



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

Processo nº 11516.720709/2013-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.438 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente Globovel Comércio de Veículos e Peças Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COMERCIANTE VAREJISTA (CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS). HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. INCENTIVOS DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE. Os valores creditados pelos fabricantes de veículos em favor dos comerciantes varejistas a título de bônus ou incentivo de vendas constituem receita operacional, que integra a base de cálculo da COFINS.

HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. *HOLD BACK*. IMPOSSIBILIDADE. Integram a base de cálculo da contribuição os valores referentes ao *hold back* por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral: Dr. Antonio Elmo Gomes Queiroz (OAB/PE 23.878).

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, José Henrique Mauri, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de autuação de PIS e COFINS, nos valores respectivos de R\$ 1.653.289,80 e R\$ 358.937,95 (incluídos nesse valor o principal, multa proporcional e juros de mora). O auto de infração constituiu crédito referente às seguintes infrações:

I. Exclusão indevida de receitas da base de cálculo das contribuições oriundas de comissões sobre intermediação de negócios entre seus clientes e instituições financeiras. A esta infração foi aplicada multa qualificada calcada no que foi entendido como conduta reiterada da contribuinte;

II. Falta de tributação de bonificações comerciais concedidas por montadoras sob condição de cumprimento de metas;

III. Falta de tributação de receitas decorrentes de “bônus por adimplência”, mecanismo de fomento estabelecido por montadora para aquisição de veículos pelas concessionárias.

Em sua defesa, a empresa requereu em suma:

a) Preliminarmente, seja cancelado o lançamento no que diz respeito às comissões sobre financiamentos, tendo em vista carregar vício material sobre a apuração do crédito;

b) No mérito, sejam canceladas integralmente as exigências de PIS e COFINS, referentes às devoluções recebidas a título de *hold back*, assim como dos valores recebidos a título de incentivos de vendas e comissões sobre financiamentos, por não se encontrarem no campo de incidência do PIS e da COFINS;

c) Subsidiariamente, em sendo mantido o lançamento sobre as comissões sobre financiamentos, seja cancelada a multa agravada, uma vez que não praticou qualquer ato de fraude ou simulação, estando devidamente registrados e declarados os valores recebidos.

O Acórdão nº 0128.435, da 3ª Turma da DRJ/BEL, foi assim ementado:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. CONDIÇÕES.

A constituição de ofício do crédito tributário por meio de Auto de Infração somente é passível de anulação se efetuada por agente incompetente. A discussão de matéria de mérito não provoca a anulação do lançamento.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÕES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Comissões recebidas em remuneração por intervenção no processo de obtenção de financiamentos por clientes constituem

receitas por serviços prestados e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições.

DECLARAÇÃO INEXATA. REITERAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A prática deliberada e inescusável da declaração reiterada de receitas tributáveis como se fossem passíveis de incidência de alíquota zero, representa prática dolosa passível de aplicação da multa qualificada por intuito de fraude.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS.

O faturamento, universo representativo da base de cálculo das contribuições apuradas pela sistemática não cumulativa, engloba os bônus recebidos pelo sujeito passivo em função do cumprimento de metas de comercialização e prestação de serviços. Com efeito, trata-se de valores incorporados definitivamente ao patrimônio do sujeito passivo e, portanto, passível de tributação a título de receita bruta.

BASE DE CÁLCULO. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS.

Receitas auferidas a título de bônus por pagamento nos prazos contratados com o fabricante (hold back) compõem a base de cálculo da Cofins.

INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reitera os fundamentos de sua impugnação e os exatos termos de seu pedido.

A empresa aderiu a programa de parcelamento dos débitos relacionados no item 1 do auto de infração (cf. e-fls. 1878-1882, 1883 e 1884-1885), consequentemente houve a expressa desistência de parte deste Recurso Voluntário em relação à autuação das comissões sobre financiamento. Por conseguinte, houve a desistência da alegação de preliminar e da contestação da aplicação de multa de ofício qualificada, uma vez que estritamente relacionadas a esses valores.

Como permanecem em litígio a tributação pelo PIS e COFINS dos valores recebidos pela Recorrente a título de *hold back* e incentivos de vendas, então cumpri esclarecer os elementos trazidos aos autos sobre eles.

A- Incentivos de Vendas

A respeito dos incentivos de venda da montadora Ford para as concessionárias, extrai-se da decisão de piso a compilação dos argumentos da fiscalização e da Recorrente, para entendimento da natureza desses valores:

Incentivos de Vendas/Para a Fiscalização:

A contribuinte deixou de tributar as receitas relativas aos INCENTIVOS oferecidos pela Ford do Brasil como prêmio (“bônus de Varejo”) pela concretização/cumprimento de certas metas de vendas durante o ano calendário de 2009.

Intimada, pelo Termo de Intimação 03/2012, a informar o que significavam os INCENTIVOS DE VENDAS (assim denominados pela própria Ford) que embora tenham sido corretamente contabilizados como “RECEITA BRUTA DE VENDAS”, foram AO MESMO TEMPO excluídos da tributação do PIS e da COFINS.

(...)

Procurando resumirem poucas palavras: a contribuinte entende que tais bonificações deveriam ser classificadas: a) ou como **redução de custos (reposicionamento de preços); b) ou como receita financeira (“descontos a posteriori”)**; embora, paradoxalmente, ela mesma, tenha contabilizado tais INCENTIVOS DE VENDAS como RECEITA BRUTA (ver balancete Globovel, transcrito logo mais abaixo – fl. 17 deste Termo).

Ocorre que, contrariamente ao que relatou a contribuinte na resposta acima transcrita, a MONTADORA FORD, que também foi intimada por esta fiscalização a manifestar-se sobre os mesmos “Incentivos de Vendas”, informou que, muito pelo contrário, tais incentivos de vendas são na realidade **SUBSIDIOS PARA ESTIMULAR AS VENDAS, e que são DESCONTOS CONDICIONAIS, “uma vez que o pagamento dos incentivos estão estritamente condicionados à venda do veículos para o cliente final”** (SIC).

