimento vigente e, assim, apurar o efetivo montante creditório existente. Como resultado desse procedimento, o Fisco manteve a glosa apenas sobre as rubricas contábeis aqui discutidas: a) “7321.00001. Bonificação” de revenda e, b) “7324.00001. Recuperação de despesas”.

A argumentação do Contribuinte ao longo do processo é a de que tais valores recebidos não se tratariam de hipóteses de faturamento, mas apenas recomposição de valores que haveriam sido adiantados diante das rotinas de operação entre montadoras e concessionárias de veículos. Defende ainda que a organização contábil da empresa serve apenas como informação, não definindo a natureza dos valores para fins de incidência tributária.

No voto condutor do Acórdão recorrido, restou consignado o que segue:

“(...) Avaliando as informações fornecidas pela empresa à Fiscalização, verifica-se que as rubricas são descritas da seguinte forma”:

7321.00001	Bonificações	Bonificações recebidas da montadora de veículos, a qual representa recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.
7324.00001	Recuperacao de Despesas	Em seus contratos de compra e venda, as concessionárias ficavam responsáveis 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. Trata-se de reembolso de despesas.

Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo das contribuições aqui analisadas, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, sendo passível de exclusão as receitas financeiras que não se incluam neste conceito.

Essa definição é fruto de julgados do STF, no sentido de 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 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03/10/2006), pelo RE 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10/10/2006) e pelo RE 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.

De outro lado, temos que, as exclusões possíveis da base de cálculo do PIS e da COFINS, são somente as expressas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998: (a) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (b) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; (c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (d) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; e (e) as receitas decorrentes da venda de bens do Ativo Permanente.

Esse entendimento resta ainda confirmado na 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. (...)**”. (grifo nosso)

Assim, considerando as informações sobre essas rubricas fornecidas pelo próprio Contribuinte, cabe concluir que o Fisco agiu de forma correta e que a glosa sobre estas receitas deve ser mantida. Isto porque resta claro que tais “receitas” se referem a valores operacionais vinculados à venda e/ou prestação de serviços e que constituem atividades operacionais da empresa.

Portanto, essas receitas, caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias dessas concessionárias, integrando o conceito de faturamento.

Por fim, cabe aqui destacar também que as receitas originadas das rubricas “bonificações recebidas” (pagas pelas montadoras de veículos à concessionária) e das “recuperações de despesas com garantia” não constituem receitas financeiras, ou tampouco estão listadas como passíveis de exclusão/dedução das bases de cálculo das contribuições (§ 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998), compondo a base de cálculo das contribuições em comento, sendo incorreto, no caso, falar em recolhimento indevido de tais contribuições.

Esta Câmara Superior analisou caso semelhante recentemente, sobre “bonificações” e “recuperação de despesas” a concessionárias de veículos, concluindo unanimemente pela negativa do direito de crédito:

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

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003

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 as receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais típicas. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e ou da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos a repercussão geral.” (Acórdão 9303-013.710, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, unânime, sessão de 15.dez.2022, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, , Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Ceconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira) (*grifo nosso*)

Veja-se excerto do voto condutor em tal julgado, em que, além das rubricas em comum, também houve diligência:

“Quanto ao mérito, ressalto que no presente caso, teve **diligência onde foi analisado detalhadamente cada rubrica contábil reivindicada pela Contribuinte.** O auditor concluiu que dentre todas as rubricas analisadas passíveis de compor o faturamento, as referentes às contas contábeis das **bonificações recebidas das montadoras, mesmo que em mercadoria,** (conta 37201.00002 – Entrada de peças para estoque) e a **recuperação de despesas com veículos em garantia** (conta 37201.00003 - Venda Interna) deveriam ser incluídas para efeito de incidência das contribuições. O mesmo raciocínio se aplicou às receitas registradas nas contas: 36201-00014 – REMUNERAÇÃO S/ CONSÓRCIO, 37201.00006 – RECEITAS DE INVEST. EM CONSÓRCIO, e 37201.00007 - OUTRAS RECEITAS (no que toca aos registros e comissão recebidas sobre seguro prestamista).

(...) Incidência. Agravo regimental improvido. **O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.** (...) (RE 371258 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, votação unânime, julgado em 03/10/2006, DJ 27.10.2006)

(...) **Logo, as rubricas aqui examinadas tratam de receitas operacionais típicas da atividade desenvolvida pela Recorrente, e, por isso, devem constar na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.** *(grifo nosso)*

Portanto, correto o fundamento externado no acórdão recorrido.

Da conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan