



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721222/2016-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.906 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente CARBURGO VEÍCULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE

Na apuração do PIS e COFINS sob a modalidade não cumulativa, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES.

Os bônus conferidos pelas montadoras de automóveis aos seus concessionários, em função de vendas realizadas sob determinadas condições, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, sujeitas a incidências das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior (relator), que votou pelo provimento parcial a fim de reverter as glosas em relação aos serviços de polimento

de veículos novos, lavagem de veículos novos e em manutenção, e fretes/guinchos referentes ao transporte de veículos novos para os estabelecimentos *showroom*. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Renato Pereira de Deus.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário em litígio, decorrente de glosas sobre frete/seguros, polimento de veículos, lavagem e depreciação de bens do ativo imobilizado, bem como omissão de receitas na base de cálculo. O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE DE REVENDA. INEXISTÊNCIA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes relativos a transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, só pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme estabelecido no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

OMISSÃO DE RECEITAS. BÔNUS E BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS.

Os bônus pagos pelas montadoras de veículos, à título de “Ação Comercial”, integram a receita operacional das concessionárias, submetendo-se à tributação das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE DE REVENDA. INEXISTÊNCIA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes relativos a transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, só pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme estabelecido no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

OMISSÃO DE RECEITAS. BÔNUS E BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS.

Os bônus pagos pelas montadoras de veículos, à título de “Ação Comercial”, integram a receita operacional das concessionárias, submetendo-se à tributação das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede recursal, a Recorrente reitera os argumentos da sua Impugnação, para afastar as glosas mantidas pela DRJ, pleiteando os seguintes itens:

a) requer o cancelamento integral das exigências dos respectivos autos de infração lavrados no presente caso, diante da correta utilização dos créditos na apuração do PIS e da COFINS não cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e da natureza jurídica de redução de custo dos descontos comerciais e bonificações recebidas; e

b) subsidiariamente, no que tange as bonificações requer o cancelamento das exigências em razão dos valores já terem sofrido a tributação do PIS e da COFINS pelo regime monofásico de tributação; e ou, a incidência da alíquota de 0% (zero por cento) diante da natureza de receita financeira.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, por ter sido apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Conforme é cediço, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, se encontra devidamente sedimentado junto ao CARF/CSRF e pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Ressalte-se, ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, cujo disposto deve ser observada pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002, ocasião em que transcrevo abaixo os excertos que considero esclarecedores para os critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução

dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Isto é, ao ser interpretado com o critério da essencialidade e relevância, traduz-se uma posição “intermediária” construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a respectiva atividade realizada pelo contribuinte.

Destarte, passo a analisar os argumentos apresentados pela Recorrente.

I – DOS CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

A DRJ manteve por completo as glosas referentes aos serviços de: 1) polimento de veículos novos; 2) lavagem de veículos novos e em manutenção; e 3) e fretes/guinchos (a) transporte de veículos novos para os estabelecimentos Show Room; e b) transporte de entrega de mercadorias (peças) para seus adquirentes), por entender, eminentemente, que tais despesas não se enquadrariam nas hipóteses de creditamento previstas nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que não há insumos na atividade de revenda de bens.

Ainda, especificamente sobre o frete referente ao transporte de entrega de mercadoria (peças), por se tratar de bens monofásicos para revenda, a decisão de piso também entendeu que o frete na operação de venda (revenda) não gera direito a crédito, por força do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.833/03.

A Recorrente contesta a manutenção das glosas, pois entende que as despesas ali realizadas são essenciais para o pleno exercício de suas atividades comerciais, por desenvolver “atividade de comércio a varejo de automóveis, caminhonetes e utilitários novos e serviço de reparação e manutenção de veículos automotores”, estando sujeitas ao sistema não cumulativo do PIS e da COFINS.

Assiste razão a contribuinte em partes.