Transcreva-se, abaixo, a resposta à intimação da montadora FORD, anexada às fls. 530 a 538, e que demonstra todo o caráter de BONIFICAÇÃO CONDICIONAL DAS “CAMPANHAS” FORD:

(...)

Como se vê, contrariamente ao que postulou a contribuinte, tais incentivos de vendas são, em sua essência, Bônus de PRODUTIVIDADE E DE ESTÍMULO pagos pela montadora (FORD) quando o concessionário atinge certas METAS de vendas (rapidez na venda, **pagamento, emplacamento**, por exemplo).

Saliente-se que, de fato, ratificando a interpretação da Montadora Ford, para que estejam aptos a auferir tais incentivos, os concessionários invariavelmente ficam sujeitos a CONDICIONANTES CONTRATUAIS (tanto que a Montadora utiliza-se sempre das expressões “SE”, “SOMENTE SE” e “estritamente condicionados”, como se viu acima, e que poderão ser confirmados nas cópias dos “PROGRAMAS DE INCENTIVOS ÀS VENDAS” anexados às fls. 539 a 657 do presente processo.

E, sendo Bônus de Produtividade e Premiações sobre metas e condições de vendas, nada mais correto que classificá-los como **receitas operacionais** (o que a contribuinte corretamente já o fez em sua contabilidade) e que, portanto, **deverão estar também sujeitas à tributação do PIS e da COFINS** (que a contribuinte paradoxalmente não fez, apesar de classificá-los como receitas).

(...)

Lembre-se que a fiscalizada apura suas contribuições sociais do PIS e da COFINS da forma NÃO CUMULATIVA, isto é, de acordo com as Leis nº 10.637/2002, de 30/12/2002 e 10.833/2003, de 29/12/2003, com suas alterações posteriores, cujo **retumbante** artigo 1º transcrevemos abaixo:

(...)

Isto significa dizer que as receitas auferidas pela GLOBOVEL (concessionária), independentemente de sua denominação ou classificação contábil, incluídas aí, conseqüentemente, as bonificações e incentivos recebidos por esta pessoa jurídica, deverão, por imposição legal, fazer parte da base de cálculo desses tributos.

Saliente-se mais uma vez que a própria contribuinte classificou em sua contabilidade tais INCENTIVOS como “RECEITA BRUTA DE VEÍCULOS” (!!!), como se pode demonstrar pelo balancete abaixo, extraído da contabilidade da PRÓPRIA GLOBOVEL (Escrituração Contábil Digital):

(...)

E sendo uma receita BRUTA operacional, inexiste a possibilidade de excluí-las da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Transcreva-se abaixo parte do teor de alguns dos Comunicados relativos aos “PROGRAMAS DE INCENTIVOS DE VENDAS”, fornecidos pela MONTADORA (e pela contribuinte) em resposta à intimação, que evidenciam o caráter promocional e “motivacional” de tais “incentivos de vendas” e que por terem o objetivo de premiação e incentivo às vendas e à produtividade, sujeitos a OBJETIVOS a serem (ou não) atingidos, jamais poderiam ter sido excluídos da base de cálculo do PIS ou da COFINS.

(...)

Perceba-se pela transcrição acima (que é um exemplo fiel – mensalmente reeditado de como os incentivos são tratados pela Montadora continuamente só lhe alterando os valores e condições de elegibilidade, durante determinados períodos de tempo) que existem bônus elegíveis pelo simples fato da contribuinte efetuar a venda dentro do prazo pré-estabelecido pela montadora (desde que emplacado e informado por intermédio do relatório CVVG). Outros tipos de bônus são elegíveis pelas condições de pagamento oferecidas e aceitas pelo comprador (cliente).

Por exemplo: no caso do Ford Fiesta Sedan, acima citado – a montadora oferece um bônus de R\$ 3.000,00 (três mil reais) – ao distribuidor – desde que não seja utilizada a opção de financiamento especial, oferecida pela empresa “Ford Credit”, que é a coligada da montadora responsável pela maioria dos financiamentos oferecidos aos clientes.

Perceba-se ainda que, conforme transcrição acima, o citado “Financiamento Especial, oferecido pela “Ford Credit”, é um financiamento diferenciado em que a Instituição Financeira (Ford Credit) subsidia parte das taxas de juros praticadas pelo mercado.

Em outras palavras, desde que a venda do veículo fosse executada à vista, ou pelas taxas normais de financiamento praticadas pelo mercado, sem que fosse necessário utilizar os subsídios oferecidos pela montadora, a Distribuidora (GLOBOVEL) teria DIREITO a uma bonificação de R\$ 3.000,000 (três mil reais) por cada veículo vendido, desde que estes veículos sejam emplacados pela

Distribuidora (e preenchidas todas as condições de venda a varejo com garantia – CVVG).

Mas se por acaso a venda do veículo só pudesse ser executada pelos valores especiais de financiamento (com juros subsidiados pelo banco “Ford Credit”) – aí o Distribuidor, a princípio, não teria direito à bonificação normal de 3 mil reais), pois, supostamente, o esforço utilizado na contratação da venda não fora suficiente para contratar a venda à taxas usuais do mercado financeiro.

Em outras palavras, o Distribuidor Ford está, sim, sem sombra de dúvida, sendo PREMIADO, não só pelo seu volume e presteza nas vendas (emplacamento e condições de venda a varejo com garantia – CVVG), em determinado período de tempo, assim como, também, o Distribuidor Ford está sendo premiado por ter conseguido vender tais automóveis nas condições mais favoráveis à MONTADORA (sem necessidade de subsídios ao comprador).

TANTO ISTO É VERDADE, que em determinados casos, conforme transcrição acima, o distribuidor também terá direito a um BÔNUS ADICIONAL inversamente proporcional à quantia oferecida à vista pelo comprador (desde que contratasse a venda de veículos a “TAXAS ESCALONADAS” de juros). De se transcrever novamente:

(...)

Perceba-se, pela transcrição acima, que os INCENTIVOS ÀS VENDAS poderão ser cancelados a EXCLUSIVO CRITÉRIO DA MONTADORA, até mesmo para um único Distribuidor especificamente! (que estiver faltante para com a Ford).

