



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721153/2015-15  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.194 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Recorrentes** ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

MONOFASIA. REVENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. CONCEITO DE RECEITA.

No regime de apuração monofásico de PIS/COFINS, descontos no preço de venda ao revendedor, concedidos posteriormente, em razão de termos contratuais pré-estabelecidos, não pode ser considerado como receita tributável, na medida em que o revendedor assume os riscos e a propriedade temporária da mercadoria, tendo o montante total sido integralmente tributado no elo anterior da cadeia negocial e não sendo submetido a alíquota zero no elo seguinte. Portanto, não pode haver repercussão tributária na recomposição de custos de mercadorias vendidas, no caso de monofasia, para o mercado de veículos automotores. Caso contrário seriam as comissões sobre vendas neste formato nos modelos de penhor mercantil, onde este ingresso faz parte das receitas operacionais da concessionária de veículos.

ALÍQUOTA ZERO PREVISTA NO DECRETO Nº 5.442/2005. CONCEITO DE RECEITA FINANCEIRA.

Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e as variações monetárias dos direitos de crédito são receitas financeiras e devem ser incluídos no lucro operacional.

Os bônus dos programas de incentivo de vendas e os descontos comerciais não são receitas financeiras, mas sim receitas operacionais.

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. LIMITE DE ALÇADA. VALOR VIGENTE.

Nos termos da Portaria/MF nº 02, de 17/01/2023, o Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.**

Aplicam-se à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os recursos da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do valor discutido ser inferior ao limite de alçada; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (relator), Wagner Mota Momesso de Oliveira e Pedro Sousa Bispo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA):

**O presente processo trata de lançamentos de Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Para o Programa de Integração Social - PIS, lavrados em 05/02/2016 (fls. 3403/3404) contra a Empresa acima indicada, abrangendo os períodos de apuração janeiro de 2011 a dezembro de 2012.**

**O lançamento de PIS (fls. 3381/3391) totalizou R\$ 723.187,44, incluindo a contribuição, no valor de R\$ 336.827,366, multa de ofício de 75%, calculada sobre o**

valor da contribuição apurada, de R\$ 252.620,42 e juros de mora no valor de R\$133.739,66, calculados até 01/2015. Por sua vez, o lançamento de COFINS (fls. 3392/3401) totalizou o montante de R\$ 3.331.046,95, sendo R\$ 1.551.447,66 como contribuição, R\$ 616.013,64 como juros de mora calculados até 01/2015 e R\$1.163.585,65 a título de multa de ofício de 75%. Foi arrolada como Responsável Solidária de Fato e devidamente cientificada em 11/02/2016 (AR fls. 3422) a empresa General Motors do Brasil Ltda.

#### **Do Relatório Fiscal:**

No Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 3365/3372), cuja ciência ocorreu em 05/02/2016 (assim como os autos de infração) observa o AFRFB que no curso da ação auditoria fiscal a empresa apresentou esclarecimentos sobre os bônus de veículos e de seu funcionamento, sobre a rubrica prêmio da folha de pagamentos (a qual passou a ser tributada a partir de abril de 2012). Apresentou anexos com documentos: Anexo I - Comunicado de Vendas GMV ABA 2012; Anexo II - Comunicado de Vendas AA 2012; Anexo III - Comunicado de Vendas GVB 042 2011; Anexo IV - Exemplos de notas fiscais de aquisição de fábrica e das notas fiscais de vendas aos consumidores; Anexo V - Extrato de conta corrente entre a Concessionária e a Montadora; Anexo VI - GFIPs. Apresentou também planilhas de vendas e dos redutores de custos em arquivo magnético validados pelo SVA.

**Apresentou também um acordo da montadora com a concessionária sobre o bônus de peça, em que a concessionária deveria fazer aquisições de peças da GM mensalmente na ordem de R\$ 450 mil, a partir de julho de 2007. Apresentou demonstrativo de aquisição e venda de peças referentes a janeiro de 2012, com as respectivas notas fiscais.**

Especificamente quanto aos bônus pagos à concessionária e à base de cálculo, observa que a concessionária recebeu bônus da General Motors do Brasil Ltda na venda de veículos novos e por adquirir peças da mesma em valores mensais estipulados pela montadora, ou por venda de peças pela concessionária.

**Explicou como a montadora GM estabelece o bônus sobre veículos, reiterando que tal bônus se trata de um redutor de custos.** Apresentou carta da montadora em que demonstra que a mesma orienta as concessionárias Chevrolet a contabilizar o bônus como redutor de custos.

No tocante ao Regime de Tributação do PIS e da COFINS da Concessionária, esclarece que nos anos calendários de 2011 e 2012 a Empresa optou pela apuração do lucro real (conforme informações das DIPJs dos ACs de 2011 e 2012, fls. 3.278 a 3.364). Por essa opção, a concessionária está sujeita à apuração do PIS e da COFINS pelo regime da não cumulatividade. No entanto, **por suas atividades, a apuração do PIS e da COFINS se dá por três regimes de apuração: - não cumulativo monofásico sobre a receita de vendas de veículos e peças de veículos novos (Lei 10.485/2002), - cumulativo sobre a receita de vendas de veículos usados (inciso VII alínea c do art. 8º da Lei 10.637/2002 e inciso VII alínea c do art. 10 da Lei 10.833/2003), - e não cumulativo nas demais receitas.**

No regime monofásico, a montadora (General Motors do Brasil) ao vender os veículos e peças novas à concessionária tributa de forma concentrada o PIS e a COFINS, com as seguintes alíquotas respectivas: 2% e 9,6% (Art. 1º da Lei 10.485/2002). Sendo que a venda da concessionária nesses casos se dará pela alíquota zerada.

Na venda de veículos usados, a base de cálculo das duas contribuições será a diferença entre o valor de aquisição do veículo usado e sua venda posterior ao consumidor. O regime de apuração é o cumulativo. As demais receitas da concessionária são tributadas pelo regime da não cumulatividade.

(...)

Quanto ao o bônus sobre venda de peças, a concessionária apresentou orientação da montadora para se contabilizar como lançamento a crédito em conta de custos de peças, isto é, redutora de custos de venda de peças (fls. 3.261). Este bônus sobre peças é determinado por um acréscimo de valor de aquisição de peças da montadora para venda em atacado. Para a fixação da meta, a GM averigua a capacidade de armazenamento, quantidade de funcionários, evolução das vendas de peças pela concessionária. Cumprindo a meta, a montadora paga os valores referentes aos bônus de peças mensalmente de forma global.

Destarte, o bônus sobre peças constituiria uma premiação de incentivo para aquisição de peças da montadora, estabelecida por esta para se ter um estoque de peças nas concessionárias para se fazer frente ao mercado atacadista.

(...)

Os lançamentos contábeis que foram considerados como bases de cálculo para o PIS e a COFINS encontram-se nas planilhas digitais: - Custos de Vendas 2011, - Custos de Vendas 2012, - Bônus peça 2011, e - Bônus peça 2012. Na planilha Bônus totais encontram-se os valores consolidados de bônus de veículos e de peças por mês, os quais são as bases de cálculo de PIS e COFINS.

(...)

#### **Impugnação apresentada pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda**

Na impugnação apresentada pela Empresa em 08/03/2016 (fls. 3450/3479), a Autuada destaca que as concessões de veículos estão sujeitas à Lei 6.729/79, sendo prática comum no mercado a concessão de descontos e bonificações para fins de incremento de vendas nas Redes de Concessionárias, liquidação de estoques e reposicionamento no mercado, sendo tais concessões idealizadas pelo concedente, que determina o preço de venda dos veículos aos concessionários e sugere o preço de venda aos consumidores finais, a partir de suas análises.

Aponta contradição no Relatório Fiscal, onde num trecho é afirmado que se trata de bônus concedido de modo vinculado apenas à quantidade de carros vendidos e em outro, menciona que finalidade da concessão dos bônus pela GM é possibilitar a realização de vendas de determinados tipos de veículos devido à mudança de modelo ou pelo fato do estoque estar alto (veículo “não pegou”). Explica que os bônus são concedidos pela GM para reduzir o custo de aquisição de determinados veículos aumentando sua competitividade e que, ao contrário do afirmado pelo AFRFB, todos os comunicados emitidos pela GM sempre mencionam os carros e modelos aos quais são aplicáveis os bônus (assim como seu valor), sendo infundada a afirmação que os bônus são concedidos sem qualquer vinculação ao valor do carro vendido.

Defende assim que não há que se falar em bônus pelo atingimento de metas, mas sim em efetivo redutor do custo de aquisição concedido pela GM para que determinados modelos ganhassem competitividade no mercado.

Comenta o conceito adotado pelo Parecer CST/SIPR 1386/82, no sentido de que bonificação é concessão feita pelo vendedor ao comprador visando a diminuição do preço da coisa vendida ou através da entrega de quantidade maior que a estipulada, eventos estes que podem ser redutores do preço de venda do produto se constarem na nota fiscal e se não dependerem de evento posterior à emissão da nota fiscal.

Entende que este conceito refere-se aos denominados descontos incondicionais, que podem ser concedidos em moeda mediante rebaixe no preço ou através do acréscimo de mercadorias, enquanto que os descontos não consignados no documento fiscal no ato

*da venda e que dependam de evento futuro e incerto são tidos como descontos condicionais. Sendo de uma espécie ou de outra, possuem a natureza jurídica de descontos, sendo que o STJ já decidiu que desconto é gênero do qual faz parte a bonificação, de modo que todas as referências feitas a desconto abrangem também a espécie bonificação.*

*E, de acordo com a Deliberação CVM 575/09 (revisto pelo CPC 1, de 08/01/2010), os descontos comerciais, abatimentos e outros itens assemelhados, devem ser deduzidos do custo de aquisição das mercadorias, o que implica que, do ponto de vista contábil, os descontos, abatimentos e assemelhados são redutores do custo do estoque. Em contrapartida o vendedor que concede os descontos aos adquirentes registra a receita reduzida de quaisquer descontos/bonificações concedidas, enquanto que para o adquirente o registro contábil dos descontos/bonificações deve ser feito como redutor do custo do estoque.*

(...)

*Por fim, alternativamente, na eventualidade de que suas teses não sejam acolhidas, pede a Impugnante o reconhecimento de que as bonificações possuem natureza jurídica de receita financeira e, portanto, tributadas à alíquota zero.*

*E ainda pela eventualidade, defende que estando a operação de venda de veículos sujeita ao regime monofásico, onde as contribuições são calculadas a partir do valor inscrito na nota fiscal emitida pela GM, que não contempla a bonificação concedida anteriormente, já se dá o recolhimento de tais contribuições pelas alíquotas majoradas e sobre a base de cálculo que já contém o desconto que poderá ser concedido ulteriormente. Assim, prevalecendo tal situação, estaria o Fisco incorrendo em bis in idem dado que o valor correspondente ao desconto já foi tributado na monofasia e estaria sendo novamente de modo autônomo e desvinculado do regime.*

**A 2ª Turma da DRJ-POA**, em sessão datada de 29/06/2017, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Impugnação da ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA e procedente a Impugnação da GENERAL MOTORS DO BRASIL.** Foi exarado o Acórdão nº 10-59.290, às fls. 3611/3625, com a seguinte Ementa:

BASE DE CÁLCULO. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS.

Receitas auferidas a título de bônus sobre a venda de veículos novos e peças, por pagamento nos prazos contratados com o fabricante, compõem a base de cálculo da Cofins.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Necessário que o denominado interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN seja identificado de forma concreta para a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tenham interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas. Em operação de compra e venda de bens e mercadorias, não basta haver mero relacionamento comercial entre o sujeito passivo legalmente identificado (a distribuidora) e o seu fornecedor.

O contribuinte ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 09/08/2017** (conforme AVISO DE RECEBIMENTO - AR, à fl. 3639), **apresentou Recurso Voluntário em 06/09/2017**, às fls. 3642/3670. Em razão do valor (à época), houve também Recurso de Ofício quanto à decisão referente ao sujeito passivo solidário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

### **I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **II - RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **II.1 – DA ALEGAÇÃO DE QUE AS BONIFICAÇÕES NÃO DEVEM INTEGRAR A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES**

O recorrente se insurge quanto à autuação lavrada por entender que as “bonificações” recebidas não devem integrar a base de cálculo das contribuições, com base nos seguintes fundamentos delineados em seu Recurso Voluntário, *verbis*:

35. Entretanto, antes de se adentrar ao mérito da discussão atinente à natureza jurídica dos valores discutidos no presente feito, cabe destacar que as concessões de veículos estão sujeitas às regras da Lei n. 6.729/79, bem como que **é prática comum no mercado a concessão de descontos e bonificações para fins de incremento de vendas nas Redes de Concessionárias.**

36. **E a concessão dos descontos e bonificações são idealizadas pelo Concedente**, que determina o preço de venda dos veículos aos concessionários e sugere os preços de venda aos consumidores finais, quando então é este que, a partir de análises quantitativas e qualitativas de vendas, concede os descontos e bonificações visando reduzir os preços inicialmente estabelecidos e praticados nas operações entre a Concedente e a Concessionária.

37. **Esta prática é comum no mercado e é utilizada para fins de liquidação de estoques e reposicionamento de veículos no mercado.**

38. Pois bem. Feitos tais esclarecimentos sobre a operacionalização do mercado, há que se destacar o erro em que incorreu o AFRFB autuante ao fazer as afirmações acima transcritas, as quais foram acolhidas pelo v. acórdão recorrido, e que servem de base para as autuações fiscais ora atacadas.

39. E isto porque este afirma que os bônus eram concedidos pela General Motors à Recte. por conta do atingimento de metas e em datas posteriores à venda feita para a concessionária e sem qualquer vinculação ao valor do carro vendido, mas sim às quantidades e tipos vendidos.

40. Frise-se que tal afirmação genérica incorre em contradição com a menção feita em outro ponto do TVF, onde o AFRFB diz que “a política de bônus da montadora referente à venda de veículos novos está ligada ao interesse da mesma em que se possibilite a venda dos veículos de sua marca, seja por existir um estoque muito grande dos mesmos, seja por haver mudança do modelo, ou por outros motivos de interesse da montadora”.

(...)

42. Logo, o próprio AFRFB reconhece que os bônus são concedidos para modelos específicos e com a finalidade de permitir que as vendas de tais veículos sejam concretizadas, através, por óbvio, da redução do seu custo de aquisição por intermédio da concessão dos “bônus” ora tratados.