No presente caso, o contribuinte exerce a atividade de comércio a varejo de automóveis, caminhonetes e utilitários novos e serviço de reparação e manutenção de veículos automotores. Assim, ao se analisar os serviços realizados com o objeto social da empresa, verifica-se a possibilidade de enquadramento na definição de insumos, dada pelo STJ, no REsp nº 1.221.170/PR.

Nesse sentido, entendo pela reversão das glosas relativas aos custos com polimento de veículos novos, lavagem de veículos novos e em manutenção e fretes/guinchos, excetuado o frete referente ao transporte de entrega de mercadoria (peças).

II - CRÉDITOS SOBRE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Primeiramente, se faz necessário reproduzir o que, à época dos fatos, dispunham a esse respeito as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

“Art.3º Do valor apurado na forma do art.2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(...)

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

(...)

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;”

Depreende-se, assim, que os bens do ativo imobilizado somente dão direito a crédito, a título de depreciação, quando empregados diretamente no processo produtivo.

A DRJ manteve a glosa de depreciação sobre equipamentos de informática, aparelhos de ar condicionado, computadores, impressoras, software, etc, incorporados ao ativo

imobilizado utilizados nas atividades comerciais da empresa, por entender que “tratam-se, outrossim, de gastos operacionais necessários ao funcionamento geral do negócio, não sendo essenciais à produção da atividade finalística própria da empresa”.

Ademais, o art. 31, da Lei nº 10.865/2004 estabelece que somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, razão pela qual créditos decorrentes de bens adquiridos antes da presente data foram afastados.

Ainda, quanto à utilização dos créditos de veículos de seu ativo imobilizado adquirido com a finalidade exclusiva de Test Drive, entendeu pela impossibilidade de se apurar tais créditos, pois não se enquadram nas hipóteses de “utilização para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços”, conforme Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 20 de abril de 2015.

Em sede recursal, a Recorrente não se prestou a refutar os fundamentos que motivaram a manutenção da glosa, uma vez que não comprovou a existência dos documentos que embasassem efetivamente a origem dos créditos apurados, reproduzindo as mesmas razões utilizadas na instância anterior.

Nesse sentido, adoto os fundamentos da decisão recorrida para a manutenção da glosa.

III - OMISSÃO DE RECEITA – bônus e bonificação

No presente auto de infração, foram tributados como “omissão de receitas” os valores recebidos a título de bonificações ou de repasses de fornecedores destinados a recuperar custos e despesas em relação aos produtos vendidos pela concessionária.

Quanto à glosa por omissão de receitas, assim se posicionou a DRJ:

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 realizadas por estas junto àquelas, caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

Dessa forma, correta a conclusão trazida pela autoridade fiscal de que ao deixar de incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins os valores pertinentes a bônus, concedidos pela montadora à concessionária, a contribuinte perpetrou infração fiscal (omissão de receita), uma vez que, considerando esses valores como redução do custo, ou até como receita não tributável, deixou de computar nessa base receitas previstas na legislação com incidência de tributação.

Em sede recursal, a impugnante alega que por não representarem receitas, os respectivos valores, em consonância com as normas contábeis, doutrina e jurisprudência, seriam corretamente classificados com natureza jurídica de redução de custo, motivo pelo qual ficaram fora do campo de incidência das contribuições de Pis/Cofins.

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

Assim, outra não pode ser a conclusão de que tais bonificações recebidas integram a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação de regência. Nesse sentido, vários

julgados da 3ª Turma da CSRF. Como exemplo, cite-se o Acórdão nº 9303-004.608, de 26/01/2017, cuja ementa, neste mérito, dispõe:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

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

Quanto ao cancelamento das exigências em razão dos valores já terem sofrido a tributação do PIS e da COFINS pelo regime monofásico de tributação; e ou, a incidência da alíquota de 0% (zero por cento) diante da natureza de receita financeira, também entendo pelo não aproveitamento, por não vislumbrar a aplicação de recursos financeiros que justificassem a produção de rendimentos a serem pagos por seus fornecedores.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento para reverter a glosa em relação aos serviços de polimento de veículos novos, lavagem de veículos novos e em manutenção e fretes/guinchos, referentes ao transporte de veículos novos para os estabelecimentos Show Room.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Redator Designado.