Perceba-se também que o pagamento do Incentivo está vinculado à “baixa da unidade” no BANCO FORD, que é a instituição financeira utilizada pelo sistema para garantir a ADIMPLÊNCIA do Concessionário para com a Fábrica (estoques financiados).

Como se vê, tais bônus (incentivos de vendas) concedidos pela Ford a seus concessionários NÃO SÃO EFETIVAMENTE BÔNUS INCONDICIONAIS OU MEROS REPOSICIONAMENTO DE PREÇOS, como quer fazer crer a contribuinte, mas sim, verdadeiros prêmios pelo atingimento de certas metas de vendas – e até de adimplência para com o conglomerado Ford (Ford Motors e/ou Banco Ford).

Ressalte-se que considerar os bônus de produtividade e os incentivos de vendas, tais como os que acima se vê, como “descontos incondicionais”, e não como receita tributável, seria uma permissividade contábil que extrapolaria todos os princípios dessa ciência, e teria como único objetivo prático a exclusão (indevida), das citadas bonificações, da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS (uma vez que no imposto de renda tais bonificações já estão corretamente tributadas, uma vez que foram classificadas como “outros lucros” – o que na prática significa serem receitas tributáveis).

Ressalte-se também que as supra citadas bonificações foram registradas pela contabilidade da própria Ford Motor Company do Brasil na conta “PROV. INCENTIVO DE VENDAS”, cujas contrapartidas foram debitadas na conta analítica (DESPESAS DE) “AÇÃO PROMOC VAREJO – AÇÃO PROMOCIONAL”, como demonstra o “Gráfico de Fluxos Contábeis” transcrito na figura abaixo, extraído da Escrituração Contábil Digital ECD) da Ford Motor Company (12/2009), mas que também poderá ser confirmado nos lançamentos com

contrapartidas da conta “Ação Promocional Varejo – Ação Promocional”, relativo ao mês de 12/2009, que também está anexado às fls. 658 a 676, abaixo transcrito:

(...)

E sendo uma DESPESA com “AÇÃO PROMOCIONAL NO VAREJO”, na contabilidade da Ford Motor Company do Brasil, imediata e consequentemente essas bonificações deverão ser classificadas como RECEITAS no outro polo da transação comercial, no caso, da concessionária de veículos (e nunca como descontos incondicionais (ou a posteriori) como quis fazer crer a contribuinte – em contraposição, inclusive, à resposta à intimação efetivada pela própria Montadora FORD).

Incentivos de Vendas/Para a Recorrente:

IV. Dos Incentivos de Vendas no Varejo

No item 4.2 do Termo de Verificação em epígrafe, a fiscalização tratou dos Incentivos de Vendas do Varejo recebidos pelo Contribuinte, também buscando configurá-los como "prêmio", exigindo assim as contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, contudo, conforme se demonstra, novamente incorreu em equívoco.

Os valores recebidos pelo Contribuinte denominados incentivos decorrem de reposicionamento de preço, estabelecido unilateralmente pela Montadora, sobre o valor inicial dos veículos automotores adquiridos pelos Concessionários, objetivando incentivar as vendas.

Nos dizeres da própria montadora, "os incentivos de vendas caracterizam-se por subsídios concedidos aos Distribuidores para estimular as vendas, garantindo assim uma redução no preço do veículo."

Tendo em vista a necessidade de se adequar o valor do veículo novo ao mercado diante da alta concorrência ou ocorrência de outros fatores, a Montadora equaliza e estabelece novo valor a seus veículos, incentivando as vendas dos mesmos.

Na prática, quando da ocorrência de tais equalizações de preços, as Concessionárias são informadas diretamente pela Montadora, sendo que os veículos abrangidos pela reposição são identificados de acordo com seu modelo e tipo.

Nesta esteira, os Concessionários aplicam o reposicionamento estabelecido pela FORD em seus veículos em estoque e passam a vender tal veículo para consumidor final considerando o novo preço estabelecido pela Montadora.

Em razão do Concessionário realizar a venda do veículo abaixo da tabela sugerida, sem margem de lucro, a Montadora remete ao Concessionário a diferença ocasionada pela equalização do preço, compensando a operação.

Assim, tal ingresso, tem o mero condão de repor a saída de numerário anteriormente realizada, ou seja, os valores remetidos para a Concessionária, servem para neutralizar a diminuição patrimonial ocorrida quando da aquisição do veículo novo, cujo preço foi restabelecido pela própria Montadora, sendo repassado para o Consumidor final.

(...)

Observa-se da Nota Fiscal nº 000.207.496 (doc. 05), que o Contribuinte adquiriu o veículo Ford/Fiesta flex pelo valor de R\$ 37.341,78, sendo estabelecido como preço sugerido de venda o valor de R\$ 41.147,00, sendo esta a base de cálculo do ICMS Substituição Tributária.

Tal operação, possuía a previsão de margem de lucro no valor de R\$ 3.805,22 ao Contribuinte, sendo que em se tratando de operações sujeitas ao regime monofásico de tributação (sistema tratado em item próprio), tal valor estaria tributado pela alíquota 0% (zero por cento) para as contribuições ao PIS/Pasep e Cofins.

Ocorre que com o reposicionamento de preço estabelecido pela Ford e demais condições de mercado, o veículo foi vendido ao consumidor final pelo preço de R\$ 37.087,00! (doc. 06). Ou seja, realizou venda com prejuízo de R\$ 254,78.

Identifica-se que o Concessionário, operacionalizou o ajuste determinado pela Ford, transferiu a redução para o preço de venda ao consumidor final, e somada as condições de mercado, resultou em venda com prejuízo.

Veja que a margem do contribuinte na operação foi reduzida de R\$ 3.805,22 para prejuízo de R\$ 254,78, em razão do desconto conferido pela Ford.

Contudo, a montadora realizou reposição do desconto conferido, enviando ao Contribuinte o valor de R\$ 1.000,00, conforme extrato anexo (doc. 07) identificado pelo chassi do veículo, voltando o Concessionário a obter margem de lucro.