**43. Nesse sentido, a Recte. dá destaque ao bônus objeto do Comunicado Vendas GMB 311/10, denominado “Bônus de Equalização referente à inclusão do MP3 Player na linha Zafira” (doc. nº 4 da impugnação).**

**44. Note-se que no Comunicado está textualmente escrito o quanto segue abaixo, *in verbis*:**

“Em função da inclusão do MP3 Player como item de série da linha Zafira, efetuaremos o pagamento de um bônus de equalização para as unidades sem o referido item. Serão consideradas como elegíveis à equalização, as unidades em estoque das concessionárias em 20/12/2010, conforme valor e configurações descritas abaixo:

Valor a ser creditado: R\$ 300,00

Configurações elegíveis: R8M/R8X/R8T”

45. Como se vê, em função de alteração na configuração dos itens de série do veículo, **a GM concedeu bônus às concessionárias que detinham tais automóveis em seu estoque visando permitir que estas reduzissem o custo de aquisição de tais veículos** e, em consequência, o preço de venda, pois estes veículos não possuíam o acessório em questão enquanto item de série, acessório este que foi incorporado nos veículos novos.

46. Portanto, em verdade, **os “bônus” são concedidos pela GM para reduzir o custo de aquisição de determinados veículos e permitir que haja sua alienação pelas concessionárias por um preço mais competitivo**, de modo a se reduzir o estoque de determinados veículos e modelos, **para se evitar que a concessionária permaneça com itens já superados por outros mais modernos em seu estoque.**

47. E, novamente, ao contrário do que afirmou o AFRFB autuante, todos os Comunicados emitidos pela General Motors sempre mencionam os carros e modelos aos quais são aplicáveis os bônus, bem como seu valor, de modo que se mostra infundada a afirmação feita pelo AFRFB autuante no sentido de que os bônus são concedidos sem qualquer vinculação ao valor do carro vendido.

48. Ora, a concessão de bônus em valor fixo para determinado modelo de automóvel significa que se está bonificando aquele tipo de veículo com um valor determinado, **visando, repita-se, reduzir seu custo de aquisição** e permitir que as vendas sejam feitas.

**49. A ótica das ações é sempre única: permitir que as unidades sejam comercializadas.**

(...)

51. Por conta disso, como bem foi demonstrado pela Recte. nas planilhas e documentos acostados aos autos, todos os bônus recebidos eram automaticamente inseridos pela Recte. enquanto redutores do custo de aquisição dos automóveis, visando a que o objetivo da instituição do bônus fosse alcançado, que é a realização da venda do veículo ao consumidor final.

52. Desta forma, há que se apontar os seguintes reparos ao relato feito pelo AFRFB autuante:

a) todos os “bônus” são concedidos de modo vinculado a veículos específicos e em valores específicos, sendo certo que, em alguns casos, a concessão dos “bônus” destina-

se a sanar uma “concorrência desleal” entre o mesmo veículo dentro da Rede de Concessionárias, pois, enquanto algumas montadoras possuem em seu estoque veículos onde determinados itens não estão inseridos no automóvel como itens de série, outros pontos da Rede de Concessionárias já possuem os veículos novos, onde o item já está inserido como integrante do automóvel, o que geraria uma discrepância dentro da própria rede; e

b) os bônus não são concedidos por conta do atingimento de metas, mas sim para permitir que o custo de aquisição dos veículos seja reduzido e as vendas sejam realizadas.

53. **Com relação ao item (b) acima, a Recte. dá destaque ao Comunicado Vendas GMB FAJ 2012 (doc. nº 5 da impugnação), por intermédio do qual fica clara a concessão de “bônus” para os Veículos Omega MY11 nas cores preta e prata**, para unidades a serem vendidas para consumidores finais dentro do período de vigência do Comunicado.

54. Neste caso, o Comunicado foi expedido em 31 de maio de 2012, com vigência entre 01/06/2012 e 30/06/2012.

55. Logo, **não há que se falar em bônus pelo atingimento de metas, mas sim em efetivo redutor do custo de aquisição, pois todos os veículos adquiridos, no caso específico deste Comunicado, entre 30/11/2011 e 14/12/2011 e que ainda estivessem no estoque da Recte. seriam beneficiados com um bônus de R\$ 11.500,00 para as cores preta e prata, e um adicional de R\$ 3.500,00 para a cor prata.**

56. Ora, à evidência, **tais veículos estavam “encalhados” na Recte., que não conseguia vendê-los, daí a concessão de um “bônus” tão significativo, que permitiu que o custo de aquisição destes automóveis fosse sensivelmente reduzido**, de modo que a Recte. pudesse vendê-los de forma extremamente competitiva no mercado.

57. Desta forma, não se trata de “bônus” pelo atingimento de metas, mas sim de redutor de custos que é concedido pela General Motors aos veículos cujo custo de aquisição, ao longo do tempo, revela-se inibidor da venda dos automóveis.

58. **Do mesmo modo, no caso dos denominados “BAV – Bônus Acelerador de Vendas”**, a exemplo daquele emitido pela General Motors sob o n. GMB ACA 2012, a concessão do “bônus” visa permitir que as vendas se concretizem! Note-se que há menção expressa no Comunicado que a sua finalidade é permitir que haja o gozo de um mecanismo “eficaz” de venda ao consumidor final, sendo certo que se menciona como será o acesso ao programa que fará o cálculo do bônus de acordo com o tipo de veículo a ser alienado.

59. Pois bem. **Os exemplos apontados acima demonstram e corroboram a constatação de que não se tratava de premiação por atingimento de vendas, mas sim de “bônus” concedidos pela General Motors visando permitir que houvesse uma redução do custo de aquisição** dos veículos apta a permitir que houvesse a comercialização dos automóveis, com a eleição clara dos veículos que receberão os “bônus” e dos valores destes, ao contrário do que afirmou genericamente o AFRFB autuante.

**Não assiste razão ao recorrente.** Com efeito, de todo o exposto nos trechos acima colacionados, resta bastante claro que os valores recebidos como bonificações, que no seu entender não se constituem em “prêmios” ou “incentivos”, mas sim em redutores de custo, foram concedidos após a emissão das notas fiscais de venda pela montadora (General Motors) e condicionadas a determinados fatores, como a venda de modelos específicos; ou seja, o “desconto” ou “bonificação” não era concedido de forma genérica, mas condicionado, por exemplo, à venda de determinado modelo e, ainda assim, apenas para cores específicas.



**O ponto crucial nos fatos acima descritos reside na alegação de que os valores enviados pela montadora para a concessionária (recorrente) são bonificações com o objetivo de reduzir o seu custo e, portanto, não poderiam ser tributados pelas contribuições em tela.** Assim sendo, para o deslinde da questão, entendo necessário verificar como se dá a apuração do PIS e da COFINS, de acordo com a legislação de regência. Vejamos.

O Recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Vejamos como a lei definiu a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, tributo objeto do presente processo, com a redação vigente à época:

LEI 10.637/2002

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)

**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)

O texto legislativo, portanto, é bastante claro: a base de cálculo é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** Vai mais além em seu § 1º, ao determinar que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

O STF já definiu que o conceito constitucional de “receita” é um conceito jurídico, e não contábil. Justamente por isso o texto da lei inclui no faturamento “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**”. Isto porque a ciência da Contabilidade, de acordo com os princípios contábeis, muitas vezes determina que determinados ingressos de valores e/ou bens na sociedade empresária, apesar de terem natureza jurídica de receita, sejam registrados contabilmente como redutores/retificadores de contas do passivo e/ou de contas de despesas/custos, e não dentro das contas próprias de receitas.

**Necessário, portanto, determinar se os valores recebidos como “bonificações” podem ser considerados dentro do conceito de “receitas”**, auferidas pelo contribuinte e, assim, tributáveis pelas contribuições.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), define “receita” nos seguintes termos:

#### Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como **aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade**. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(...)

#### Definições

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. **As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita**. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como "Receita Bruta Tributável", para fins fiscais e outros.

8B. A conciliação entre os valores registrados conforme o item 8A para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação conforme item 8 será evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Conforme pode ser verificado no site "<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>", o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional);
- B3 Brasil Bolsa Balcão;
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi);
- Entidades representativas de investidores do mercado de capitais.

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "*o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais*".

As sete entidades compõem o CPC, cada uma representada por 2 membros, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente; os membros do CPC, na maioria Contadores, não auferem remuneração. Além dos 14 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil (BACEN);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN);
- Confederação Nacional da Indústria (CNI); e

- Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC).

A premissa básica para a presente análise, portanto, toma o conceito de “receita” como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma **(i) de entrada de recursos ou (ii) aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade** e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual **a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’. Assinala que **Aliomar Baleeiro “excluiu do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros** (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, **é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas**”.

(...)

12. Em meu voto, para definição de faturamento, mencionei as lições de Roque Antônio Carrazza, que faz referência a Aliomar Baleeiro ao diferenciar “receitas” de simples “ingressos”:

*“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. **Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios,** até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.*

*Reforçando a ideia, **cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’.** Assim se manifestou o inolvidável jurista: ‘As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão*

condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

(...).

*‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, **vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.**’*

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, **nada acrescentando ao Erário.**

Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. **É o caso dos valores correspondentes ao ICMS** (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, **tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, ‘sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo’, e, assim, não ‘vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’**

**Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro** (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

**A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa** (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS” (CARRAZZA, Roque Antonio – “ICMS”. 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667 – fl. 20-21 do acórdão).

Realcei, então, que “o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”. Assim, “não constitui receita do contribuinte”, pois “ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições” (fl. 23 e ss do acórdão).

13. O Ministro Celso de Mello, em seu voto, também fez referência ao entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n. 240.785/MG, citando a observação do Ministro Cezar Peluso naquele julgamento:

*“O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, **se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. (...) trata-se de um trânsito puramente contábil,** significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...)”.*

(...)

**Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:**

**a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial;** e

**b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.**

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita”.

Assim, devidamente explicadas as citações doutrinárias e o alcance que a elas se deu nos votos exarados neste Supremo Tribunal sobre o tema, de se concluir, no ponto, não haver o que se aclarar, pela singela circunstância de obscuridade não haver.

Nesse ponto, deve ser analisada a natureza jurídica do recebimento dos valores a título de bonificações. O recorrente alega que a montadora General Motors não paga bônus pelo atingimento de metas, mas sim como um efetivo redutor do custo de aquisição, como no caso em que todos os veículos adquiridos entre 30/11/2011 e 14/12/2011 e que ainda estivessem no estoque seriam beneficiados com um bônus de R\$ 11.500,00 para as cores preta e prata, e um adicional de R\$ 3.500,00 para a cor prata.

De início, constata-se que tais pagamentos não são “redutores de custo”. Reduzir o custo de uma empresa significa eliminar um dispêndio rotineiro desta, uma despesa que onera seu funcionamento, e só pode ser realizado para o futuro, jamais para o passado. Explico.

Reduções de custo ocorrem, por exemplo, quando a empresa consegue uma isenção/redução de impostos, redução no quadro de funcionários, economia no consumo mensal de energia, quando consegue substituir um fornecedor por outro com preços menores, etc. Não é nada disso que se trata aqui.

O recorrente, concessionária, adquire veículos junto à montadora por um preço específico, previamente negociado. Concretizado o negócio com a emissão da nota fiscal e a tradição (entrega do bem), está consumado o contrato de compra e venda. O custo incorrido pela empresa será registrado em sua contabilidade, e não poderá mais ser alterado, exceto em situações excepcionais, como na devolução de mercadorias, o que não é o caso aqui discutido.

O momento em que poderia haver a redução desse custo de aquisição dos veículos seria **antes** da emissão da notas fiscal, com a negociação entre as partes para obtenção de algum desconto, o qual, se existente, deveria constar da nota fiscal, sendo o custo de aquisição aquele após a aplicação do desconto, nesse caso denominado de “desconto comercial”, diferenciando-o dos “descontos financeiros”. Este “desconto comercial”, quando constante da nota fiscal e concedido de forma incondicional (sem depender da ocorrência de evento futuro e incerto) se caracteriza como verdadeiro “redutor de custo”.

Tempos depois de consumado o negócio jurídico, a montadora, por questões mercadológicas, de estratégias de venda e de marketing, decidiu “pagar” (na verdade, doar) um determinado valor para as concessionárias que venderem determinado modelo de veículo, por vezes especificando até mesmo o ano do modelo e as cores dos veículos cuja venda irá gerar o direito ao recebimento do “bônus”.

Não há qualquer dúvida de que se trata de negócio jurídico condicionado, ou seja, o “pagamento” do bônus somente ocorrerá **se** a concessionária conseguir vender determinados veículos. **A natureza jurídica deste dispêndio realizado pela montadora, portanto, é de uma**

**“promessa de doação onerosa ou condicional”**, pois sobre ela há um encargo ou uma condição (a venda do veículo).

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002) trata da doação nos arts. 538 a 554:

#### CAPÍTULO IV

##### Da Doação

##### Seção I

##### Disposições Gerais

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Art. 539. O doador pode fixar prazo ao donatário, para declarar se aceita ou não a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça, dentro dele, a declaração, entender-se-á que aceitou, se a doação não for sujeita a encargo.

Art. 540. A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como não o perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.

(...)

Art. 553. O donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral.

Sobre o contrato de doação, trago a lição do professor Carlos Roberto Gonçalves, em sua obra *Direito Civil Brasileiro*, volume 3: contratos e atos unilaterais / 9. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, págs. 203/208:

#### Capítulo IV

##### DA DOAÇÃO

##### 1. Conceito e características

Doação, define o Código Civil no art. 538, é “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

(...)

Do conceito legal ressaltam os seus traços característicos: a) a natureza contratual; b) o *animus donandi*, ou seja, a intenção de fazer uma liberalidade; c) a transferência de bens para o patrimônio do donatário; e d) a aceitação deste. O primeiro nem precisaria, a rigor, ser mencionado, pois o fato de a doação estar regulada no capítulo dos contratos em espécie já evidencia a sua natureza contratual e, *ipso facto*, a necessidade da aceitação, cuja menção foi dispensada. Mas o legislador o incluiu, como foi dito, para demonstrar ter optado pela corrente que a considera um contrato, diferentemente do direito francês.

**Na realidade, dois são os elementos peculiares à doação: a) o *animus donandi* (elemento subjetivo), que é a intenção de praticar uma liberalidade (principal característica); e b) a transferência de bens, acarretando a diminuição do patrimônio do doador (elemento objetivo).**

(...)

O elemento objeto da doação é a transferência de bens ou vantagens de um patrimônio para outro. **A vantagem há de ser de natureza patrimonial**, bem como deve haver ainda aumento de um patrimônio à custa de outro. **É necessário que haja uma relação de causalidade entre o empobrecimento, por liberalidade, e o enriquecimento (*pauperior et locupletior*)**. O essencial é a existência de atribuição patrimonial. A aludida transferência de bens se perfaz, se se tratar de imóveis, por escritura pública e registro. O título endossável pode ser transferido mediante endosso e entrega ao donatário.