Com todas as vênias e o devido respeito ao voto do Ilmo. Conselheiro Relator, ousou divergir de seu entendimento quanto ao que aqui se julgou, por entender que estamos diante de procedimento adotado pelo contribuinte, relacionado a tomada de créditos de PIS e COFINS, que não encontra respaldo na legislação de regência, vez que trata-se de empresa com a atividade eminentemente comercial, não sendo permitida a tomada de crédito de insumos sobre o recolhimento das mencionadas contribuições.

Desta forma, adoto como minhas razões de decidir, aquelas trazidas no acórdão n. 109-010.104, da 5ª TURMA/DRJ09, a seguir transcrito:

2) DAS GLOSAS

Como visto, de fato, o conceito de insumos aplicado às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) sofreu alterações com o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, ao entender que as Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, restringiram o conceito de insumo afetando o princípio da não-cumulatividade.

Segundo a premissa estabelecida pelo STJ, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial precípua da contribuinte direta ou indiretamente que serão considerados insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva,

dentro de uma visão de processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Explicita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumo como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do chamado “teste da subtração”. Concluindo, a Nota SEI diz que insumos seriam os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação de serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda de qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Feitas tais considerações, passa-se à análise de mérito das alegações suscitadas pela impugnante.

2.1) Polimento de Veículos Novos / Lavagem de Veículos Novos e em Manutenção O contribuinte, embora tenha como atividade principal o comércio de veículos novos e usados e o serviço de reparação e manutenção de veículos, sustenta que os gastos incorridos, cujos créditos foram glosados, estão direcionados à prestação de serviços. Assim é quando diz que realiza o serviço de polimento e lavagem de veículos novos, lavagem de veículos em manutenção na oficina, transporte de peças (frete) para seus clientes adquirentes e fretes de veículos novos para os seus estabelecimentos “Show Room”.

A Lei nº 6.729, de 1979, que sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre, em várias oportunidades, deixa claro o acontecimento de relações de compra e venda entre montadora e concessionária. Não existe mera intermediação de negócios por parte da concessionária, e sim compras junto à montadora e vendas junto aos consumidores finais. À luz da referida Lei, a condição de consignatária é incabível à concessionária.

O art. 2º tipifica o distribuidor ou concessionário como aquela empresa encarregada da comercialização dos produtos. Ao utilizar a expressão comercialização, a Lei nº 6.279, de 1979 se refere à atividade comercial mais estrita, no caso, a compra e venda de veículos automotores:

Art. 2º. Consideram-se:

(...)

II - distribuidor, a empresa comercial pertencente à respectiva categoria econômica, que realiza a comercialização de veículos automotores, implementos e componentes novos, presta assistência técnica a esses produtos e exerce outras funções pertinentes à atividade;

No art. 3º, a lei citada insiste no sentido de que a concessionária comercializa os veículos. Vale dizer, a concessionária não pratica ato de comércio em sentido genérico, e sim comercializa o produto em seu próprio nome e por sua própria conta:

Art. 3º. Constitui objeto da concessão:

I – a comercialização de veículos automotores, implementos e componentes fabricados ou fornecidos pelo produtor;

Assim, resta evidente que a atividade do contribuinte é eminentemente comercial.

Faço essas considerações em virtude de tais glosas terem sido realizadas sobre despesas vinculadas a atividade comercial de comercialização de veículos e, em assim sendo, inexistem insumos sobre ela.

Vejamos o que diz o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, **as considerações** anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo "revenda de bens" e "produção de bens", e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

(...)

Conclusão

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

(...)

i) **não são considerados insumos** os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); (Destaquei)

Resta claro, portanto, que não há como tais despesas comerciais se enquadrarem em uma das hipóteses de creditamento previstas nos incisos do art. 3º das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já em relação às despesas com serviços de lavagem de veículos em manutenção na oficina, este, embora relacionado à uma prestação de serviço, é um serviço que não passa no denominado “teste de subtração” proposto pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), visto que, uma vez retirados (lavagem) não implica na impossibilidade da prestação de serviço (manutenção de veículos na oficina), isto é, obste a atividade da empresa.