Aqui, vale mencionar o exemplo trazido aos autos pela fiscalização onde supostamente o Contribuinte teria direito a bonificação de R\$ 3.000,00 na venda do veículo Ford Fiesta Sedan.

Contudo, não verificou o I. Auditor-Fiscal, que o valor de comercialização de tal veículo, foi reduzido em R\$ 3.000,00, assim como a margem de venda do Contribuinte, sendo a "bonificação" somente destinada a repor o lucro da operação.

(...)

Mais ainda, verifica-se dos totais das operações realizadas no ano, que o Concessionário adquiriu veículos no valor total de R\$ 59.168.084,57 e realizou vendas no total de R\$ 59.111.294,09, obtendo prejuízo global no valor de R\$ 56.790,48.

Pela análise das operações acima e seus respectivos documentos fiscais, fica clara a natureza de reajuste de custo dos valores recebidos pela Impugnante, assim como seus efetivos repasses aos consumidores finais, não sendo gerado qualquer acréscimo patrimonial ou nos ganhos da mesma.

Diante de tal fato, os valores remetidos pela Montadora ao Contribuinte, não configuram novos ingressos, mas tão somente reposições de preços, repassados integralmente ao consumidor final, não ocasionado qualquer acréscimo no patrimônio dos Concessionários.

Dessa forma, tais recuperações, não se enquadram no conceito de Receita, hipótese de incidência do PIS e da COFINS, amplamente explanado no item anterior e definido como todas aquelas entradas de novos valores que passam a pertencer a pessoa jurídica e que venham a integrar e aumentar o patrimônio da mesma.

Necessário consignar que a situação não concerne a hipótese de exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS, como tentou defender o I. Auditor-Fiscal, mas sim em hipótese de não-incidência das contribuições.

Vale destacar ainda que a autuação em discussão no presente item foi realizada sem qualquer análise documental por parte da Fiscalização, que não debruçou sobre as operações de fato realizadas, não observando os preços praticados nas operações alcançadas pelas equalizações.

(...)

No presente caso, há clara ausência de provas suficientes para comprovar o ilícito buscado pelo I. Auditor-Fiscal, que distorceu claramente as operações realizadas pelo Contribuinte, tentando caracterizar Bônus de Produtividade e de Estímulo.

(...)

Somente poderia ser considerada Bonificação, caso o Contribuinte recebesse um plus, uma gratificação, um aumento de sua margem, o que claramente não ocorreu.

Os incentivos de vendas não estão condicionados a determinada performance do Contribuinte, são concedidos para toda a rede indiscriminadamente, possuindo apenas prazo de validade.

Constata-se também que não há que se falar em metas, como tentou o I. Auditor-Fiscal, a Ford não estabelece qualquer número de vendas ou outro objetivo aos Distribuidores, apenas reduz o valor do veículo para possibilitar sua venda.

Ademais, do Programa de Incentivo às Vendas, relativos às vendas de caminhões trazidos pela fiscalização nas fls., é possível identificar claramente a necessidade de se repassar o valor do incentivo ao consumidor final, não correspondendo a qualquer bônus, mas tão somente a um reposicionamento de preço:

(...)

Pela análise das operações acima e seus respectivos documentos fiscais, fica clara a natureza de reajuste de custo dos valores recebidos pela Impugnante, assim como seus efetivos repasses aos consumidores finais, não sendo gerado qualquer acréscimo patrimonial ou nos ganhos da mesma.

Diante de tal fato, os valores remetidos pela Montadora ao Contribuinte, não configuram novos ingressos, mas tão somente reposições de preços, repassados integralmente ao consumidor final, não ocasionado qualquer acréscimo no patrimônio dos Concessionários.

Dessa forma, tais recuperações, não se enquadram no conceito de Receita, hipótese de incidência do PIS e da COFINS, amplamente explanado no item anterior e definido como todas aquelas entradas de novos valores que passam a pertencer a pessoa jurídica e que venham a integrar e aumentar o patrimônio da mesma.

Necessário consignar que a situação não concerne a hipótese de exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS, como tentou defender o I. Auditor-Fiscal, mas sim em hipótese de não-incidência das contribuições.

Vale destacar ainda que a autuação em discussão no presente item foi realizada sem qualquer análise documental por parte da Fiscalização, que não debruçou sobre as operações de fato realizadas, não observando os preços praticados nas operações alcançadas pelas equalizações.

(...)

No presente caso, há clara ausência de provas suficientes para comprovar o ilícito buscado pelo I. Auditor-Fiscal, que distorceu claramente as operações realizadas pelo Contribuinte, tentando caracterizar Bônus de Produtividade e de Estímulo.

(...)

Por fim, assim como no item Hold Back, a fiscalização utilizou como justificativa o fato da FORD ter classificado os incentivos como Despesas, o que levaria a conclusão de serem a Receitas para o Contribuinte.

Ocorre que caberia a fiscalização verificar os documentos que dão suporte as operações, as normas aplicáveis ao caso e os fatos realizados, concluindo pela natureza dos recebimentos e identificar sua tributação ou não, e não apenas se basear nas escrituração da Montadora, cuja análise foi realizada de forma superficial.

Por toda comprovação realizada no presente processo, demonstra-se mais adequada uma correção e verificação dos lançamentos realizados pela FORD, se de fato escriturou como deduções, do que uma errônea imputação de encargo por parte do Concessionário, uma vez que não há qualquer recebimento de bonificação, mas tão somente reposição de custo.

Assim, comprovada a natureza de reajuste de custo dos valores denominados "Bônus de Varejo" e sua transferência para o consumidor final, os mesmos encontram-se fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, devendo serem canceladas integralmente as exigências decorrentes de tal item.

IV.I. Do Regime Monofásico de Tributação

Importante consignar que quando da operação de aquisição do veículo novo pelo Contribuinte, antes da equalização do preço, foi utilizado o valor inicial estabelecido pela Montadora, sendo o mesmo constante da Nota Fiscal e portanto integralmente incluído na base de cálculo e oferecido à tributação das contribuições ao PIS e a COFINS, sujeitas ao sistema monofásico de tributação, de acordo com a Lei nº 10.485/02.