(...)

A doação é contrato, em regra, gratuito, unilateral e formal ou solene. **Gratuito, porque constitui uma liberalidade, não sendo imposto qualquer ônus ou encargo ao beneficiário. Será, no entanto, oneroso, se houver tal imposição.** Unilateral, porque cria obrigação para somente uma das partes. Contudo, **será bilateral, quando modal ou com encargo**. Formal, porque se aperfeiçoa com o acordo de vontades entre doador e donatário e a observância da forma escrita, independentemente da entrega da coisa. Mas a doação manual (de bens móveis de pequeno valor) é de natureza real, porque o seu aperfeiçoamento depende *incontinenti* da tradição destes (CC, art. 541, parágrafo único).

(...)

### **3. Promessa de doação**

**Assim como há promessa (ou compromisso) de compra e venda, pode haver, também, promessa de doação.** Há controvérsias, no entanto, a respeito da exigibilidade de seu cumprimento. **Caio Mário sustenta ser inexigível o cumprimento de promessa de doação pura**, porque esta representa uma liberalidade plena. Não cumprida a promessa, haveria uma execução coativa ou poderia o promitente-doador ser responsabilizado por perdas e danos, nos termos do art. 389 do Código Civil — o que se mostra incompatível com a gratuidade do ato. **Tal óbice não existe, contudo, na doação onerosa, porque o encargo imposto ao donatário estabelece um dever exigível do doador.**

(...)

### **4. Espécies de doação**

A doação pode ser classificada, em razão de seus elementos integrativos, em vários tipos:

a) Pura e simples ou típica (*vera et absoluta*) — Quando o doador não impõe nenhuma restrição ou encargo ao beneficiário, nem subordina a sua eficácia a qualquer condição. O ato constitui uma liberalidade plena.

**b) Onerosa, modal, com encargo ou gravada (*donatione sub modo*) — Aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever.** Assim, há doação onerosa, por exemplo, quando o autor da liberalidade sujeita o município donatário a construir uma creche ou escola na área urbana doada. **O encargo** (representado, em geral, pela locução com a obrigação de) **não suspende a aquisição**, nem o exercício do direito (CC, art. 136), **diferentemente da condição suspensiva (identificada pela**



**partícula se), que subordina o efeito da liberalidade a evento futuro e incerto (art. 121). Enquanto este se não verificar, o donatário não adquirirá o direito.**

O encargo pode ser imposto a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral (art. 553). O seu cumprimento, em caso de mora, pode ser exigido judicialmente, salvo quando instituído em favor do próprio donatário, valendo, nesse caso, como mero conselho ou recomendação (ex.: “dou-te tal importância para comprares tal imóvel”). Doação com reserva de usufruto não é onerosa, porém pura e simples.

Este “pagamento do bônus” somente ocorre depois que o encargo (ou condição) é implementado e a promessa de doação passa a ser devida pela montadora. A transferência de patrimônio (dinheiro) da montadora para a concessionária, por óbvio, provoca um aumento nos benefícios econômicos desta última, sob a forma de entrada de recursos, resultando em aumento do patrimônio líquido da entidade (acréscimo patrimonial) em caráter definitivo, o que satisfaz aos 2 requisitos estabelecidos pelo STF no RE nº 574.706/PR para estabelecer o conceito de “receita”.

Esse é o mesmo entendimento da Administração Fazendária Federal, que firmou o entendimento, no âmbito administrativo, de que bonificações, (i) sejam em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, ou (ii) em redução de dívidas, ambas as situações sem vinculação à operação de venda, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo as contribuições sobre o valor de mercado desses bens. É o que expressa a Solução de Consulta nº 291 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 13/06/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

**Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.**

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

(...)

7. Conforme relatado, o objeto da consulta consiste em dirimir dúvida acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o recebimento de bonificações em mercadorias não enquadradas como descontos incondicionais.

(...)

8.1. A expressão “descontos incondicionais” foi conceituada pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978:

IN SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978

4. - A receita líquida de vendas é a receita bruta de vendas e serviços diminuída (...) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente (...).

(...)

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

(...)

9. A “bonificação em mercadorias” é termo conceituado no campo comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior do que a contratada. No entanto, sob certas condições, pode também assumir a feição de doação. Assim, o termo “bonificação” abrange “descontos incondicionais”, porém tem natureza mais ampla, conforme pode se verificar de decisão da Administração Tributária Federal através do **Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982:**

*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.*

**9.1. Depreende-se do supracitado Parecer que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação estabelecido pelo atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:**

(...)

9.2. A repercussão tributária de uma doação recebida foi de há muito esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978, a saber:

### 3. AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES

3.1 – Sendo a doação uma liberalidade, - quer seja a pecuniária, quer seja em espécie - , para o donatário o custo de aquisição do bem é aparentemente inexistente, ou então, o equivalente às despesas originadas de sua posse e propriedade. Na realidade, entretanto, **o custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado**, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário caso alienasse o bem. **Daí, porque o donatário dele aufera uma receita, a qual deve integrar os seus resultados não-operacionais, decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio**, não importando para ele qualquer compromisso ou obrigação. Esse entendimento é basicamente calcado no método das partidas dobradas (...).

10. **Logo, os ativos recebidos em doação, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e devem compor a base de cálculo das contribuições em apreço,** por força dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

#### BENS RECEBIDOS EM DOAÇÃO E POSTERIORMENTE VENDIDOS

11. Quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a pessoa jurídica uma receita de vendas, haverá novo fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do já mencionado arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, as contribuições incidirão normalmente sobre essas receitas.

Os descontos incondicionais seriam parcelas redutoras do preço de venda, como alega o recorrente, desde que constassem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependessem de evento posterior à emissão desses documentos. É o que também expressa a Solução de Consulta nº 531 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 18/12/2017:

#### Fundamentos

#### ADMISSIBILIDADE DA CONSULTA

(...)

#### DA NATUREZA DO DESCONTO OBTIDO E DO SEU ENQUADRAMENTO COMO RECEITA

9. A consulente encontra-se submetida à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, **sendo que parte de suas receitas se encontram submetidas à tributação concentrada** (receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).

10. Nesse contexto, **a interessada indaga se os descontos obtidos de fornecedores, não destacados em notas fiscais, relativos à aquisição de produtos farmacêuticos, encontram-se sujeitos à incidência das referidas contribuições.**

11. A fim de esclarecer a dúvida suscitada, cumpre destacar, inicialmente, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, que dispõe sobre o **conceito de “descontos incondicionais”**:

*4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.*

(...)

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

(...)

12. Depreende-se, com certa facilidade, que **os descontos obtidos pela consulente não podem ser considerados descontos incondicionais, uma vez que não constam em nota fiscal de venda.**

13. Tratando-se de descontos condicionais, revela-se inaplicável a exclusão da base de cálculo das contribuições prevista no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.833, de 2003.

14. Forçoso reconhecer que **os descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de passivo).**

15. A referida receita encontra-se submetida à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo:

(...)

#### DA INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO

16. Na condição de varejista, a consulente auferiu receitas decorrentes da venda dos produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que se encontram sujeitas à alíquota zero:

(...)

17. Como é cediço, o regime de tributação monofásico ou concentrado previsto no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, consiste em técnica de concentração da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em uma única etapa da cadeia produtiva (pessoa jurídica que procede à industrialização ou à importação) e a consequente desoneração das operações realizadas pelos demais integrantes da cadeia produtiva (varejista, dentre outros).

18. Ocorre que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos pela consulente não decorrem da venda dos produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à interessada reduzir o montante devido a seus fornecedores.

19. Resta evidenciado, portanto, que as referidas receitas não se encontram submetidas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, não havendo que se falar em “bitributação” ou bis in idem, uma vez que as contribuições incidirão uma única vez sobre as receitas auferidas pela interessada – receitas essas que decorrem de fato gerador diverso daquele praticado pelo fornecedor ou pela consulente quando da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada.

#### DA NATUREZA DA RECEITA DECORRENTE DO DESCONTO CONDICIONAL OBTIDO

20. Verificou-se que as receitas decorrentes dos descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no âmbito do regime não cumulativo (uma vez que a consulente se encontra submetida a esse regime) e que as referidas receitas não estão sujeitas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

21. Cumpre analisar, a seguir, a aplicabilidade do Decreto nº 8.426, de 2015, que restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

22. Cabe registrar, inicialmente, que a legislação tributária havia estabelecido alíquota zero sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições:

(...)

25. Com efeito, embora as receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos se encontrem submetidas à alíquota zero (tributação concentrada), as receitas financeiras auferidas pela consulente (submetida à apuração não cumulativa das contribuições) encontram-se sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015.

**26. Não significa dizer que os descontos condicionais obtidos pela empresa possam configurar, em qualquer caso, receitas financeiras.**

**27. Tratando-se de desconto condicional obtido, a determinação da natureza da receita auferida depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre a consulente e seus fornecedores, nos termos das condições contratuais pactuadas,** já que os descontos obtidos podem decorrer de acordo comercial que pretenda compensar o adimplemento antecipado do valor por ela devido ou oferecer compensação por metas alcançadas, reembolso de despesas com propagandas e promoções ou bonificações para custeio, dentre outros.

29. Tendo em vista que a consulta não descreve as condições estabelecidas em contraprestação à obtenção de descontos, cabe à consulente verificar a natureza das referidas receitas, a fim de aplicar as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, ou as demais alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo de incidência das contribuições.

Conclusão

30. Diante do exposto, conclui-se que:

30.1. Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos;

30.2. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo;

30.3. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições;

30.4. Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores;

30.5. Desde 1º de julho de 2015, aplicam-se as alíquotas de que trata o Decreto nº 8.426, de 2015, às receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

30.6. Para fins de determinação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita decorrente desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

Conclui-se, portanto, que a verdadeira natureza jurídica dos valores repassados pela montadora para a concessionária não é de “redução de custos”, mas sim de “promessa de doação onerosa”. **Entretanto**, devo ressaltar que, a depender (i) dos termos em que for especificada essa transferência de valores e o respectivo encargo ou condição, se de forma individual ou mediante oferta a grupo de pessoas e de forma pública, e (ii) mediante contrato ou

oferta pública, **haverá uma linha tênue entre a “promessa de doação onerosa/condicional” e a “promessa de recompensa”**. Vejamos o que estabelece o Código Civil:

## TÍTULO VII

### Dos Atos Unilaterais

## CAPÍTULO I

### Da Promessa de Recompensa

Art. 854. Aquele que, por anúncios públicos, se comprometer a recompensar, ou gratificar, a quem preencha certa condição, ou desempenhe certo serviço, contrai obrigação de cumprir o prometido.

Art. 855. Quem quer que, nos termos do artigo antecedente, fizer o serviço, ou satisfizer a condição, ainda que não pelo interesse da promessa, poderá exigir a recompensa estipulada.

Art. 856. Antes de prestado o serviço ou preenchida a condição, pode o promitente revogar a promessa, contanto que o faça com a mesma publicidade; se houver assinado prazo à execução da tarefa, entender-se-á que renuncia o arbítrio de retirar, durante ele, a oferta.

Parágrafo único. O candidato de boa-fé, que houver feito despesas, terá direito a reembolso.

Sobre o tema, trago novamente à colação o entendimento do professor Carlos Roberto Gonçalves, *op. cit.*, págs. 437 e ss:

### **Capítulo I**

### **DA PROMESSA DE RECOMPENSA**

#### **1. Conceito e natureza jurídica**

Como foi dito na Introdução, os atos unilaterais, assim como os contratos e os atos ilícitos, constituem fontes de obrigações. O novo Código Civil disciplina, no Título VII dedicado aos primeiros, em primeiro lugar, a promessa de recompensa.

Diverge-se na doutrina a respeito da natureza jurídica do instituto. Uma corrente não a distingue da oferta dirigida a qualquer pessoa indeterminadamente, a qual é reputada aceita pelos receptores sucessivos. Neste caso, o vínculo obrigatório só se forma com a manifestação do terceiro que preencheu a condição ou desempenhou o serviço, aceitando-a.

**Outra corrente, no entanto, considera a promessa de recompensa negócio jurídico unilateral, que obriga aquele que emite a declaração de vontade desde o momento em que ela se torna pública, independente de qualquer aceitação.**

**O Código Civil adotou a segunda corrente, realçando o caráter vinculante dessa declaração unilateral da vontade.** A promessa de recompensa não é mera promessa de contrato, mas uma obrigação já assumida com a própria declaração. Segundo Limongi França, a promessa de recompensa traz uma obrigatoriedade ínsita. **O promitente vincula-se obrigacionalmente ainda que o aceitante haja executado o trabalho desinteressadamente**, sem ter sido impelido pelo desejo de obter a recompensa prometida.

Dispõe o art. 854 do Código Civil que “aquele que, por anúncios públicos, se comprometer a recompensar, ou gratificar, a quem preencha certa condição, ou desempenhe certo serviço, contrai obrigação de cumprir o prometido”. O dispositivo é claro ao proclamar que o promitente, ao declarar que se propõe a recompensar ou gratificar terceiro, assume a obrigação de cumprir o prometido.

(...)

## **2. Requisitos**

Para que se torne obrigatória a promessa de recompensa, entretanto, **são exigidos três requisitos específicos: a)** que lhe tenha sido dada publicidade; **b)** a especificação da condição a ser preenchida ou o serviço a ser desempenhado; **e c)** a indicação da recompensa ou gratificação.

Além dos mencionados pressupostos específicos, devem ser observados os requisitos gerais de validade dos negócios jurídicos unilaterais e bilaterais, elencados no art. 104 do Código Civil, quais sejam, promitente capaz; objeto lícito, possível, determinado ou determinável; e forma não defesa em lei.