2.2) Frete

Segundo a fiscalização relatou, após intimada à informar a que se referem os valores incluídos na base de cálculo de apuração dos créditos a serem descontados das contribuições devidas correspondentes aos itens constantes nos demonstrativos de apuração, referentes a fretes/guinchos (peças matriz e filial; novos matriz e filial; serv. gerais AT matriz e filial), a fiscalizada respondeu que “Os valores referem-se aos dispêndios que a empresa tem com a transferência de veículos e peças da *matriz para as filiais e destas para a matriz.*” E por considerar que não há previsão legal no regime não cumulativo na apuração de tais créditos, a fiscalização efetuou a glosa dos mesmos.

Já na impugnação, o contribuinte relata tratar-se de duas situações. I- transporte de veículos novos para os estabelecimentos Show Room; e II- transporte de entrega de mercadorias (peças) para seus adquirentes.

Sobre o assunto, mais uma vez cabe trazer a interpretação dada pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, que assim se posicionou a respeito de insumos na atividade comercial:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos** para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade. (Destaquei)

Portanto, os fretes relacionados à transferência para outro estabelecimento da mesma empresa (Show Room) de mercadorias destinadas à comercialização (revenda de veículos) não são passíveis de gerar créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, por não se tratar de fretes na operação de venda ou relativos ao transporte de insumos utilizados no processo produtivo da Impugnante.

Quanto ao frete referente ao transporte de entrega de mercadorias (peças) para seus adquirentes, melhor sorte não cabe à impugnante.

Cabe inicialmente destacar, que os “veículos novos”, como também as “peças para revenda”, são bens que possuem cobrança concentrada ou monofásica em etapa anterior. A incidência monofásica, caracteriza-se pela ocorrência da tributação uma única vez (CF, art. 149, § 4º) dentro de um ciclo de comercialização de um produto (geralmente no produtor ou no importador), oportunidade em que incide com alíquota concentrada. Nos demais elos do ciclo de comercialização (atacadistas e varejistas, por exemplo), a tributação ocorre com alíquota zero, ou seja, toda a tributação, de fato, ocorre no contribuinte produtor ou importador, sem que sejam substituídos os atacadistas e varejistas, e para os demais contribuintes não ocorre a tributação.

E a partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica produtora com a venda de produtos monofásicos passou a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica. **No caso** se a pessoa jurídica, revendedora de produtos monofásicos, está submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, passa a ser possível a apuração de créditos em relação as hipóteses previstas na lei, exceto em relação àquela DECORRENTE da aquisição de bens monofásicos para revenda.

O entendimento da autoridade fiscal está em perfeita consonância com a legislação tributária e o tema já foi objeto de manifestações da Cosit da Receita Federal do Brasil,

consoante exposto na Solução de Consulta Cosit nº 66, de 29/03/2021, publicada no DOU de 01/04/2021.

Vejam os:

Solução de Consulta Cosit nº 66, de 29/03/2021

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada **pode descontar créditos** em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **exceto** em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos **monofásicos** e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. Pode, inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.

Os créditos vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (tributados com alíquota zero) e calculados em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não a aquisição para revenda desses produtos, podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos ao final de cada trimestre do ano-calendário. (Destaquei)

Sobre esse assunto manifestou-se também esta Coordenação por meio da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro, de 2017, publicada no DOU de 18 de janeiro de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) < receita.economia.gov.br >), que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Transcrevem-se excerto dos fundamentos da **Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017**, na parte relevante para o deslinde da questão:

7. Conforme relatado, a divergência interpretativa circunscreve-se à interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c inciso II do art. 15 da mesma Lei), em relação à possibilidade de creditamento pelas pessoas jurídicas em relação aos dispêndios com pagamento de frete na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ademais, caso se considere possível o referido creditamento, a recorrente pleiteia ainda que alcance inclusive gastos com a transferência e coleta de produtos adquiridos para revenda entre seus estabelecimentos.