De acordo com o já explicitado, na sistemática monofásica, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido em toda a cadeia de produção, distribuição e comercialização, é atribuída a um único e determinado contribuinte, sendo no caso do setor automotivo, os fabricantes e importadores.

As demais operações realizadas no ciclo da cadeia, são tributadas pela aplicação da alíquota 0% (zero por cento), encontrando-se aqui as operações realizadas pelos Concessionários.

Especificamente no presente caso, a Montadora utiliza na apuração do PIS e da COFINS, que tem como base de cálculo o valor total da Nota Fiscal as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, destinadas a suportar todo o encargo da cadeia.

Constata-se que o valor referente ao reposicionamento do preço estabelecido pela Montadora, foi integralmente oferecido à tributação do PIS e da COFINS pela mesma, sobre a aplicação das alíquotas majoradas no sistema monofásico (1,65% e 7,6%, respectivamente) quando da operação originária de venda para o Concessionário, não cabendo nova tributação sobre tais valores.

(...)

IV.II. Da Natureza de Receita Financeira

Por fim, ainda que os valores recebidos pelas reposições de custo possuíssem a natureza de receita e portanto dentro do campo de incidência do PIS e da COFINS o que já demonstrado acima não ocorrer, nenhum recolhimento seria devido, uma vez que os descontos conferidos pela Montadora, caracterizariam as receitas recebidas como financeiras, sujeitas atualmente a incidência das mencionadas contribuições a alíquota 0 % (zero por cento).

(...)

No presente caso, os valores recebidos pelo Contribuinte sob a denominação "Incentivos de Vendas" decorrem de desconto conferido pelo reposicionamento de preço estabelecido pela Montadora, após o momento de aquisição dos veículos automotores novos, o que configuraria, no caso de se caracterizassem como receitas, de "descontos a posteriori".

B - Bônus Hold Back: (Bônus de Adimplência)

Da mesma forma, a seguir elenca-se a operacionalização dos *hold backs*, em elementos eficientemente relacionados pela decisão de piso, em argumentos da fiscalização e da Recorrente, para entendimento da natureza desses valores.

Bônus Hold Back: (Bônus de Adimplência) /Para a Fiscalização

A contribuinte também deixou de tributar as receitas relativas a bonificações recebidas da montadora (FORD), do tipo "hold back", que são aquelas bonificações repassadas pela fábrica, meses após a venda do veículo pela concessionária, com o intuito explícito de preservar as "margens de lucratividade" (fl. 777), mas também para preservar a adimplência para com a fábrica (e para com o Banco Ford) dos concessionários de veículos (intuito implícito, mas não menos importante, como se verá adiante).

Bônus Hold Back, portanto, é um mecanismo introduzido pela montadora com a finalidade de estabilizar a rentabilidade da sua rede (e preservar, paralelamente, a adimplência dos concessionários para com a fábrica). Trata-se de um percentual supostamente agregado ao preço do veículo faturado pela montadora (mas não destacado na nota fiscal) cujo montante é destinado para um fundo de aplicação administrado pela Fábrica e que é posteriormente devolvido aos concessionários sob a forma de "Resgate de uma Contribuição" (assim curiosamente denominado – fl. 778).

(...)

Viu-se, no item anterior (4.2), que as bonificações integram o faturamento das concessionárias e que são tributáveis para fins de PIS e COFINS. Viu-se, também,

que não estão sujeitas à redução de alíquota ou à exclusão da base de cálculo. A redução de alíquota a zero só seria aplicada (de tributação monofásica) em comissões relativas à intermediação nas vendas diretas, e a exclusão da base de cálculo somente atingiria os descontos incondicionais (quando se fizessem constar nas notas fiscais).

Ressalte-se que as únicas exclusões permitidas pelo artigo 1º das Leis nº 10.637/2002, de 30/12/2002 e 10.833/2003, de 29/12/2003, (...), e nenhuma delas diz respeito a qualquer forma de bonificação de adimplência (...):

Veremos que o Bônus “Hold Back” não é um Desconto Incondicional efetivamente, nem mesmo um Resgate de Contribuição, mas sim uma bonificação de adimplência efetivamente.

(...)

Assim, tal bonificação Hold Back oferecida à concessionária, mesmo que tenha o intuito de garantir a melhor rentabilidade da rede, não pode e não deve ser excluída de tributação das contribuições para o PIS e para a COFINS.

(...)

(...) o Bônus Hold Back, não obstante tenha a manifesta intenção de prevenir margens de lucro mínimas dos concessionários varejistas, também tem como OBJETIVO a preservação da ADIMPLÊNCIA DA REDE DE CONCESSIONÁRIAS, e, portanto, também é utilizado pela montadora como uma “Bonificação de Adimplência”. Tanto é assim que tais bonificações, conforme item 3.4 do MANUAL DO HOLD BACK anexado à fl. 797, o veículo deve estar com pagamento e CVVG processados na Ford Motor Company até a data final da respectiva fase. De se transcrever (fl. 274):

“Para que a devolução do Hold Back seja efetivada na data estabelecida, o veículo deve estar com pagamento e CVVG processados na Ford Motor Company até a data final da respectiva fase.”

Ressalte-se que todos os valores retidos como Hold Back recebem um “BÔNUS EQUIVALENTE A 0,95% DO CDI”, bônus (sobre bônus) este que segundo o mesmo MANUAL DO HOLD BACK, “incide 22,5% de imposto de renda” (retido na fonte), o qual já é descontado no depósito de conta corrente. De se transcrever: (fl. 797)

“Todo valor retido recebe um bônus equivalente a 0,95% do CDI. Sobre este bônus incide 22,5% de Imposto de Renda, o qual já é descontado no depósito em conta corrente, ou seja, o distribuidor já recebe o valor líquido do bônus”.