O art. 854 retrotranscrito refere-se expressamente a “anúncios públicos”, demonstrando que a publicidade é pressuposto do vínculo obrigacional. **Não é relevante o meio pelo qual a proposta é veiculada. Pode ser difundida pela imprensa** (jornal, alto-falante, rádio e televisão) **ou constar de cartazes ou folhetos afixados ou distribuídos em locais de grande acesso de pessoas etc.**

**A publicidade deve dirigir-se a pessoas indeterminadas, ainda que pertencentes a um grupo determinado, como uma escola, uma associação, um clube etc. Não pode haver individualização, sob pena de a hipótese se transformar em negócio bilateral.** Segundo Pontes de Miranda, “**o número mínimo para que a promessa seja ao público é o de dois; o máximo, a humanidade**”. Aduz o incomparável jurista pátrio: “**Sempre que há duas pessoas ou mais, há publicidade, salvo se não se coadunar com a natureza da promessa tão estreita esfera de atuação**”. Havendo publicidade, está cumprido o requisito, independentemente da constatação de ter chegado ao conhecimento das pessoas. **Basta, portanto, a simples possibilidade de comunicação.**

**Em segundo lugar, deve o promitente especificar o objeto da promessa, ou seja, a condição a ser preenchida ou o serviço a ser desempenhado pelo público em geral. Pode tratar-se de uma ação,** como na hipótese de se prometer milhões de dólares àquele que fornecer informações que possibilitem a descoberta do paradeiro de determinada pessoa (Saddam Hussein ou Osama Bin Laden, p. ex.), **ou de um ato omissivo,** como a recompensa prometida aos alunos que não faltarem a nenhuma aula durante todo o ano letivo.

A indicação da recompensa ou gratificação, pelo promitente, também se faz necessária para a vinculação deste. **Há várias formas de recompensa, podendo consistir em entrega de uma coisa, caracterizando uma obrigação de dar,** ou a realização de certa atividade por parte do promitente, configurando uma obrigação de fazer ou não fazer (pagamento de tratamento médico ou de determinado curso, p. ex.).

(...)

**A promessa de recompensa pode ser feita por particulares ou por fornecedores ou prestadores de serviços. Quando configurar típica relação de consumo, aplicam-se-lhe os princípios protetivos do Código de Defesa do Consumidor** e, subsidiariamente, as normas genéricas do novo Código Civil.

## **3. Exigibilidade da recompensa**

Dispõe o art. 855 do Código Civil: “*Quem quer que, nos termos do artigo antecedente, fizer o serviço, ou satisfizer a condição, ainda que não pelo interesse da promessa, poderá exigir a recompensa estipulada*”.

Infere-se do dispositivo em apreço que, **uma vez realizado o serviço ou preenchida a condição, o promitente é devedor da obrigação de recompensar ou gratificar o executor**, na conformidade da proposta divulgada. Na hipótese de não cumprimento dessa obrigação, responde o promitente, conforme a natureza desta, por uma ação de cobrança, de perdas e danos ou de obrigação de fazer ou não fazer.

**Não examina o juiz a utilidade para o promitente do ato ou conduta praticada pelo executante. Importa saber unicamente se a atividade consistiu exatamente no que foi prometido recompensar.** Da mesma forma, não importa averiguar do interesse do executor ou de seu conhecimento da promessa. A obrigação é exigível, ainda que a desconhecesse.

Não é necessário, portanto, que o serviço tenha sido realizado no interesse da recompensa, sendo suficiente que corresponda às condições da promessa divulgada.

Há divergência doutrinária e jurisprudencial sobre quais fatos podem ser caracterizados como promessa de doação onerosa/condicional ou promessa de recompensa, inclusive com a utilização indiscriminada destes termos, como podemos ver nos artigos sobre o tema a seguir colacionados:

i) **<https://jus.com.br/artigos/86005/o-contrato-de-promessa-de-doacao-e-seus-aspectos-uma-analise-doutrinaria-e-jurisprudencial>, visitado em 11/11/2022:**

De outro modo, Caio Mário defende que a promessa de doação pode ser exigível apenas nos casos de doação com encargo. Para ele, o encargo legitimaria o donatário a exigir o cumprimento da prestação por parte do doador, defendendo que a liberdade ao impor o encargo por parte do doador permite ao donatário exigir sua execução, sendo uma promessa de doar jurídica e moralmente defensável, uma vez que a atribuição do encargo espelha um ato de liberdade por parte do doador.

(...)

**Parcela da doutrina sustenta a plena validade e exequibilidade da promessa de doação, que não encontraria óbice em nenhum dispositivo da legislação ou em princípios de ordem pública**, conforme lições de Washington de Barros. Nesse contexto, afirma-se, ainda, em corrente defendida por Maria Celina Bodin de Moraes, que a exigibilidade seria mais afinada com uma leitura efetivamente contratual, e não puramente moral, da doação, tutelando não apenas o *animus donandi* do doador, que se faz presente no momento da celebração da promessa (e não necessariamente na sua execução), como também a confiança legítima depositada pelo donatário.

Portanto, **é possível identificar que a discussão sobre a promessa de doação está paradoxalmente ligada à constituição impositiva da obrigação de doar**. Surge, então, as divergências de pensamento e aplicação do direito sobre a vontade de doar e a obrigação de doar, discute-se: doação e obrigação podem coexistir?

Portanto, diante de todo o exposto até aqui, **cabe a reflexão de se realmente existe doação “de graça” ou se a doação já se enquadra como uma contraprestação de algo realizado pelo donatário em prol do doador, de tal forma que a doação se transveste como uma recompensa de algum “favor” realizado no passado, daí a natureza do encargo**. O contrato preliminar de doação possui pontos passíveis de discussão doutrinária e jurisprudencial, entretanto, alinhados a melhor doutrina, merece destaque a inexigibilidade de promessa de doação, não suscitando em execução forçada ou perdas e danos de quem fez a promessa, por desistência ou motivos alheios a sua vontade, ainda



que quem a receba já tenha feito planos, por parecer injusto tomar encargos de uma promessa de doação, ainda nem consumada mesmo que existente. De todo modo, é necessário estar sempre atento ao *animus donandi* que caracteriza a doação de todo modo.

**ii) <https://www.elpidiodonizetti.com/doacao-especies-limites-e-o-posicionamento-da-jurisprudencia/>, visitado em 11/11/2022:**

O art. 538 do Código Civil considera a doação como o contrato em que uma pessoa transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. A doação é um ato de mera liberalidade e, em regra, um negócio jurídico gratuito. Diz-se “em regra”, porque há uma espécie de doação, considerada como onerosa, que estabelece um ônus ou uma contraprestação ao donatário (aquele que recebe a doação). **Vejamos, a propósito, as espécies de doação:**

(...)

**Doação condicional:** é aquela em que o doador estipula uma condição (evento futuro e incerto) ao negócio.

**Doação onerosa, modal ou com encargo:** é a doação gravada com algum ônus (art. 553, CC). “O encargo não é uma contraprestação, sendo proporcionalmente muito menos oneroso do que o benefício recebido. Isso porque, se o encargo for muito pesado, pode descaracterizar a doação, transformando-a, por exemplo, em uma compra e venda disfarçada”.

**Doação contemplativa:** em geral, é uma espécie de doação pura em que o doador declina os motivos que o levaram a fazer a doação. Há também a doação contemplativa em razão de casamento futuro (art. 546, CC). Neste caso, se o casamento não se realizar, a doação ficará sem efeito.

**Doação remuneratória:** equipara-se à contemplativa. É feita em retribuição a serviços prestados pelo donatário (Ex: doação ao médico que sempre cuidou do doador).

(...)

**A doação remuneratória,** assim como todas as demais espécies de doação, deve respeitar a denominada “legítima”, que é a quota correspondente aos herdeiros necessários e corresponde a 50% do patrimônio do doador. **Conforme entendimento do STJ, essa modalidade de doação, “caracterizada pela existência de uma recompensa dada pelo doador pelo serviço prestado pelo donatário e que, embora quantificável pecuniariamente, não é juridicamente exigível, deve respeitar os limites impostos pelo legislador aos atos de disposição de patrimônio do doador, de modo que, sob esse pretexto, não se pode admitir a doação universal de bens sem resguardo do mínimo existencial do doador, nem tampouco a doação inoficiosa em prejuízo à legítima dos herdeiros necessários sem a indispensável autorização desses, inexistente na hipótese em exame” (REsp 1.708.951/SE).**

De qualquer sorte, os Tribunais Regionais Federais, a quem compete a análise do acervo probatório (o STJ e o STF só se manifestam sobre questões de Direito), já fixaram que as bonificações discutidas neste processo **não se caracterizam como redução de custo, mas sim como verdadeiro programa de incentivo de vendas**, ao contrário do que alega o recorrente, conforme os precedentes colacionados neste voto.

Mesmo que se considere que tais valores repassados à concessionária seriam uma redução de custo, como pretende o recorrente, ainda assim estaria caracterizado o recebimento de uma receita e a incidência das contribuições, conforme tem decidido o STJ:

**i) AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21/05/2019:**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. **VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.** POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/13. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP Nº 1.517.492/PR. *DISTINGUISHING*.

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, **os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do imposto de renda**, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, **de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla** e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, **sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de custos**, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2. Somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no **ERESP nº 1.517.492/PR**, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais.**

4. Agravo interno não provido (AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019)

No precedente, o STJ identificou, de forma precisa, a necessidade de atender ao quanto disposto no **art. 44 da Lei nº 4.506/64**:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

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

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

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

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

Em *obter dictum*, devo ressaltar que, mesmo que se pudesse considerar que as recuperações ou devoluções de custos não fossem consideradas receitas do contribuinte (contrariando expressamente texto literal de lei), seria necessário que este comprovasse que, ao recuperar seu custo, promoveu o consequente recolhimento das diferenças de IRPJ e CSLL. Explico.

Ora, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos em cada período de apuração é o lucro, obtido mediante a dedução dos custos e despesas das receitas obtidas. Se o contribuinte recuperou custos, então o seu lucro aumentou, e este aumento deve vir acompanhado da tributação do IRPJ e da CSLL. No presente caso, o contribuinte não comprovou que tenha retificado sua DIPJ e muito menos que tenha efetivado o recolhimento das diferenças destes tributos, o que demonstra, mais uma vez, a carência probatória do seu argumento de que tais valores recebidos das montadoras não se caracterizam como receita, mas como redutos de custo, pois se assim o fossem, teria efetivado a referida retificação, bem como o recolhimento das diferenças tributárias.

**Em conclusão**, sejam tais valores caracterizados como promessa de doação onerosa, promessa de recompensa, redutor de custos, ou simplesmente “programas de incentivo/premiação de vendas”, como são mais referidos no Judiciário, a consequência tributária do recebimento destas quantias pelas concessionárias é a incidência do PIS e da COFINS, conforme os precedentes a seguir colacionados:

**i) Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo 0819381-02.2018.4.05.8100. Órgão Julgador: 3ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 17/09/2020 Relator: Desembargador Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira:**

#### RELATÓRIO

Trata-se de apelação interposta por JANGADA VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e outros contra sentença que, em ação mandamental, denegou a segurança objetivando a declaração da ilegalidade da cobrança das contribuições sociais PIS e COFINS sobre os valores restituídos às impetrantes/apelantes na sistemática de "Hold Back".

Nas razões recursais, traz os seguintes argumentos:

- a) o Hold Back nada mais é do que restituição de valores ao concessionário, recompondo seus ativos;
- b) a inclusão dos valores restituídos na sistemática de Hold Back na base de cálculo do PIS e da Cofins significa a tributação de uma não receita do contribuinte, o que representa violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que o contribuinte está sendo obrigado a pagar tributos, sem que haja qualquer capacidade econômica para tal;
- c) a impossibilidade técnica das contribuições sociais incidirem sobre os valores restituídos aos concessionários na sistemática do Hold Back;
- d) como o valor do Hold Back é inserido no preço de aquisição do veículo, este já sofre a incidência das contribuições neste primeiro momento de aquisição do veículo novo ou da peça pelo concessionário.

Contrarrazões apresentadas.

**É o relatório.**

### **VOTO**

Recebo a apelação considerando preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal.

A sentença não merece reforma.

A base de cálculo do PIS/COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, para a sua tributação, não se mostrando relevante a forma como a receita é contabilizada, desde que a verba sobre a qual deva incidir a esteja compreendida pelo conceito de receita.

**Os 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 (bônus sobre vendas e hold back), 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.**

**Ademais, as hipóteses de receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, no seu art. 1.º, não estando incluídos em tais dispositivos legais os bônus sobre vendas e hold back, não se admitindo a extensão a essas verbas em razão da determinação de interpretação restritiva e literal prevista no art. 111, I, do CTN.**

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO à apelação.

**ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo 5043156-14.2018.4.04.7100. Órgão Julgador: 2ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 03/08/2022. Relator: Desembargador Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila:**

### **RELATÓRIO**

Trata-se de recurso de apelação contra sentença que julgou improcedente ação ordinária ajuizada por IESA VEÍCULOS LTDA., concessionária de veículos, buscando o reconhecimento do direito à tributação sob alíquota zero das contribuições PIS e COFINS incidentes sobre as receitas obtidas sobre as bonificações que recebe da fabricante de veículos pela intermediação e venda direta ao consumidor final, com direito à compensação.

Apela a autora, alegando nulidade da sentença por deficiência na fundamentação. Quanto ao mérito, aponta que a redação do art. 2º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.485/02 gera dúvidas, motivo pelo qual outras concessionárias optaram por questionar a Receita Federal acerca do tema posto nos autos e que, mais de uma vez, o órgão se manifestou em tais soluções de consulta reconhecendo que "*Sujeitam-se à incidência da Cofins à alíquota zero os valores recebidos pelos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 1979, nas vendas diretas do fabricante ou importador ao consumidor final de veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi, pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão*". Enfatiza que optou por solver a questão judicialmente, e que a perícia realizada nos autos confirma o recebimento de valores dos fabricantes de veículos pela intermediação de negócios e que tais valores deveriam ser tributados à alíquota zero, sendo extensa a prova documental de que tais valores foram submetidos à tributação de PIS/COFINS pela empresa. Ao final, destaca que a questão debatida nos autos não são os bônus recebidos pelas concessionárias por atingir metas relativas às vendas de veículos, mas a bonificação pela intermediação e entrega destes quando as vendas forem feitas diretamente pela montadora ao consumidor final. Defende, assim, a procedência do

pedido principal para observância da legislação de regência quanto à aplicação da alíquota zero nos termos da Lei nº 10.485/02, com condenação à repetição dos créditos, devidamente corrigidos. Requer a reforma da sentença recorrida.

Com contrarrazões, vieram os autos conclusos.

**É o relatório.**

**VOTO**

(...)