8. O crédito da não cumulatividade das contribuições em estudo está assim instituído na Lei nº 10.833, de 2003, que versa sobre a Cofins:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **nos casos dos incisos I e II**, quando o ônus for suportado pelo vendedor.” (grifou-se)

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”

9. Conforme se observa, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

13. Por didático, transcrevem-se os dispositivos referenciados: Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, **exceto** em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)” (grifou-se)

14. Ademais, insta apresentar uma exceção expressa e remissiva ao disposto na alínea “b” do transcrito inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelo art. 24

da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que, em razão disso, deve ser considerada na interpretação de tal alínea:

“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.” (Grifei)

15. Ainda, cumpre apresentar outra exceção expressa e remissiva às disposições da alínea “b” do colacionado inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelos §§ 13 a 16 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que também deve ser considerada na interpretação de tal alínea:

“§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o § 13 deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)” (grifou-se)

16. Considerando os dispositivos transcritos nos parágrafos 13 a 15, constata-se que:

a) o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite creditamento em relação a bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e veda creditamento em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

b) o inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite creditamento em relação a bens adquiridos para revenda e veda creditamento em relação a:

b.1) mercadorias em relação às quais as contribuições tenham sido exigidas anteriormente em razão de substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003);

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das **contribuições** (§ 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos (§ 2º do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008); e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes (§ 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive

para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

17. Assim, identificadas as hipóteses em que os incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitem e vedam creditamento, e considerando a premissa fixada no parágrafo 11 acerca da relação de dependência entre os dispositivos, conclui-se que, atualmente, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

i) permite creditamento em relação à armazenagem de mercadorias (inciso IX, primeira parte) destinadas à venda:

i.1) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica (inciso II); ou

i.2) adquiridas para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I);

17.1. Perceba-se que a conjugação da primeira parte do inciso IX (“armazenagem de mercadoria”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item i.1), demanda interpretação. Considerando que a primeira parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona armazenagem de “mercadoria”, **pressupõe**, pela significação consagrada do termo “mercadoria” (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação. Daí porque a remissão ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas as “mercadorias” acabadas produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem.

ii) permite creditamento em relação ao frete suportado pelo vendedor na operação **de venda de produtos** (inciso IX, segunda parte):

ii.1) produzidos ou fabricados pela pessoa jurídica (inciso II); ou

ii.2) adquiridos para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I).

17.2. Veja-se que também aqui a conjugação da segunda parte do inciso IX (“frete na operação de venda”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item ii.1), demanda interpretação. Considerando que a segunda parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona “operação de venda”, e considerando que insumos não são diretamente vendidos, mas antes utilizados em processos de produção, a remissão do dispositivo ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, **apenas os** produtos produzidos pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus do frete.

17.3. Por outro lado, salienta-se que as vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 não se aplicam ao “caso” de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica.

18. Portanto, conclui-se que, em relação aos dispêndios com **frete suportados pelo** vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais **produtos**, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos. [sem grifo no original]

Pois bem, nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, pode ser descontado crédito em relação à armazenagem de mercadorias e ao **frete na operação de venda** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX), nos casos dos incisos I (revenda) e II (produção ou fabricação).

No caso da revenda, não está incluída a revenda dos produtos sujeitos à tributação concentrada, eis que o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente exclui os produtos referidos no § 1º do art. 2º (produtos monofásicos).

Portanto, em vista de todo o exposto, julgo em manter por completo as glosas referentes a polimento e lavagem de veículos novos, lavagem de veículos em manutenção e fretes (transporte de veículos novos para os estabelecimentos Show Room; e // - transporte de entrega de mercadorias (peças) para seus adquirentes).