E tanto é verdade que o Bônus Hold Back é um Bônus de Adimplência da rede de concessionários para com o Conglomerado FORD, que o Artigo 7 do Vigésimo Segundo Termo de Ajuste informa que o concessionário que não cumprir com suas obrigações não terá direito a qualquer incentivo praticado pela FORD, enquanto durar tal descumprimento: (fl. 778):

“Artigo 7 – O DISTRIBUIDOR FORD que não cumprir com suas obrigações previstas no presente Termo de Ajuste não terá direito a qualquer incentivo praticado pela FORD em relação ao Floor Plan (novos e usados), enquanto durar tal descumprimento.

Lembre-se que os incentivos Ford, já descritos no item 4.2 deste Termo de Verificação Fiscal, foram objeto de lançamento fiscal de omissão de receitas, uma vez que se traduziram em RECEITAS de incentivos comerciais por estarem sujeitas a certas metas de vendas a serem ou não alcançadas.

Ressalte-se que a conta corrente contábil na qual deverão ser creditadas as bonificações de Hold Back estão expressamente autorizadas pelo vigésimo segundo Termo de Ajuste (fl. 778) à “COMPENSAÇÃO COM EVENTUAIS SALDO NEGATIVOS EXISTENTES”, conforme previsto no parágrafo primeiro do artigo 6 (sexto) daquele documento. De se citar:

“Parágrafo Primeiro – Uma vez creditados os valores das contribuições do PROGRAMA na conta corrente contábil, fica, desde já, expressamente autorizadas a compensação dos eventuais saldos negativos existentes exclusivamente naquela conta.”

Saliente-se também que CONFORME PREVISTO NO MANUAL DO HOLD BACK (anexado às fls. 796 a 801), AS CONTAS CONTÁBEIS REFERENTES AO FUNDO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS (FAV) e ao HOLD BACK, invariavelmente são colocadas uma contra a outra (compensadas), A EXCLUSIVO CRITÉRIO DA MONTADORA (bastando para isso um simples COMUNICADO (fl. 797) da FORD. De se citar e demonstrar:

“Conforme comunicado DRD04042011/09 divulgado na área do DRD no portal do FMC Dealer, a partir de 01 de abril de 2011 foi retomada as contribuições do FAV. Ressaltando também que desde 01 de dezembro de 2010 as contribuições deixaram de ter o débito efetuado em conta corrente e passaram a ser subtraídas do valor a receber do Hold Back.”

Ressalte-se que o FAV, ACIMA CITADO, trata-se de um FUNDO (Plano de Capitalização) ou “Programa para Aquisição de Veículos Ford”, previsto pelo VIGÉSIMO TERCEIRO TERMO DE AJUSTE, anexado às fls. 802 a 834, que tem por objeto capacitar os distribuidores com novos recursos econômicos para que estes possam adquirir veículos novos da marca FORD.

Conforme cláusula Quinta do Anexo I ao Vigésimo Terceiro Termo de Ajuste (REGULAMENTO DO PROGRAMA PARA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS FORD – FAV): “o FAV será constituído por recursos oriundos da FORD e do DISTRIBUIDOR,(...): (fl. 808):

(...)

Saliente-se também que o FAV (ou Programa de Aquisição de Veículos Ford) é administrado por uma terceira pessoa do Conglomerado, a Ford Comércio e Serviços Ltda, que no desempenho desta atividade exercerá, entre outras, as seguintes atribuições: (fls. 808/809)

(...)

Aliás, importa ressaltar que apesar de postular que o Bônus Hold Back não é efetivamente uma receita, a contribuinte contabilizou todos os seus resgates dentro da conta “INCENTIVOS DE VENDAS”, que como já se viu anteriormente, no item 4.2, constou no balancete da própria contribuinte como uma RECEITA BRUTA DE VENDAS.

Para a Recorrente

Conforme já mencionado, o I. Auditor-Fiscal lavrou autos de infração exigindo o recolhimento do PIS e da COFINS do período de 2009, sobre os recebimentos da Impugnante, dentre eles os denominados Hold Back.

Inicialmente, mister se faz, esclarecer a natureza do programa Hold Back firmado entre a Ford Motor Company Brasil Ltda. e a Associação Brasileira dos Distribuidores Ford ABRADIF assim como os procedimentos adotados para sua implementação.

O mencionado programa foi instituído em 20/03/2002, através do Vigésimo Segundo Termo de Ajuste à Convenção da Marca Ford, entre FORD e ABRADIF (doe. 03), com a expressa finalidade de **auxiliar a preservação das margens e da lucratividade** das operações da Rede de Distribuidores Ford.

Artigo 1. O presente Termo de Ajuste tem por objetivo implantar e estabelecer normas e procedimentos que regerão o "Programa de HoldBack da Rede de Distribuidores Ford" doravante designado PROGRAMA, **que tem por finalidade auxiliar a preservação das margens e da lucratividade das operações da REDE DE DISTRIBUIDORES FORD, mediante a destinação de um percentual da margem de comercialização obtida pelo DISTRIBUIDOR FORD ao PROGRAMA, alocando-se tais valores em uma conta corrente contábil de titularidade do DISTRIBUIDOR FORD, na forma dos artigos seguintes.**

Pela interpretação do artigo 1º acima descrito é possível identificar ainda, que a preservação objetivada pelo programa, é realizada mediante **destinação de percentual da margem obtida pelo Distribuidor Ford, para conta corrente de titularidade do próprio Distribuidor Ford.**

Verifica-se assim que o dispositivo foi claro ao eleger como forma de fomento ao Programa, **percentual da margem obtida pelo Distribuidor Ford**, sendo estipulado como valor da contribuição, parcela de cada modelo comercializado pelo Contribuinte:

(...)

Quanto a efetivação dos recolhimentos ao Programa pelos Distribuidores, ficou estabelecido que a Ford **incluiria os percentuais previamente estabelecidos, nas Notas Fiscais de faturamento de veículos** (Sexto Aditivo ao Vigésimo Segundo Termo de Ajuste).

(...)

Constata-se que o mesmo parágrafo, **estabelece a forma de devolução** dos valores retidos, sendo realizada mediante crédito na conta corrente contábil dos Distribuidores, suportada em Notas de Débito e Crédito.

(...)

A definição do Programa fica ainda mais nítida quando da verificação do Manual Hold Back, amplamente utilizado e citado pelo I. Auditor-Fiscal em seu procedimento de fiscalização:

(...)