2. Mérito

**A parte autora, concessionária de veículos automotores, postula o reconhecimento do direito à alíquota zero das contribuições ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas com as comissões que recebe da fábrica pela intermediação ou entrega de veículos novos vendidos diretamente pelas montadoras, denominadas de bonificações pela venda direta.**

As contribuições ao PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida pelos fabricantes de veículos não são recolhidas com as alíquotas regulares do PIS de 1,65% e da COFINS de 7,6%, mas sim em conformidade com as alíquotas previstas na Lei nº 10.485/2002, conforme dispõe o art. 2º, §1º, inciso III, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

**A Lei nº 10.485/02 estabelece a sistemática de tributação monofásica das contribuições ao PIS/COFINS devidas pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de determinadas máquinas e veículos.** Nos termos do seu art. 1º, a receita bruta decorrente da venda de automóveis, incluindo aqueles com classificação nos códigos 87.03 e 87.04 da TIPI, fica sujeita às alíquotas de 2% de PIS e 9,6% da COFINS.

O fabricante ou o importador, nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, efetuadas por conta e ordem dos concessionários, pode excluir os valores a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, limitada a exclusão a 9% do valor total da operação, conforme o disposto no art. 2º, §2º, I, da Lei nº 10.485/02:

(...)

O legislador faz um recorte na materialidade de incidência do PIS/COFINS devidos pelo fabricante ou importador, a fim de que as contribuições recaiam apenas sobre a receita da venda direta do veículo, efetuada por conta e ordem dos concessionários, excluindo a receita que estes recebem pela intermediação ou entrega dos veículos.

Por sua vez, a receita que a concessionária recebe do fabricante ou importador pela intermediação ou entrega dos veículos novos, quando estes efetuam a venda direta ao consumidor final, por conta e ordem dos concessionários, deve ser tributada com alíquota zero do PIS/COFINS, frente à norma especial prevista no inciso II do §2º do art. 2º da Lei nº 10.485/02:

(...)

**A propósito, a própria União, nas contrarrazões de apelação, expressamente reconheceu que a apelante tem direito à alíquota zero do PIS/COFINS sobre as receitas auferidas pela intermediação das vendas diretas ao consumidor final** ("Cabe reconhecer que é caso de alíquota zero de PIS e COFINS, como defende a Apelante. A Apelada concluiu nesse sentido após revisão conjunta com a DRF/POA, finalizada somente após a sentença do Ev. 112").

**Registro, contudo, que este entendimento é inaplicável à receita auferida pela concessionária a título de bônus de performance ou incentivo de vendas pelo seu desempenho nas atividades de revenda dos veículos** (STJ, REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014; TRF4, AC 5057656-56.2016.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, julgado em 09/06/2021; TRF4, AC 5010599-47.2013.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relatora CLÁUDIA MARIA DADICO, julgado em 19/08/2015). **A alíquota zero do PIS/COFINS aplica-se apenas às receitas que a concessionária recebe da fábrica por haver intermediado a venda direta ou entregue o veículo ao consumidor final.**

Por fim, consigno que a prova pericial realizada nos autos foi inconclusiva e equivocada, uma vez que apurou a base de cálculo do PIS/COFINS a partir dos valores recolhidos, olvidando que, **além da tributação monofásica, existem receitas sujeitas à tributação cumulativa e não cumulativa.**

O valor devido à parte autora deverá ser apurado, portanto, em sede de liquidação de sentença, considerando tão somente as comissões pagas pela fábrica em razão da intermediação e da entrega de veículo na venda direta, **excluídas as receitas relativas a bônus por performance ou incentivo de vendas.**

Portanto, o pedido deve ser acolhido para que seja declarado direito da parte autora à alíquota zero de PIS/COFINS sobre as receitas que recebe do fabricante pela intermediação e entrega dos veículos, nas vendas diretas efetuadas pela fábrica ao consumidor final.

**iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo 5057656-56.2016.4.04.7100. Órgão Julgador: 1ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 09/06/2021. Relator: Desembargador Federal Alexandre Gonçalves Lippel:**

#### RELATÓRIO

COPAGRA - COMERCIAL PORTOALEGRENSE DE AUTOMÓVEIS LTDA. ajuizou a presente ação ordinária objetivando o reconhecimento do direito de aplicar sobre as bonificações (bônus financeiros) recebidas da fabricante, o tratamento tributário previsto nos arts. 2º, § 2º, inciso II e 3º, § 2º, inciso II, da Lei n. 10.485/02, com a redação dada pela Lei n. 10.865/04 (alíquota zero do PIS/COFINS).

Alegou ser indevida a inclusão dessa parcela na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que os valores concernentes integram o preço de custo dos veículos que revende, que estão submetidos à alíquota zero por força da tributação em regime monofásico.

Sobreveio sentença que julgou improcedente o feito, entendendo, basicamente, que os valores recebidos pela concessionária, a título de bonificação ou incentivo pelo cumprimento de metas, se enquadram no conceito legal de receita bruta e são desvinculados do preço do veículo, não podendo ser atingidos pelo benefício da alíquota zero no regime monofásico.

Inconformada, apelou a demandante, repisando os argumentos expendidos na inicial.

Ofertadas as contrarrazões, vieram os autos a esta Corte.

**É o relatório.**

#### **VOTO**

Recebo o recurso, pois adequado e tempestivo, bem como acompanhado do preparo.

Mérito

**Pretende a demandante que as bonificações ou bônus recebidos da fabricante/montadora FORD MOTOR COMPANY DO BRASIL LTDA, com o objetivo de incrementar as vendas dos veículos, tenham o mesmo tratamento tributário conferido às receitas decorrentes de intermediação de vendas - ou seja, alíquota zero, sob o argumento de que tais valores integram o preço de custo dos veículos que revende.**

Argumenta que "ao admitir que somente o valor constante da nota fiscal de venda do automóvel novo - conceito de faturamento - está abrigado pela alíquota zero, a decisão recorrida reduziu o âmbito da base de cálculo, legislando positivamente, circunstância essa que contraria, além do princípio da separação dos poderes e do inciso I, do § 2º, do artigo 3º, da Lei 10.485/02, o disposto no artigo 195, I, a, pois a Constituição Federal ali distinguiu, expressamente, as grandezas faturamento da receita bruta, essa mais ampla do que aquela".

Como se observa, **o pedido da recorrente fundamenta-se na Lei n. 10.485/02 (atualizada pela Lei n. 10.865/04 e pela Lei 12.973/2014) que, em seus artigos 2º, § 2º, inciso II e 3º, § 2º, inciso II, estabelece a incidência monofásica das contribuições PIS e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedem à industrialização ou à importação de máquinas e veículos.**

Com as alíquotas das contribuições PIS e COFINS majoradas nas primeiras etapas da cadeia produtiva (fabricação e importação), como contrapeso, a Lei reduziu a zero a alíquota incidente na revenda e intermediação de veículos.

Nesse contexto, a Lei n. 10.485/02 confere ao fabricante de veículos a possibilidade de excluir, da base de cálculo das contribuições, os valores devidos à concessionária em decorrência da intermediação ou entrega de veículos e, ao mesmo tempo, determina que esses mesmos valores sejam tributados à alíquota zero pela concessionária (art. 2º e § 2º, inc. II, da Lei n.10.485/02). Outrossim, no tocante à receita auferida com a venda dos veículos, a concessionária/revendedora, foi reduzida a tributação à alíquota a zero (art. 3º, § 2º, inc. II, da Lei n. 10.485/02).

**Impõe-se examinar, no caso concreto, se as bonificações alcançadas pelo fabricante às concessionárias com o objetivo de incrementar as vendas dos veículos integram o preço de custo dos veículos, sendo tributadas na origem (montadora).**

Sobre o tema, entendo que a sentença de origem foi irretocável, motivo pelo qual aqui adoto e reproduzo suas razões:

[...]

Em razão do sistema de tributação monofásica da contribuição ao PIS e da COFINS instituído pela Lei nº 10.485/2002 para pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de máquinas, implementos e 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, do diploma legal.

Em complemento, o art. 1º, § 3º, das Leis nºs 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.

No caso, a parte autora pretende enquadrar nessa hipótese as bonificações que lhe são alcançadas pelo fabricante com o objetivo de incrementar as vendas, por entender que consubstanciam, em última análise, receitas decorrentes da venda de veículos novos - sujeitas à alíquota zero, como já acentuado.

**Razão não lhe assiste.****A base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é composta pela totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica.**

Não se deve confundir, nesse ponto, os conceitos de receita e de renda. A renda sim, seria o acréscimo patrimonial produzido pelo capital ou pelo trabalho, pressupondo o cotejo entre dois momentos. Havendo acréscimo de patrimônio ou ganho de capital, com a exclusão das despesas necessárias à sua obtenção, temos a renda.

Faturamento e receita, todavia, são ingressos, nem sempre configurando renda.

**No que se refere à natureza jurídica dos bônus sobre vendas - seja em se tratando daqueles valores recebidos da montadora por veículos que já foram pagos pela concessionária e estão no estoque, seja a bonificação de fábrica paga após a venda do veículo, na forma de incentivo à adimplência das revendedoras -, é possível se afirmar que são receitas, dado que representam um ingresso de dinheiro que se integra ao patrimônio da empresa.**

**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 dessas rubricas** - porque, repita-se, a existência de receita não está associada, de pronto, à percepção de lucro pela concessionária.

**Tampouco há enquadramento na hipótese de alíquota zero prevista na Lei nº 10.485/2002 - porque o pagamento de incentivos não configura a relação comercial específica de venda de veículos novos.****Via de consequência, as bonificações não estão amparadas por nenhuma hipótese de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero.****Nesse sentido:**

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.* (STJ, REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014)

A mesma linha de orientação é seguida pelo TRF da 4ª Região, em casos análogos:

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. BÔNUS. VERBA RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. LEI Nº 10.485/02. Lei Nº 10.485/02. 1. As comissões recebidas pela intermediação na venda direta de veículos são receitas tributadas à alíquota zero, nos moldes do sistema monofásico do PIS e da COFINS. Este regime estabelece a não-incidência das contribuições sobre a receita da venda de determinados produtos pela técnica da alíquota concentrada, na qual o tributo incide sobre a receita de fabricantes e importadores, por uma alíquota aumentada e reduz a zero as alíquotas relativas ao faturamento auferido por comerciantes atacadistas ou varejistas. 2. Havendo a tributação na origem (fabricantes e importadores), será reduzida a zero a tributação das concessionárias/revendedoras de veículos. 3. As bonificações recebidas dos fabricantes e importadores vinculadas ao desempenho da concessionária nas vendas, implementação de estratégias promocionais não sofrem tributação no início da cadeia produtiva, por uma alíquota aumentada, nos moldes da Lei nº 10.485/02, de modo que não haverá direito à redução da alíquota incidente tais bonificações.* (TRF4, AC 5000537-29.2010.404.7107, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 12/07/2012)

*TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. BÔNUS SOBRE VENDAS. "HOLD BACK". - Estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, no seu art. 1.º, as 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 bônus sobre vendas e Hold Back, não se admitindo a extensão a essas verbas em razão da determinação de interpretação restritiva e literal prevista no art. 111, I, do CTN. - Mantida a sentença no que considera que os incentivos sobre vendas e os hold backs são receitas que integram a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS.* (TRF4, AC 5014845-14.2012.404.7200, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 25/10/2013)

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO RETIDO. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BÔNUS SOBRE VENDAS. RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. 1. A teor do disposto no § 1º do art. 523 do CPC, não se conhece do agravo retido quando a parte não requerer expressamente, nas razões ou na resposta da apelação, a sua apreciação pelo Tribunal. 2. Os valores creditados pelos fabricantes de veículos em favor dos comerciantes varejistas a título de bônus ou incentivo de vendas constituem receita operacional, a qual integra a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. 3. Sentença mantida.* (TRF4, AC 5010599-47.2013.404.7100, SEGUNDA TURMA, Relator CLÁUDIA MARIA DADICO, juntado aos autos em 19/08/2015)

**É inviável estender benefício fiscal a hipótese não alcançada pela norma legal, sob pena de ofensa aos arts. 150, § 6º, da Constituição Federal e 111 do CTN.**

**Não vislumbro nas razões de apelação motivos para alterar tal entendimento, o qual se encontra em consonância com os precedentes do e. STJ e desta Corte, conforme referido na decisão transcrita, que não se mostram superados (overruling) até o presente momento.**

**Pelo exposto, o montante das aludidas bonificações não se confunde com receitas obtidas na venda dos veículos, estas sim sujeitas ao regime especial de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com previsão de alíquotas diferenciadas concentrada sobre os fabricantes e importadores.** O montante relativo ao bônus é receita que a recorrente recebe por sua atuação diferenciada na revenda de veículos, a que faz jus quando obtiver sucesso nas vendas, e por não estar inserida no

preço do veículo, não sofreu tributação no início da cadeia produtiva e, portanto, consiste em faturamento passível de incidir o PIS e a COFINS, sem a benesse da alíquota zero.

Deve ser mantida a sentença, inclusive quanto às custas.

**iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processo 0026434-15.2015.4.03.6100. Órgão Julgador: 3ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 17/12/2021. Relator: Desembargador Federal Luís Carlos Hiroki Muta:**

#### RELATÓRIO

Trata-se de apelação à sentença denegatória de mandado de segurança impetrado para, em síntese, afastar a exigência de PIS/COFINS na forma do Decreto 8.426/2015 sobre receitas financeiras decorrentes de descontos incondicionais, bonificações recebidas (concedidos pelas montadoras de veículos) e a remuneração do capital próprio depositado junto a instituições financeiras e ao Banco Daimler-Chrysler S/A para garantia de atividades negociais, fixada verba honorária sobre o valor da causa nos percentuais mínimos das faixas aplicáveis, nos termos do artigo 85, §§ 3º, I, II, 4º, III, e §5º, CPC.

Apelou a impetrante, alegando que: (1) a relação comercial entre montadora e concessionária abrange, além da distribuição de veículos, outras estruturas organizacionais, o que inclui incentivos dados para incremento da venda de veículos novos, como descontos incondicionais, bonificações, remuneração dos valores depositados em garantia às operações em bancos próprios e liquidação de notas fiscais pertinentes a compra dos veículos, cujos valores (remuneração de aplicação) constituem o chamado "Fundo de Aplicação"; (...)

Houve contrarrazões.

#### **É o relatório.**

#### **VOTO**

(...)

**A sentença denegou a ordem, adotando a seguinte fundamentação** (ID 10271702, f. 79/84):

*"A tese desenvolvida pela autora (concessionária de veículos) baseia-se no fato de entender que as receitas recebidas pelas montadoras, a título de descontos incondicionais, bonificações e a remuneração dos valores depositados como garantia das operações em instituições financeiras (ex: Banco Daimler-Chrysler S/A), classificadas pelo Fisco como receitas financeiras, afastam-se do conceito de faturamento (base de cálculo para o PIS e COFINS).*

*Porém, minuciosa análise das relações negociais desenvolvidas entre montadora e concessionária, descritas pela própria autora em sede de Réplica, da forma de instituição e utilização do Contrato de Conta Corrente (CCC) firmado, bem como a finalidade do mesmo, impedem o acolhimento do pedido autoral.*

(...)