2.3) Depreciações de Bens do Ativo Imobilizado

Em sua impugnação, a requerente sustenta que os bens relacionados no relatório fiscal seriam utilizados na prestação de serviço de reparação/manutenção de automóveis, como também aos bens adquiridos antes de maio de 2004.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e a Cofins, só pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme estabelecido no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Vejamos então a forma como se encontra redigida a legislação que disciplina a tomada de crédito neste item tratada:

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Primeiramente, é preciso deixar claro a impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

Nesse aspecto, não se pode esquecer que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas (ex: energia elétrica, armazenagem e frete, aluguel de máquinas e equipamentos, **depreciação**, etc.).

O Parecer Normativo nº 5/2018 assim abordou esse tema:

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

72. Conforme estabelece o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de depreciação, amortização ou exaustão”.

73. Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.

(...)

76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

Verificando os autos, foi constatado o creditamento de encargos de depreciação sobre equipamentos de informática, aparelhos de ar condicionado, computadores, impressoras, software, etc.

Lembrando que como já esclarecido, nem todos os custos inerentes ao negócio são passíveis de crédito de PIS e COFINS, ainda que tributáveis para o fornecedor dos bens/serviços.

As despesas de depreciação e amortização (e os bens a que se referem) possuem incisos próprios no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo possível, conceber um conceito extensivo de insumo que não lhes dê respeito. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais necessários ao funcionamento geral do negócio, não sendo essenciais à produção da atividade finalística própria da empresa.

Destaco ainda, não estão incluídas nas possibilidades de descontos de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a depreciação de máquinas, equipamentos e

outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados nas atividades comerciais da empresa.

E mais. Mesmo na hipótese de que pudéssemos considerar que tais bens fossem essenciais na prestação de serviço de reparação/manutenção, não consta dos autos provas hábeis e idôneas de que os mesmos são realmente utilizados na prestação de serviços de reparação/manutenção e não em atividades administrativas, por exemplo.

Nesse sentido, deve-se ressaltar que, no presente caso, o ônus da prova cabe ao contribuinte, pois a legislação pátria adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato constitutivo, impeditivo ou modificativo do direito.

Citada interpretação, diga-se, pode ser depreendida da leitura do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e cujo rito processual deve ser adotado para a situação de fato (conforme previsão contida no § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, com as modificações da Lei 10.833/2003), e do artigo 373, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), *in verbis*:

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.

(...)

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Este entendimento é corroborado pelo disposto nos art. 15 e 16 do citado decreto, abaixo transcritos, pois a interessada, a fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, deveria obrigatoriamente instruir sua Manifestação de Inconformidade com documentos que respaldassem suas afirmações.

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).

Assim, da leitura do § 4º acima, conclui-se que as provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com sua defesa, “*precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual*”, salvo as exceções legalmente previstas.

Cabe também informar que a partir de 01/08/2004, somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, conforme art. 31, da Lei nº 10.865/2004.

Art. 31. **É vedado**, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, **o desconto de créditos** apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003,

relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º **Poderão ser aproveitados os créditos** referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio. (Destaquei)

Quanto à utilização dos créditos de veículos de seu ativo imobilizado adquirido com a finalidade exclusiva de Test Drive, melhor sorte não tem a impugnante.

Relativo a aquisições de bens destinado ao ativo imobilizado, o contribuinte pode apurar créditos sobre os encargos de depreciação ou sobre o valor de aquisição. Optando pela apuração sobre os encargos de depreciação, o crédito deverá ser calculado mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre a referida despesa incorrida no mês. Caso opte pelo cálculo considerando o valor de aquisição, o cálculo deverá ser realizado aplicando-se a respectiva alíquota devida sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem.

Vejamos o teor do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2002:

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Grifei)

Como vemos, o legislador neste caso menciona apenas “máquinas e equipamentos” (não cita veículos) para efeitos da apuração de créditos sobre o valor de aquisição do bem. Logo, por expressa vedação legal, esta hipótese está vedada.

Resta então, a apuração de crédito sobre os encargos de depreciação. Assim, em detrimento da possibilidade de calcular créditos sobre o valor de aquisição do veículo, admite-se a apuração de créditos de PIS e COFINS com base no encargo mensal de depreciação, conforme previsão legal estabelecida no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, conforme Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 20 de abril de 2015.