Observa-se que os valores destinados a fomentar o Programa Hold Back, são suportados pelos próprios Distribuidores, mediante destinação de suas margens de

comercialização, retidas diretamente pela Ford quando da aquisição dos veículos novos, sendo devolvidas após o prazo de 90 (noventa) dias.

Diante da análise das disposições constantes do "Vigésimo Segundo Termo de Ajuste à Convenção da Marca Ford", e dos extratos Hold Back fornecidos pela FORD, é possível identificar a natureza do programa e sua forma de implementação, restando totalmente descabida a exigência das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins sobre os recebimentos das devoluções pelo Contribuinte.

Constata-se da análise detalhada do programa Hold Back, assim como dos fatos jurídicos realizados e comprovados, o ponto principal da demanda, qual seja:

Todos os valores envolvidos no Programa foram originários do próprio Contribuinte, que aceitou reduzir sua margem de comercialização no momento da aquisição do veículo, para recebimento após o período de 90 (noventa) dias.

Assim os valores recebidos a título de Hold Back pelo contribuinte apresentam-se como meras devoluções, **não estando as mesmas englobadas nos campos de incidências do PIS e da COFINS**, que somente abarcam aqueles valores caracterizados e auferidos como **receitas** das pessoas jurídicas.

Sabe-se que conceito de receita representa: todas aquelas entradas de valores que passam a pertencer a pessoa jurídica e que venham a integrar e aumentar o patrimônio da mesma.

Nesse sentido, os valores recebidos a título de Hold Back, cristalinamente não podem ser considerados como Receitas, uma vez que não representam qualquer acréscimo ao patrimônio dos concessionários, sendo simples devolução de valor de sua propriedade, retido em momento anterior pela FORD.

Importante ratificar que a situação em comento não representa hipótese de exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS, como buscou se pautar o I. Auditor-Fiscal, mas sim em hipótese **de não-incidência das contribuições**.

Para que se possa falar em exclusão como pretendeu a linha de raciocínio da fiscalização, antes os valores devem integrar a base de cálculo, o que não ocorre no presente caso, não cabendo assim qualquer análise quanto a previsões legais de exclusão ou aplicação literal ou interpretativa das normas tributárias.

Resta claro o erro que incorrido pela fiscalização, que mesmo de posse dos conceitos acima descritos, não enfrentou o ponto principal da demanda, qual seja, a natureza de devolução dos valores Hold Back, empenhando-se em criar tese sofismática, pautada no objetivo de afastar o Hold Back da natureza de "desconto incondicional" e caracterizá-la como "bônus".

Sem qualquer fundamentação legal ou razoabilidade, mesmo de posse de todos os atos de sua constituição, buscou caracterizar as devoluções como bonificações repassadas meses após a venda.

Neste sentido, o sistema Hold Back, não se confunde em nada com "Bonificação de Adimplência" como afirmou a mirabolante tese da fiscalização.

A bonificação representa um "plus", uma vantagem à determinada pessoa, em razão do cumprimento e manutenção de determinadas obrigações, o que claramente não acontece no presente caso.

(...)

(...) os valores Hold Back não possuem natureza de Bônus, já que em nenhum momento o Concessionário recebe alguma recompensa ou vantagem por determinada conduta ou atingimento de meta, mas apenas resgata devolução de valores de sua titularidade (margem de comercialização) anteriormente transferidos para a FORD.

Importante consignar ainda que a natureza dos valores não é definida pelas nomenclaturas a elas destinadas, mas sim pelo cotejamento das ocorrências no mundo fenomênico com a situação normativa específica, ou, em outras palavras, pela análise dos critérios fáticos de determinada situação e suas relações com os conceitos e definições existentes em nosso sistema jurídico.

(...)

Assim, diante de tudo quanto acima exposto, forçoso concluir que os valores recebidos a título de Hold Back pela Impugnante, representam meras devoluções de suas margens de comercialização anteriormente retidas pela Ford, ou seja, meros ingressos de valores, não configurando qualquer acréscimo ou "plus" no patrimônio da impugnante, afastando-se do conceito de receita e portanto fora do campo de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

III.I. Do Regime Monofásico de Tributação

Não obstante as devoluções a título de Hold Back estarem fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, conforme demonstrado acima, ainda que as mesmas pudessem ser consideradas com receitas, o que já exaustivamente comprovado não devam, as contribuições não poderiam ser exigidas da Impugnante, uma vez que já oferecidas à tributação na operação original quando da aquisição dos veículos pelos concessionários, tendo em vista a incidência do sistema monofásico de tributação.

Conforme explicitado acima, a retenção dos valores de Hold Back da Montadora, é realizada mediante acréscimo no preço dos veículos novos quando da aquisição pelos concessionários, para posterior devolução.

Sendo o valor inserido no preço do veículo e, portanto, na Nota Fiscal de Venda, o mesmo é integralmente oferecido à tributação do PIS e da COFINS pela Montadora, que se encontra sujeita ao sistema monofásico de tributação na apuração das mencionadas contribuições.

(...)

(...) quando da compra de veículo novo, o valor Hold Back retido pela Ford, é inserido na base de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, sendo recolhido na forma monofásica.

Desta forma, ainda que na hipótese dos valores concernentes ao Hold Back serem considerados como receita o que só se admite por amor ao debate tendo em vista sua inclusão no valor de aquisição dos veículos novos, os mesmos já foram tributados pelo PIS e pela COFINS na operação da montadora, pelo sistema monofásico de tributação, não cabendo nova tributação.

(...)

Assim, o não oferecimento à tributação dos valores recebidos a título de Hold Back, justifica-se pela sua natureza de devolução, não contemplada nas hipóteses de incidência do PIS e da COFINS, ou seja, auferimento de receita, e ainda que fosse o

que se admite apenas para argumentar, já teria sido tributada no sistema monofásico, não cabendo nova tributação sobre o mesmo valor.