*Sendo assim, não havendo qualquer autorização legal para a exclusão das específicas receitas financeiras decorrentes dos descontos incondicionais, bonificações (concedidos pelas montadoras de veículo) e a remuneração do capital próprio depositado junto a instituições financeiras e ao Banco Daimlerchrysler S/A da base de*

*cálculo do PIS e da COFINS, não há como tais receitas com o conceito de faturamento atualmente delineado pela legislação e pela Corte Suprema."*

**Não merece reparo a sentença, pois a incidência do PIS/COFINS**, atrelada ao conceito de faturamento e, no caso específico, de receita financeira - que não se confundem com lucro nem com preço do veículo comercializado -, **abrange créditos financeiros repassados pela montadora, a título seja de descontos incondicionais, seja de bonificações**, e ainda a remuneração do capital depositado no Fundo de Aplicação, que se vincula aos termos do Contrato de Conta Corrente.

Percebe-se, claramente, que a receita financeira que a concessionária recebe da montadora, a título geral de incentivo financeiro, decorre de contrato firmado em razão da atividade econômica da impetrante e, assim, configura receita própria auferida na condição de concessionária para a revenda de veículos da marca Mercedes Benz.

A própria impetrante expressamente reconheceu que *"as receitas financeiras recebidas pela Apelante estão ligadas às necessidades financeiras e comerciais existenciais ao desenvolvimento do negócio"*, aduzindo, porém, de forma equivocada, que tais valores não configuram *"base tributável para o PIS/COFINS, incidentes sobre a totalidade das Receitas, seja sob o regime cumulativo ou não"* (idem, f. 97).

**O fato de contratualmente serem denominados de incentivos ou bônus financeiros** (descontos incondicionais na forma de crédito de receita financeira, crédito de bonificações e crédito de remuneração do capital mantido no fundo financeiro) e de estarem destinados à utilização dentro da operação comercial entre montadora e concessionária para que esta efetue pagamento pela aquisição de veículos da marca, a partir do fundo de aplicação vinculado ao contrato de conta corrente, **não configura elemento de fato ou de direito que altere a natureza jurídica do valor percebido, que continua a ser receita financeira derivada e integrada à própria atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte**.

O sistema de conta corrente envolve lançamento de créditos (incentivos ou bônus financeiros creditados pela montadora) e débitos (valores devidos pela aquisição de veículos da montadora pela concessionária) entre as partes vinculadas, não se assemelhando, portanto, conforme consta do fluxo da operação descrito pela própria impetrante, à hipótese de descontos incondicionais, enquanto parcela redutora do preço de venda, destacados nas notas fiscais de aquisição para efeito de autorizar a não incidência prevista nos artigos 1º, § 3º, V, a, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no regime não cumulativo de PIS/COFINS.

A Corte Superior assentou que somente em tais situações específicas é possível cogitar da não incidência sobre tais valores do PIS/COFINS não cumulativo:

(...)

**Quanto à bonificação, configura crédito lançado a favor da concessionária pela montadora** na conta corrente do fundo de aplicação, **não podendo ter tratamento legal mais favorável do que o aplicado aos descontos incondicionais** até porque vedada a própria interpretação extensiva da legislação nas hipóteses do artigo 111, CTN.

(...)

**Logo, a incidência do PIS/COFINS sobre receitas de créditos financeiros, a título de incentivo ou bônus a título de descontos incondicionais, bonificações ou remuneração de valores depositados no fundo de aplicação, não é ofensiva aos princípios constitucionais da legalidade**, não-cumulatividade e da isonomia, revelando materialidade tributável segundo a legislação de regência, nos termos do artigo 195, I, b, da Constituição Federal.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

**v) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processo 5000508-07.2021.4.03.6109. Órgão Julgador: 4ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 09/08/2021. Relator: Desembargadora Federal Mônica Autran Machado Nobre:**

#### RELATÓRIO

Cuida-se de apelação interposta por AVERSA AUTOMOVEIS LTDA visando a reforma da r. sentença que denegou a segurança no presente *mandamus*, cujo pedido objetiva a inexistência de relação jurídica entre partes no que se refere à tributação pelo PIS e COFINS, quanto ao valor do bônus de performance, recebido da Montadora Honda como desconto, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a tal título, observada a prescrição quinquenal.

Em suas razões, a apelante aduz, em síntese, a procedência do pedido.

Com contrarrazões.

O representante do Ministério Público Federal manifestou-se pelo prosseguimento do feito.

#### **É o Relatório.**

#### **VOTO**

**Pretende a impetrante, ora apelante, ter reconhecida a inexistência de relação jurídica entre partes no que se refere à tributação pelo PIS e COFINS, quanto ao valor do bônus de performance recebido da Montadora Honda como desconto,** bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a tal título, observada a prescrição quinquenal.

Sem preliminares, passo, então à análise do mérito.

A base de cálculo do PIS está prevista na Lei 10.637/2002:

(...)

Já a base de cálculo da COFINS está prevista na Lei 10.833/2003:

(...)

É certo que a base cálculo do PIS e da COFINS, delineadas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, contempla o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços, independentemente da classificação contábil que lhe seja dada.

Ademais, as hipóteses de receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, no seu art. 1º, **não estando incluídos em tais dispositivos legais o bônus de performance, não se admitindo a extensão a essa verba** em razão da determinação de interpretação restritiva e literal prevista no art. 111, I, do CTN.

Ressalte-se ainda, que Lei n. 10.485/02 confere ao fabricante de veículos a possibilidade de excluir, da base de cálculo das contribuições, os valores devidos à concessionária em decorrência da intermediação ou entrega de veículos e, ao mesmo tempo, determina que esses mesmos valores sejam tributados à alíquota zero pela concessionária (art. 2º e § 2º, inc. II, da Lei n.10.485/02).

É certo, ainda, que a receita auferida com a venda de veículos pela a concessionária/revendedora, foi reduzida a tributação à alíquota a zero (art. 3º, § 2º, inc. II, da Lei n. 10.485/02).

**Na hipótese, inexistente direito do impetrante de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o valor do bônus de performance recebido da Montadora Honda.**

Nesse sentido, a jurisprudência do E. STJ, em decisão da Ministra Laurita Vaz no EDcl no RE nos EDcl no REsp Nº 1.446.354 – RS:

(...)

**Também a 3ª Turma do CARE, ao julgar o processo nº 11516.720709/2013-64, na Sessão de 22/01/2019, entendeu pela impossibilidade de exclusão do PIS e da COFINS no caso de bônus à concessionária de veículos:**

(...)

Assim, no presente caso, as bonificações ou incentivos obtidos pelo contribuinte junto aos fabricantes de automóveis, devem ser considerados receitas, e, portanto, integrar a base de cálculo para a incidência do PIS e COFINS.

Mantida a r. sentença.

Ante o exposto, nego provimento à apelação, consoante fundamentação.

**Esse entendimento dos TRFs vem sendo mantido pela Corte Superior, conforme precedentes do STJ:**

**i) REsp 2.012.750/SC, Relatora Ministra Regina Helena Costa, publicação em 03/11/2022:**

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de Recurso Especial interposto por BRASILUX INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento de apelação, assim ementado (fls. 314/315e):

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.*

*1. Para que possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, os descontos incondicionais devem constar nos documentos fiscais. Precedente do STJ.*

*2. Pela prova juntada aos autos, não é possível aferir se se trata realmente de descontos incondicionais decorrentes de contratos previamente firmados.*

(...)

**Feito breve relato, decido.**

(...)

Ao prolatar o acórdão que julgou os embargos de declaração, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia no seguinte sentido (fls. 356/357e):

A decisão contra a qual se insurge a embargante foi clara ao mencionar que "não há controvérsia acerca da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do PIS e da COFINS porque prevista na própria legislação de regência (Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.673/2002);  todavia, resta saber se os descontos apontados pela impetrante são, ou não, incondicionais". Ademais, utilizou como fundamento decisão do Superior Tribunal de Justiça que assevera que "tais descontos sejam destacados nas notas fiscais".

Portanto, não há obscuridade no tocante ao exame dos contratos, uma vez que a decisão foi justamente embasada na necessidade do destaque dos descontos em notas fiscais. A decisão, inclusive, reafirma a sentença no tocante à impossibilidade de eventual reconhecimento do direito com base na mera verificação dos documentos acostados pela embargante. A discordância da embargante repousa sobre o fundamento jurídico empregado, situação que conduz à necessária veiculação de recurso apropriado à eventual rediscussão da matéria de direito.

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

(...)

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

(...)

Ademais, quanto à questão de fundo, o Tribunal de origem assim decidiu (fls. 317/319e):

Primeiramente, cumpre referir que não há controvérsia acerca da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do PIS e da COFINS porque prevista na própria legislação de regência (Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.673/2002); todavia, resta saber se os descontos apontados pela impetrante são, ou não, incondicionais.

De acordo com o entendimento firmado no STJ, para que possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, os descontos incondicionais devem constar nos documentos fiscais. A respeito:

[...]

Na petição inicial (Evento 1 - INIC1), assim constou:

3. Na realização de seu desiderato social a Impetrante realiza a venda de mercadorias para diversos comerciantes varejistas, os quais exigem, contratualmente, descontos comerciais sobre o valor total das notas fiscais, correspondentes às verbas de cooperação e de bonificação exigidas dos fornecedores, conforme demonstram os documentos em anexo (DOC. 03 e 04).

4. Essas verbas possuem as mais diferenciadas nomenclaturas, dentre elas:

- a) Bonificação: bonificação pela simples aquisição de mercadoria;
- b) Desconto padrão, verba de propaganda cooperada (VPC) ou desconto inserção comercial: desconto decorrente da publicidade, propaganda, treinamento, etc, para fins de fornecimento dos produtos do fornecedor;
- c) Desconto logístico ou centralização: desconto para premiar os ganhos com a centralização logística do cliente;

- d) Repasse comercial: desconto concedido em razão do volume de produtos adquiridos;
- e) Rappel, desconto fidelidade ou bônus de performance: desconto referente ao atingimento de meta de volume comercializado;
- f) Quebra: desconto fornecido para cobrir gastos decorrentes de expiração do prazo de validade, perda ou avaria;
- g) Troca e devolução: desconto concedido para cobrir gastos decorrentes de troca ou devolução;
- h) Verba extra ou verba de liquidação, desconto ou escoamento: bonificação decorrente da inclusão dos produtos do fornecedor em promoções e liquidações;
- i) Abertura de unidade ou inauguração de lojas ou verba de expansão: desconto fornecido em razão do aumento da exposição de suas mercadorias em razão da inauguração ou reinauguração de unidade;
- j) Reforma de unidade: desconto fornecido em razão do aumento da exposição de suas mercadorias em razão da reforma de unidade;

**5. Esses descontos não constam nas notas fiscais, mas nas apenas nos boletos de pagamento, conforme exigido pelos adquirentes, como pode ser atestado pela comparação entre as notas fiscais (DOC.05) e os valores efetivamente recebidos (DOC.06).**

6. Assim, tendo em vista esses descontos vinculados a essas verbas, a Impetrante não auferiu receitas correspondentes a integralidade do valor faturado, pois recebe efetivamente valores menores que os destacados na nota fiscal.

**Todavia, a própria impetrante menciona que os referidos descontos não constam nas notas fiscais por ela emitidas. Outrossim, a descrição de tais descontos ou é vaga, definidos como 'bonificações', ou demonstram estar vinculados a alguma condição, como 'referente ao atingimento de meta de volume de comercialização'.**

**Dessa forma, pela prova juntada aos autos, não é possível aferir se se trata realmente de descontos incondicionais decorrentes de contratos previamente firmados, como ponderou a bem lançada sentença (Evento 24 -SENT1), verbis:**

*Destarte, ausentes documentos indispensáveis à correta aferição dos descontos concedidos, e, sendo inviável a abertura de instrução processual em sede de mandado de segurança, a providência a ser tomada é a denegação da segurança, sem prejuízo de ajuizamento de posterior demanda.*

*In casu, rever tal entendimento, com o objetivo de acolher a pretensão recursal, no sentido de reconhecer a incondicionalidade dos descontos, demandaria necessária interpretação de cláusula contratual, além de imprescindível revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz dos óbices contidos nas Súmulas ns. 5 e 7/STJ, assim, respectivamente, enunciadas: "A simples interpretação de cláusula contratual não enseja recurso especial" e "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".*

(...)

Posto isso, com fundamento nos arts. 932, III e IV, do Código de Processo Civil de 2015 e 34, XVIII, a e b, e 255, I e II, do RISTJ, CONHEÇO EM PARTE do Recurso Especial, e, nessa extensão, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

**ii) REsp 1.111.156/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Julgamento em 14/10/2009:**

TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

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

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que **a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais"**.

4. **A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.**

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.

(...)

**VOTO**

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

**I - RESSALVAS INICIAIS**

De início, diante da peculiaridade de se tratar de recurso processado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, e que servirá de paradigma para todos os demais casos semelhantes, é importante esclarecer que o presente caso não trata de incidência de IPI ou de mercadoria dada em bonificação no regime de substituição tributária.

A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais.

Feitas essas considerações iniciais, passo ao exame do recurso.

(...)

**III - MÉRITO RECURSAL**



**DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS PRODUTOS DADOS EM BONIFICAÇÃO**

O valor da mercadoria dada em bonificação não integra a base de cálculo do ICMS, conforme se extrai dos comandos normativos a seguir citados.

Os artigos 146, inciso III, alínea "a", e 155, inciso II, ambos da Constituição Federal, determinam que:

(...)

A literalidade da lei é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é a aquela efetivamente realizada, **não se incluindo os "descontos concedidos INCONDICIONAIS"**.

(...)

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

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

Hugo de Brito Machado do mesmo modo entende, ao ensinar que:

*"os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os de descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria"* (Curso de Direito Tributário, Hugo de Brito Machado, Malheiros, p. 327, 30ª Ed., 2009).

**A bonificação, enquanto modalidade de desconto, só estaria inserida na base de cálculo do ICMS se estivesse submetida a uma condição**, situação que não encontramos no presente caso, conforme retrato fático feito pelo Tribunal de origem.