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Art. 2º Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, admite-se a apuração de créditos da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, da leitura da legislação citada, depreende-se que a aquisição de veículos novos para utilização como Test Drive não pode apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadra nas hipóteses de “utilização para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços”.

Dessa forma, entendo como corretas as glosas efetuadas sobre os encargos de depreciação.

3) DA OMISSÃO DE RECEITAS

No tocante aos valores não incluídos na apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, constantes da conta 4110101001 – VEÍCULOS NOVOS VW – NACIONAIS, referentes a lançamentos a crédito com histórico “*bônus*”, o contribuinte sustenta que pelas normas contábeis, doutrina e jurisprudência as bonificações recebidas, ora em análise, possuem a natureza jurídica de redução de custo e não de Receita e, portanto, fora do campo de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

Diz tratar-se de Ações Comerciais denominada “Bônus”, onde é concedido pela VW uma bonificação sobre veículos já faturados e no estoque da CARBURGO, reduzindo assim o custo dos veículos adquiridos.

Que mesmo que fosse possível considerar os descontos comerciais e as bonificações como Receita, não poderia a fiscalização constituir os créditos tributários, uma porque já estariam tributados no regime monofásico de tributação e duas porque na condição de receita financeira estariam sujeitas a alíquota zero por cento.

Vejamos. As Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que tratam da tributação do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, na sistemática da não cumulatividade, assim dispõem em seus art. 1º:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008) (Vide art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) 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.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)”

Tem-se claro, pela leitura dos dispositivos, que a base de cálculo tanto da Cofins, quanto do PIS/Pasep, é a universalidade das receitas, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante sua denominação ou sua classificação contábil. Também estão relacionadas de forma taxativa as receitas que não integram a base de cálculo das contribuições, não se incluindo dentre elas quaisquer tipos de recebimento de bônus ou bonificações.

Por isso, a receita bruta da comercialização dos veículos e autopeças é o valor que consta na nota fiscal de venda, sem se levar em conta se é deficitária ou não a operação.

Portanto, o valor recebido pela concessionária, constante da nota fiscal de venda liquidada pelo consumidor final, é o que a legislação determinou como o valor sujeito à incidência de alíquota de zero por cento para o cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Por outro lado, a concessão de bônus pela montadora (Ação Comercial), ou as convenções acordadas entre a montadora e a revendedora não alteram o custo do produto ou o seu valor de venda e as partes envolvidas na compra e venda continuam sendo tão somente o consumidor e o comerciante. Nas operações em que incidem o bônus, é a concessionária que aceitou, voluntariamente, reduzir seu preço de venda, para ser ressarcida ou recompensada futuramente, dentro de uma política comercial estabelecida com a montadora. Dessa maneira, as diversas ações promocionais implantadas pela montadora não modificam a receita bruta (constante da nota fiscal) decorrente das vendas de veículos novos e autopeças, nem os custos nela implicados. E nos termos do § 2º do art. 3º da Lei 9.718, 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.

Deve-se também mencionar que, considerando a legislação vigente, os bônus (i) não podem ser classificados como receitas financeiras, nos termos do art. 373 do Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99; e (ii) não são receitas tributadas à alíquota zero, a teor dos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.485, de 2002, pois não decorrem da venda de veículos de códigos TIPI mencionados na Lei.

O pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, no Resp nº 1.446.354/RS – de 26/08/2014, DJE nº 1.584 de 10/09/2014, a respeito da tributação do bônus à alíquota zero, corrobora esse entendimento:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÃO RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS PELA AQUISIÇÃO E DESEMPENHO NA VENDA DE AUTOMÓVEIS. LEI N. 10.485/02. BENEFÍCIO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. ART. 150, § 6º, DA CF/88. ART. 111, I, DO CTN. CLÁUSULAS CONTRATUAIS. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

(...)