Enfim, por tudo o acima colacionado, está a matéria deste Recurso Voluntário devidamente identificada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, com a adesão ao parcelamento, restaram nestes autos como pontos controvertidos, a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores a título de incentivos de vendas e bônus *hold back*.

Entendo não merecer reparo a decisão recorrida, pois os valores creditados pelos fabricantes de veículos em favor dos comerciantes varejistas a título de bônus ou incentivo de vendas constituem receita operacional, que integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

De acordo com a tributação monofásica da contribuição ao PIS e da COFINS instituído pela Lei nº 10.485/2002 para pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de veículos, a receita auferida pela concessionária com a venda de veículos novos está sujeita à alíquota a zero, nos termos do art. 3º, § 2º, II, dessa Lei.

Por sua vez, o art. 1º, § 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do regime não-cumulativo - aplicável às concessionárias -, excluem da base de cálculo das contribuições as receitas sujeitas à alíquota zero.

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 prescrevem a incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, no sistema da não-cumulatividade, a não ser no caso do enquadramento nos art. 8º e 10º dessas leis, hipóteses em que permanecerá submetida à legislação anterior. Então, a base de cálculo do PIS e da COFINS é composta pela totalidade das receitas percebidas pela concessionária.

As bonificações concedidas pela montadora com o objetivo de incrementar as vendas ou compensar prejuízos não decorrem de receitas da venda de veículos novos, que são sujeitas à alíquota zero. *Isso porque o pagamento de incentivos não configura a relação comercial específica de venda de veículos novos.*

Assim, a receita decorrente da venda de veículo novo, e que está sujeita à alíquota zero, é aquela decorrente da venda. Já os valores recebidos pela concessionária, em razão dos incentivos de vendas, pagos pela montadora dos veículos, ainda que atrelados à sua venda, *constitui receita diversa desta, sendo decorrente de outro contrato estabelecido com a montadora*, com o fim precípuo de compensação pelos descontos concedidos aos consumidores finais, devendo, portanto, sujeitar-se à tributação do PIS e da COFINS, na forma da legislação supracitada.

Estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, nos seus art. 1.º, as taxativas hipóteses de receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, não estando incluídos em tais dispositivos legais os incentivos de vendas e *hold back*.

O *hold back* é um incentivo para que as vendas sejam agilizadas, pois o preço pago pelo veículo não é alterado, o valor de aquisição é aquele pago à montadora e é este mesmo que é contabilizado como custo da mercadoria vendida.

Logo, essas bonificações não estão amparadas por nenhuma hipótese de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero. Não se admite a exclusão dessas verbas, em razão da determinação de interpretação restritiva prevista no art. 111, I, do CTN.

Dito de outra forma, no que se refere à natureza jurídica dos bônus sobre vendas e *hold back*, em se tratando daqueles valores recebidos da montadora por veículos que já foram pagos pela concessionária e estão no estoque, e bonificação de fábrica paga após a venda do veículo, na forma de incentivo à adimplência das revendedoras, são receitas, não guardando previsão na lei de regência como hipóteses de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero. E, o fato de serem concedidos, por vezes, para mitigar eventuais prejuízos da concessionária por aquisição anterior a preço mais elevado, não altera a natureza jurídica desses bônus.

Nesse sentido o STJ já se pronunciou, no REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014:

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.

1. Não viola o art. 535, inciso II, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando a Corte de origem obrigada a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

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.

3. A concessão de benefício fiscal é função atribuída pela Constituição Federal ao legislador, que deve editar lei específica, nos termos do art. 150, § 6º. Razão que confere suporte ao art. 111 do CTN, dispositivo que proíbe interpretação extensiva em matéria de exoneração fiscal.

4. A pretensão da recorrente, fundada na alegação de que as cláusulas do contrato firmado com a fabricante não comprovam que o valor da bonificação é calculado sobre o valor líquido da nota fiscal de venda dos veículos, esbarra nos óbices contidos nas Súmulas 5 e 7 deste Tribunal Superior, na medida em que, para se chegar ao raciocínio pretendido pela sociedade empresária, em sentido contrário à conclusão a que chegou o Tribunal de origem, necessário seria a interpretação de cláusulas contratuais e o revolvimento do conjunto fático-probatório.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido.

E o CARF, em processo fiscal da mesma Recorrente, também já decidiu, no acórdão 320200.388 – 2ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, julg. 07/10/2011:

COMERCIANTE VAREJISTA CONCESSIONÁRIO DE VEÍCULOS. DESCABIDA A EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA DE VALORES RECEBIDOS DO FABRICANTE A TÍTULO DE INCENTIVOS DE VENDA. Créditos efetuados por fabricante de veículos em favor de comerciante varejista, no âmbito de programa de incentivo de vendas, não se enquadram como "receitas de venda" e não podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins não cumulativa.

Ademais, o bônus sobre vendas e *hold back* não podem ser considerados descontos incondicionais nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, “a”, pois os descontos incondicionais se referem a parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN nº 51/1978, item 4.2).

Nos termos do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982, bonificações são:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80. Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Entretanto, ressalte-se que, se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.

Enfim, tem-se que:

- não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos de cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda, não bastando que esta faça somente menção à possibilidade de serem eventualmente concedidos, conforme estabelecido genericamente em acordo comercial, tanto mais se a respectiva redução só for efetivada:

- i) se verificado o cumprimento, após a compra, de certas condições ou práticas pelo adquirente dos bens, em determinado espaço de tempo; ou
- ii) como compensação por alguma ação do adquirente (e.g.: reembolso por propaganda ou promoção efetuada), ou em razão de defeito constatado nas mercadorias que lhe foram entregues (em lugar da devolução a que teria direito), ambos após a compra e recebimento dos bens. Por conseguinte, os valores a eles correspondentes não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; (cf. Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit)

- bonificações concedidas em mercadorias caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para

fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento (cf. Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit).

Por fim, bônus sobre vendas e *hold back* não podem ser classificados como receitas financeiras, porque não decorrem da aplicação de recursos financeiros. O Decreto nº 3.000/1999, no art. 373 c/c art. 375, parágrafo único, elenca como “receitas financeiras” 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.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, 25 de abril de 2017.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

-