A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. A propósito, os seguintes precedentes de ambas as Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

**Destaco deste valioso julgado da relatoria do Ministro Castro Meira as razões de decidir, que, apesar de se referirem ao IPI, muito bem se aplicam ao ICMS, pois se trata de imposto estruturado nas mesmas linhas características do IPI, conforme transcrevo:**

*"(...) Nesse passo, acolho a argumentação de Ricardo Malachias Ciconelo:*

**"Operação tipicamente caracterizada como 'desconto incondicional' é a chamada 'bonificação' em produtos usualmente verificada nas 'dúzias de treze produtos' ou**

'paque dois e leve três', ou seja, o vendedor (sujeito passivo do IPI) e o comprador do produto industrializado **ajustam no momento da definição do negócio jurídico as suas condições** (quantidades, valores, etc.) **e estas**, sendo legalmente válidas e executáveis, **devem ser consideradas no momento da definição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre aquele negócio jurídico, inclusive IPI.**

Assim sendo, nestas hipóteses **fica claramente caracterizado que o preço acordado pelo vendedor e pelo comprador limita-se a uma quantidade 'x' de produtos negociados** e, sem sombra de dúvida, percebe-se que o valor dos produtos concedidos a título de bonificação não compõem o preço total do negócio, isto é, **ele não é computado no valor da operação negocial do qual nasce a obrigação do contribuinte em recolher tributos incidentes, dentre eles do IPI**" (in IPI- Aspectos Jurídicos Relevantes, Ed. Quartier Latin, 1ª edição, 2003, pág.373)

Ao final, o autor assim arremata:

(...)

Além disso, o valor da operação utilizado pelo Código Tributário Nacional como base para determinação do valor tributável do IPI deve guardar exata proporção com o valor do negócio jurídico subjacente do qual nasce a obrigação tributária, isto é, são absolutamente indissociáveis os valores da 'operação' (negócio jurídico) e o da base de cálculo do IPI, ainda que a legislação ordinária poderá ser afastada pelos tribunais de sua incompatibilidade com Constituição Federal e o Código Tributário Nacional" (pág. 377)

(...)

Há de se concluir que **as bonificações ou descontos incondicionais não podem integrar o valor da operação de venda para fins de tributação do IPI, pois compõem quantia deduzida do montante da operação antes de realizada a saída da mercadoria.**"

No mesmo sentido:

JULGADOS DA PRIMEIRA TURMA "ICMS. COMPENSAÇÃO. ICMS RECOLHIDO SOBRE MERCADORIA DADA EM BONIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRESCRIÇÃO. (...)

II - A mercadoria dada em bonificação, por não estar incluída no valor da operação mercantil, não integra a base de cálculo do ICMS, correspondendo em tudo a um desconto incondicional. Precedentes: REsp 510.551/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 25.04.2007 e REsp 872.365/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01.12.2006.

II - Agravo regimental improvido."

(AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008.)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

(...)

3. Infere-se do texto constitucional que este, implicitamente, delimitou a base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, como sendo o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, como consta do artigo 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, 'o valor de que decorrer a saída da mercadoria'. Neste sentido, a doutrina especializada: 'Realmente a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado ou constante de tabelas. É o valor da operação, e este se define no momento em que a operação se concretiza. Assim, os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria. (...)'

(Hugo de Brito Machado, in 'Direito Tributário - II', São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, pág. 237).

(...)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.

iii) AgInt no REsp 1.977.308/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 15/08/2022:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. DISCUSSÃO SOBRE A EXCLUSÃO DOS JUROS SELIC INCIDENTES QUANDO DA DEVOLUÇÃO DE VALORES EM DEPÓSITO JUDICIAL FEITO NA FORMA DA LEI N. 9.703/98 (JUROS REMUNERATÓRIOS) E QUANDO DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN (JUROS MORATÓRIOS). APLICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES CONTÁBEIS FEITAS NOS PRECEDENTES DO STJ. A RECEITA BRUTA COMPREENDE O LUCRO OPERACIONAL, AS RECEITAS FINANCEIRAS E AS RECUPERAÇÕES OU DEVOLUÇÕES DE CUSTOS. ART. 44, III, LEI Nº 4.506/64. OBRIGAÇÃO DO TRIBUNAL DE MANTER SUA JURISPRUDÊNCIA COERENTE NÃO PODENDO ALTERAR A CLASSIFICAÇÃO LEGAL CONTÁBIL DE UMA VERBA CONFORME O TRIBUTO DE QUE SE TRATA.

1. É pacífico nesta Casa o entendimento de que os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória, se enquadrando como Receitas Financeiras, e que os juros moratórios incidentes na repetição do indébito tributário possuem natureza de lucros cessantes, compondo o Lucro Operacional da empresa. Se a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS compreende a Receita Bruta (art. 1º, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e arts. 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98) por óbvio, tais valores são tributados pelas ditas contribuições, visto que Receita Bruta se trata de conceito mais amplo que engloba tanto o Lucro Operacional quanto as Receitas Financeiras. Assim o precedente repetitivo desta Casa perfeitamente aplicável ao caso em que foram efetuadas as ditas classificações: REsp. n. 1.138.695 / SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013.

2. Ainda que se compreenda que especialmente os juros de mora (não os juros remuneratórios dos depósitos judiciais e extrajudiciais) não correspondam a lucros cessantes mas sim a danos emergentes (como o foi recentemente definido pelo Supremo Tribunal Federal em suas razões de decidir no julgamento dos Temas ns. 808 e 962 da

Repercussão Geral no RE n. 855.091/RS - para os juros no atraso no pagamento de remuneração por exercício de cargo, emprego ou função - e RE n. 1.063.187/SC - para os juros recebidos em razão de repetição de indébito tributário), **tal não lhes retira a condição de verba indenizatória** (tanto danos emergentes quanto lucros cessantes são verba indenizatória), **o que significa a sua classificação contábil como recuperação ou devolução de custos, o que não lhes permite escapar da classificação como Receita Bruta Operacional, na forma do inciso III, do artigo 44, da Lei n. 4.506/1964**. Precedentes: REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019; AgInt no REsp. n. 1.702.295 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 20.03.2018; REsp. n. 1.466.501 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.05.2015).

3. O fundamento para a negativa da exclusão dos juros remuneratórios ou compensatórios, em quaisquer das situações pleiteadas, da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS é o mesmo: a sua condição de Receita Bruta, seja porque a integram como Receita Financeira, seja porque constituem Lucro Operacional ou seja porque se classificam como recuperações ou devoluções de custos (e estas classificações não são excludentes, pois receita financeira pode estar dentro ou fora do lucro operacional e ser ou não indenizatória). Em todas as hipóteses os juros (moratórios ou remuneratórios) são Receita Bruta.

(...)

6. A *ratio decidendi* aplicada no REsp. n. 1.138.695-SC e no REsp. n. 1.089.720-RS de que "o acessório segue o destino do principal" diz respeito exclusivamente ao conceito de renda e não ao conceito de receita, que é bem mais largo, não sendo, portanto aplicável no presente caso onde se julga a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (receita) e não a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (renda e lucro). O precedente REsp. n. 1.138.695-SC o foi invocado exclusivamente para dele extrair a natureza jurídica das verbas em questão e não o destino da tributação, pois o precedente trata de tributos diversos.

7. Agravo interno não provido.

**iv) AgInt no REsp 1.711.603/SP, Relator Ministro Og Fernandes, Julgamento em 23/08/2018:**

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): A pretensão recursal não merece êxito, na medida em que a parte interessada não trouxe argumentos aptos à alteração do posicionamento anteriormente firmado.

Conforme salientado na decisão agravada, a jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (IPI, ICMS, PIS E COFINS), **exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais**.

Confirmam-se:

(...)

**Ao analisarem a controvérsia, as instâncias ordinárias afirmaram que os descontos incondicionais, na espécie, não foram destacados das notas fiscais** (e-STJ, fls. 301 e 371):

(...)

Ante o exposto, **nego provimento ao agravo interno.**

É como voto.

**v) REsp 1.446.354/RS, Relator Ministro Og Fernandes, Julgamento em 26/08/2014:**

**EMENTA**

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.

**VOTO**

(...)

Quanto ao mérito da controvérsia, tem-se que, de acordo com a afirmação da recorrente, a concessionária de veículos auferia as seguintes receitas quando do exercício de suas atividades (e-STJ, fl. 257):

a) revenda de veículos;

b) comissões na venda direta de veículos;

**c) bonificações na venda direta de veículos;** e,

d) bonificações recebidas da fabricante nas operações de revenda de veículos.

Sustenta que os valores das bonificações previstas no item "d", pelo fato de integrarem o custo de produção da fabricante de veículos, já foram objeto de incidência de contribuição para o PIS e da COFINS na origem, pela sistemática de tributação monofásica dessas exações prevista no art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.485/02, a seguir transcrito:

(...)

A Lei n. 10.485/02 confere ao fabricante de veículos a possibilidade de excluir da base de cálculo das contribuições os valores devidos à concessionária em decorrência da intermediação ou entrega de veículos, nas vendas diretas ao consumidor final, conforme disposição do art. 2º e § 2º, inc. II, da Lei n.10.485/02, nos termos seguintes:

(...)

Note-se que, de acordo com art. 3º, § 2º, inc. II, acima transcrito, a Lei n. 10.485/02 determina que esses mesmos valores devidos à concessionária sejam tributados à alíquota zero.

**Da análise desses dispositivos, denota-se que a pretensão da recorrente não tem amparo, pois o que a Lei n 10.485/02 exclui da base cálculo** da contribuição para o PIS e da COFINS nesse tipo de relação comercial - e assim o faz de modo claro e expreso - **são os valores devidos à concessionária em decorrência da "intermediação" ou "entrega de veículos" nas vendas diretas ao consumidor final** pelo fabricante, conforme disposto no caput do art. 2º, cujos termos novamente se transcrevem:

(...)

**Note-se que o legislador não fez referência a qualquer tipo de bonificação que esteja vinculada ao desempenho da concessionária nas vendas, implementação de estratégias promocionais ou qualquer outro tipo de medida diversa daquelas relacionadas à "intermediação" ou "entrega de veículos" ao consumidor final.**

Registre-se que, em se tratando de concessão de benefícios fiscais – o que é o caso dos autos -, a sua concessão, além de exigir legislação específica do ente federado titular da competência tributária, requer interpretação restritiva da aplicação da legislação correspondente. É o que se infere do disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal e no art. 111, I, do Código Tributário Nacional a seguir transcritos:

(...)

Na mesma linha desse entendimento, julgados cujas ementas seguem abaixo:

(...)

Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

As decisões na instância administrativa também seguem no mesmo sentido da instância judicial:

**i) Acórdão nº 9303-007.848, Sessão de 22/01/2019:**

BASE DE CÁLCULO CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. HOLD BACK. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE

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

**ii) Acórdão nº 3302-005.691, Sessão de 26/07/2018:**

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS SOBRE VENDAS CONCEDIDOS PELOS FABRICANTES. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS.

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 à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

**iii) Acórdão nº 3301-004.810, Sessão de 24/07/2018:**

BASE DE CÁLCULO. BÔNUS PAGOS POR FORNECEDOR.

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

**iv) Acórdão nº 9303-008.247, Sessão de 19/03/2019:**

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

**v) Acórdão nº 3002-000.363, Sessão de 16/08/2018:**

REGIME CUMULATIVO. RECUPERAÇÃO DE DESPESA. PRESTAÇÃO DE GARANTIA SOBRE PEÇAS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

(...)

Os montantes recebido a título de reembolso pelas despesas na prestação de garantia sobre peças integram a referida base de cálculo, por falta de amparo legal para sua exclusão.

REGIME CUMULATIVO. BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

Os valores em dinheiro recebidos pela concessionária a título de bonificação, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas receita do adquirente e, como tal, estão sujeitos à tributação pela Cofins.

**vi) Acórdão nº 9303-005.849, Sessão de 17/10/2017:**

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante das Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato, ao direto, em dinheiro) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRESTÁVEIS PARA A VENDA. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos concedidos em troca do compromisso do comprador de não exigir do fornecedor, até certo limite, indenização pelas mercadorias em estoque defeituosas/danificadas, são tributáveis, pois têm natureza de prêmio de seguro.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

**II.2 – DA ALEGAÇÃO DE QUE AS BONIFICAÇÕES ESTÃO SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO PELO DISPOSTO NO DECRETO Nº 5.442/2005**



Alega o recorrente que, caso se entenda que as bonificações em questão constituem receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, é o caso de se aplicar o quanto reza o artigo 373 do RIR/99, pois a própria Receita Federal do Brasil reconhece que, por força de tal dispositivo, **os descontos são considerados receitas financeiras**, as quais, no período objeto da autuação, tinham tido as alíquotas de PIS e COFINS reduzidas a zero pelo Decreto nº 5.442, de 09/05/2005.

Contudo, conforme já exposto no tópico anterior, as bonificações discutidas no presente processo não possuem caráter de desconto, muito menos de receita financeira. Vejamos.

A legislação tributária não traz um conceito específico de “receita financeira”, mas elenca quais as origens de recursos que devem ser consideradas como tal, nos termos do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

#### **Receitas e Despesas Financeiras**

Art. 17 - **Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional** e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

- a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;
- b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Da mesma forma, o art. 9º da Lei nº 9.718 especifica outras receitas como “financeiras”:

#### **CAPÍTULO II**

#### **DO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Art. 9º **As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte**, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual **serão consideradas, para efeitos** da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, **da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras**, conforme o caso.

Estes dispositivos foram consolidados no Decreto nº 3.000, de 1999, que estabeleceu o Regulamento do Imposto de Renda:

#### **Seção IV**

#### **Outros Resultados Operacionais**

#### **Subseção I**

## **Receitas e Despesas Financeiras**

### **Receitas**

Art. 373. **Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional** e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (**Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17**, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

### **Despesas**

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

## **Subseção II**

### **Variações Monetárias**

#### **Variações Ativas**

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. **As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras**, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

A ciência da Contabilidade já definiu, no Plano de Contas das empresas, quais ingressos de recursos deveriam ser contabilizados como “receitas financeiras”, conforme lição dos professores Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins na obra Manual de Contabilidade Societária, 3ª. Ed. - São Paulo: Atlas, 2018:

### **32.3.2 Classificação**

#### **a) RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS**

**Nesse título, são incluídos 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 se verifica, nas despesas financeiras (ou receitas) só se incluem os juros, mas não as atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos, as quais são registradas separadamente nas Variações Monetárias.

Todavia, quando se tratar de atualização prefixada, será considerada como despesa (ou receita) financeira e não como variação monetária.

Quanto aos juros sobre o capital próprio, não obstante o termo Juros, é importante ressaltar que não se trata de Despesa Financeira, mas de destinação do lucro (veja Capítulo 29 – Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício).