2. A sistemática de incidência monofásica das contribuições para o PIS e da COFINS no início da cadeia produtiva, prevendo alíquota zero nas operações posteriores (arts. 2º, § 2º, II, e 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.485/02), não alcança as bonificações recebidas dos fabricantes e importadores de veículos em razão da aquisição e consequente desempenho da concessionária na implementação de estratégias promocionais e venda dos automóveis.

E também não se cogita que tais receitas estão compreendidas dentre as receitas financeiras previstas no Decreto nº 5.442, de 2005 que “reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições”. E isso porque, os referidos bônus e bonificações não são considerados de natureza financeira, já que esses, por definição, não decorrem do pagamento antecipado de um título ou em função do cumprimento de prazo estipulado pelo fornecedor, como se constata pela classificação trazida no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às Demais Sociedades (Iudícibus, Sérgio de. Martins, Eliseu. Gelbcke, Ernesto Rubens. 6ª ed. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP - Fipecafi. São Paulo. Atlas, 2003. p. 354-356), onde classificam-se como receitas e despesas financeiras:

[...] os juros, o desconto e a atualização monetária prefixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, como as oriundas de aplicações temporárias em títulos.

[...]

Como receitas financeiras, há:

Descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

Juros recebidos ou auferidos, conta em que se registram os juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento, postergação de vencimento de títulos e outras operações similares.

Receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, que abrigam toda receita financeira nas aplicações em Open Market, ou seja, a diferença total entre o valor de resgate e o de aplicação.

[...]

Receitas sobre outros investimentos temporários, em que são registradas as receitas totais nos demais tipos de aplicações temporárias de Caixa, como em Letras de Câmbio, Depósitos a Prazo Fixo etc.

[...]

Prêmio de Resgate de títulos e debêntures, conta que registra os prêmios auferidos pela empresa em tais resgates, operações essas relativamente incomuns. Na esfera fiscal, da mesma forma entendeu o legislador ao elaborar as várias normas tributárias, podendo-se citar o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) —, cujo art. 373 elenca como “receitas financeiras” unicamente os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, além das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual (art. 375, parágrafo único, do referido diploma). No caso descrito nos autos, não se vislumbra a aplicação de recursos financeiros que justificassem a produção de rendimentos a serem pagos por seus fornecedores, sendo que os descontos informados caracterizam, isso sim, tática comercial em que os fornecedores tentam incrementar a venda de seus produtos aos compradores.

Cumpra ainda esclarecer 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.

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.

Resta evidente que o bônus aqui discutido não possui natureza de receita financeira.

Quanto à citação pela interessada do julgamento do Supremo Tribunal Federal acerca da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, é de se ressaltar que, nos termos daquele julgado, submetido à sistemática do art. 543-B (repercussão geral) do CPC então vigente (Lei nº 5.869, de 1973), o PIS/Pasep e a Cofins devem incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando dessa incidência somente as receitas não operacionais (dentre elas as financeiras). E assim sendo, as bonificações e/ou bônus, por serem decorrentes das atividades próprias da empresa estão fora da situação trazida no julgado. Deve-se ainda lembrar que tal julgado está direcionado para as pessoas jurídicas que se sujeitam ao regime cumulativo e apuram as contribuições com base na Lei nº 9.718, de 1998, onde o conceito de receita bruta deve ser entendido como proveniente das receitas oriundas da venda de mercadorias, de serviços ou da venda de mercadorias e prestação de serviços. No caso dos autos, estando a exigência das contribuições fundamentada sob o regime da não cumulatividade, de acordo com as Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, o fato de ter sido declarada a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins promovido pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998, relação alguma tem com a situação aqui analisada.

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 realizadas por estas junto àquelas, caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

Dessa forma, correta a conclusão trazida pela autoridade fiscal de que ao deixar de incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins os valores pertinentes a bônus, concedidos pela montadora à concessionária, a contribuinte perpetrou infração fiscal (omissão de receita), uma vez que, considerando esses valores como redução do custo, ou até como receita não tributável, deixou de computar nessa base receitas previstas na legislação com incidência de tributação.

Com base nas razões acima expostas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Eis o meu voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator Designado.