#### **b) VARIAÇÕES MONETÁRIAS DE OBRIGAÇÕES E CRÉDITOS**

No passado, a legislação fiscal considerava como “variações monetárias” as variações cambiais e as correções monetárias (exceto as prefixadas).

(...)

A legislação estabelece que as receitas e despesas financeiras e as variações monetárias fazem parte do lucro das operações na legislação fiscal, e são tributáveis (se receitas) ou dedutíveis (se despesas), desde que as despesas sejam registradas no regime de competência. Se houver, por exemplo, juros pagos antecipadamente, sua apropriação em despesa (dedutível) deve ser *pro rata temporis*. Mas há circunstâncias em que a tributação ocorre em função do regime de caixa.

Em outros capítulos deste Manual, discutimos o tratamento contábil das despesas financeiras, particularmente no Capítulo 19 – Empréstimos e Financiamentos, Debêntures e Outros Títulos de Dívida, de sorte que **aqui nos preocupamos mais em examinar a composição e a classificação dessas despesas e receitas financeiras.**

#### **Conteúdo das contas**

#### **a) PLANO DE CONTAS DOS RESULTADOS FINANCEIROS LÍQUIDOS**

O modelo de Plano de Contas apresenta no grupo de Despesas das Operações Continuadas o subgrupo Resultados Financeiros Líquidos composto das seguintes contas:

#### **RESULTADOS FINANCEIROS LÍQUIDOS**

#### **1. RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS**

##### **a) DESPESAS FINANCEIRAS**

Juros pagos ou incorridos

Descontos concedidos

Comissões e despesas bancárias

Variação monetária de obrigações

##### **b) RECEITAS FINANCEIRAS**

##### **Descontos obtidos**

**Juros recebidos ou auferidos****Receitas de títulos vinculados ao mercado aberto****Receitas sobre outros investimentos temporários****Prêmio de resgate de títulos e debêntures**

(...)

**c) RECEITAS FINANCEIRAS****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. Veja critérios de contabilização no Capítulo 8 – Instrumentos Financeiros.

- **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, Depósito a Prazo Fixo etc. Veja Capítulo 8 – Instrumentos Financeiros.

- **Prêmio de resgate de títulos e debêntures**, conta que registra os prêmios auferidos pela empresa em tais resgates, operações essas relativamente incomuns.

Verifica-se, portanto, que, apesar de não haver um conceito positivado de “receitas financeiras”, é possível, a partir das receitas às quais a legislação classificou como “financeiras”, estabelecer uma regra geral, considerando que em todos casos há a utilização de capital para propiciar os resultados patrimoniais positivos, sem que essa seja a atividade para a qual foi constituída a sociedade empresária.

Assim, por exemplo, quando uma indústria utiliza parte do seu capital que está disponível para realizar investimentos em ações ou renda fixa, os valores obtidos com esta operação são financeiros, por se referirem à aplicação de capital e por serem operações esporádicas, fora do objeto social da sociedade empresária. Tal não ocorre quando instituições financeiras aplicam seus recursos, pois tais operações são usuais, fazendo parte de sua atividade principal e com seu resultado classificado como receita operacional.

O recorrente entende que o “bônus” recebido das montadoras seria um desconto e, portanto, uma receita financeira. No entanto, conforme vimos nos trechos colacionados da obra doutrinária citada acima, os “descontos obtidos”, classificáveis como “receita financeira”, são oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos. Por outro lado, o desconto ao qual o recorrente busca equiparar tais “bônus”, é aquele desconto oferecido pelo fornecedor sobre sua mercadoria, e que é conceituado como “desconto comercial”.

Por exemplo: imagine-se que a concessionária adquire os veículos da montadora mediante parcelamento e, em determinado momento, decide antecipar o pagamento de uma ou mais parcelas, e negocia com a montadora (ou com o banco ou agente financeiro que conduziu a operação) um desconto pela antecipação das parcelas. Este desconto será financeiro, ao contrário daquele desconto obtido já no momento da negociação da compra dos veículos quando, por conta do relacionamento prévio, quantidade adquirida, forma de pagamento, ou por qualquer outra razão, a montadora concede uma diminuição no preço da tabela, o qual fará constar na nota fiscal, onde será possível identificar o preço de tabela, o desconto aplicado, e o valor final a ser pago.

Mesmo que o “bônus” pudesse ser considerado como um “desconto”, seria um desconto “comercial”, e não um desconto “financeiro”. Logo, não prospera a alegação de que sobre estes valores deveria ser aplicada a alíquota zero prevista no Decreto nº 5.442/2005.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **II.3 – DA ALEGAÇÃO DE QUE A OPERAÇÃO DE VENDA DE VEÍCULOS ESTÁ SUJEITA AO REGIME MONOFÁSICO**

Alega o recorrente que, ainda que de receita se tratasse e não houvesse sua subsunção à alíquota zero, é certo que, estando a operação de venda de veículos sujeita ao regime monofásico, onde as contribuições são calculadas a partir do valor inserto na nota fiscal emitida pela General Motors, que não contempla a bonificação concedida anteriormente, já se dá o recolhimento de tais contribuições pelas alíquotas majoradas e sobre base de cálculo que já contém dentro de si o desconto que poderá ser concedido ulteriormente.

Sustenta que, a prevalecer tal tributação, estar-se-ia diante de um “*bis in idem*” pois o valor correspondente ao desconto já foi tributado dentro do regime monofásico e o será novamente de modo autônomo e desvinculado do regime, numa conduta repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio.

**Não assiste razão ao recorrente.** Com efeito, conforme já demonstrado nos inúmeros precedentes judiciais colacionados neste voto, o Poder Judiciário já se debruçou sobre este tema, que é antigo, e em todas as vezes refutou este argumento dos contribuintes.

Como se sabe, é possível que o mesmo contribuinte esteja sujeito, simultaneamente, a 3 regimes de apuração de PIS/COFINS: o da cumulatividade, da não-cumulatividade, e da monofasia. Isso porque o regime é aplicável à atividade desenvolvida, e não ao contribuinte, conforme já deixou explícito o STJ no julgamento do REsp nº 1.895.255-RS, julgado em 05/05/2022 sob o rito previsto para os recursos repetitivos:

10.4. Apesar de não constituir créditos, **a incidência monofásica** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa** que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam

estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Partindo dessa premissa, o Poder Judiciário tem jurisprudência pacífica no sentido de que as receitas obtidas com as bonificações não estão sujeitas ao regime monofásico. Pela forma didática como foi feita a fundamentação, adoto como minhas razões de decidir os argumentos apresentados nos acórdãos a seguir colacionados, do STJ e do TRF da 4ª Região:

**i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo 5043156-14.2018.4.04.7100. Órgão Julgador: 2ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL. Julgamento: 03/08/2022. Relator: Desembargador Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila:**

A parte autora, concessionária de veículos automotores, postula o reconhecimento do direito à alíquota zero das contribuições ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas com as comissões que recebe da fábrica pela intermediação ou entrega de veículos novos vendidos diretamente pelas montadoras, denominadas de bonificações pela venda direta.

(...)

**A Lei nº 10.485/02 estabelece a sistemática de tributação monofásica das contribuições ao PIS/COFINS devidas pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de determinadas máquinas e veículos.** Nos termos do seu art. 1º, a receita bruta decorrente da venda de automóveis, incluindo aqueles com classificação nos códigos 87.03 e 87.04 da TIPI, fica sujeita às alíquotas de 2% de PIS e 9,6% da COFINS.

O fabricante ou o importador, nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, efetuadas por conta e ordem dos concessionários, pode excluir os valores a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, limitada a exclusão a 9% do valor total da operação, conforme o disposto no art. 2º, §2º, I, da Lei nº 10.485/02:

(...)

O legislador faz um recorte na materialidade de incidência do PIS/COFINS devidos pelo fabricante ou importador, a fim de que as contribuições recaiam apenas sobre a receita da venda direta do veículo, efetuada por conta e ordem dos concessionários, excluindo a receita que estes recebem pela intermediação ou entrega dos veículos.

Por sua vez, a receita que a concessionária recebe do fabricante ou importador pela intermediação ou entrega dos veículos novos, quando estes efetuam a venda direta ao consumidor final, por conta e ordem dos concessionários, deve ser tributada com alíquota zero do PIS/COFINS, frente à norma especial prevista no inciso II do §2º do art. 2º da Lei nº 10.485/02:

(...)

**A propósito, a própria União, nas contrarrazões de apelação, expressamente reconheceu que a apelante tem direito à alíquota zero do PIS/COFINS sobre as receitas auferidas pela intermediação das vendas diretas ao consumidor final** ("Cabe reconhecer que é caso de alíquota zero de PIS e COFINS, como defende a Apelante. A Apelada concluiu nesse sentido após revisão conjunta com a DRF/POA, finalizada somente após a sentença do Ev. 112").

**Registro, contudo, que este entendimento é inaplicável à receita auferida pela concessionária a título de bônus de performance ou incentivo de vendas pelo seu**

**desempenho nas atividades de revenda dos veículos** (STJ, REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014; TRF4, AC 5057656-56.2016.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, julgado em 09/06/2021; TRF4, AC 5010599-47.2013.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relatora CLÁUDIA MARIA DADICO, julgado em 19/08/2015). **A alíquota zero do PIS/COFINS aplica-se apenas às receitas que a concessionária recebe da fábrica por haver intermediado a venda direta ou entregue o veículo ao consumidor final.**

Por fim, consigno que a prova pericial realizada nos autos foi inconclusiva e equivocada, uma vez que apurou a base de cálculo do PIS/COFINS a partir dos valores recolhidos, olvidando que, **além da tributação monofásica, existem receitas sujeitas à tributação cumulativa e não cumulativa.**

**ii) STJ, REsp 1.446.354/RS, Relator Ministro Og Fernandes, Julgamento em 26/08/2014:**

Quanto ao mérito da controvérsia, tem-se que, de acordo com a afirmação da recorrente, a concessionária de veículos auferir as seguintes receitas quando do exercício de suas atividades (e-STJ, fl. 257):

a) revenda de veículos;

b) comissões na venda direta de veículos;

**c) bonificações na venda direta de veículos;** e,

d) bonificações recebidas da fabricante nas operações de revenda de veículos.

Sustenta que os valores das bonificações previstas no item "d", pelo fato de integrarem o custo de produção da fabricante de veículos, já foram objeto de incidência de contribuição para o PIS e da COFINS na origem, pela sistemática de tributação monofásica dessas exações prevista no art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.485/02, a seguir transcrito:

(...)

A Lei n. 10.485/02 confere ao fabricante de veículos a possibilidade de excluir da base de cálculo das contribuições os valores devidos à concessionária em decorrência da intermediação ou entrega de veículos, nas vendas diretas ao consumidor final, conforme disposição do art. 2º e § 2º, inc. II, da Lei n.10.485/02, nos termos seguintes:

(...)

Note-se que, de acordo com art. 3º, § 2º, inc. II, acima transcrito, a Lei n. 10.485/02 determina que esses mesmos valores devidos à concessionária sejam tributados à alíquota zero.

**Da análise desses dispositivos, denota-se que a pretensão da recorrente não tem amparo, pois o que a Lei n 10.485/02 exclui da base cálculo** da contribuição para o PIS e da COFINS nesse tipo de relação comercial - e assim o faz de modo claro e expresso - **são os valores devidos à concessionária em decorrência da "intermediação" ou "entrega de veículos" nas vendas diretas ao consumidor final** pelo fabricante, conforme disposto no caput do art. 2º, cujos termos novamente se transcrevem:

(...)

Note-se que o legislador não fez referência a qualquer tipo de bonificação que esteja vinculada ao desempenho da concessionária nas vendas, implementação de estratégias promocionais ou qualquer outro tipo de medida diversa daquelas relacionadas à "intermediação" ou "entrega de veículos" ao consumidor final.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **III – RECURSO DE OFÍCIO**

A decisão de piso exonerou o contribuinte de crédito tributário referente a PIS/Pasep no valor de R\$723.187,44 e a Cofins no valor de R\$3.331.046,95, **totalizando R\$4.054.234,39**. Em razão do montante exonerado, o Colegiado *a quo* recorreu de ofício a este Conselho.

Contudo, o Recurso de Ofício não atende ao limite de alçada estabelecido na Portaria/MF nº 02, de 17/01/2023, **que é de R\$15.000.000,00**:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício **sempre que a decisão exonerar sujeito passivo** do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$15.000.000,00** (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

O limite a ser aplicado é aquele vigente à data do julgamento em sessão, nos termos da Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do valor discutido ser inferior ao limite de alçada de R\$15.000.000,00, estabelecido no artigo 1º da Portaria/MF nº 02/2023.

### **IV - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares



Fl. 57 do Acórdão n.º 3402-011.194 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.721153/2015-15

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Redator designado.

Na sessão de julgamento, este Colegiado, por maioria de votos, divergiu do ilustre Conselheiro Relator, especificamente, sobre o alcance do conceito de receitas para fins de identificação da base de cálculo das contribuições de PIS/COFINS, em relação a bonificações concedidas por fabricantes de veículos automotores às suas concessionárias, no contexto das relações comerciais regidas pela Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979.

A fabricante, notadamente a General Motors do Brasil Ltda, paga à Recorrente, na condição de sua concessionária, um valor referente à aquisição de veículos e peças automotivas, que, segundo a Recorrente, tem o objetivo de aumentar a atratividade de veículos e peças com vendas reduzidas. A Recorrente adquire efetivamente os veículos e peças, e os revende ao consumidor final, e alega que esta operação está sujeita à monofasia, e ainda, que os valores recebidos da General Motors constituir-se-iam em redução de custos e não em receitas como afirma a Autoridade Tributária.

O ilustre Relator deu razão à Autoridade Tributária, negando provimento ao Recurso Voluntário e admitindo a natureza de receita tributável em relação a estes repasses posteriores entre Concedente e Concessionário, a título de bonificação, afastando a pretensão da Recorrente em reconhecer estes repasses como redutores de custos, em relação a veículos e peças automotivas efetivamente adquiridas pela Recorrente para posterior revenda.

Peço a vênica para discordar respeitosamente do posicionamento do relator, em razão dos motivos que passo a expor.

Preliminarmente, destaco que toda a lide gira em torno de apenas duas discussões jurídicas fundamentais: o conceito de receitas em contraponto às alegações de que de fato tratam-se de reduções de custos; e o conceito de receitas em contraponto às alegações de que de fato tratam-se de redutores de custos da Recorrente.

## Base de Cálculo do PIS/COFINS e Conceito de Receita

Inicialmente precisamos circunscrever a questão da delimitação da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS e da natureza do regime monofásico para o ramo de atividade da Recorrente.

A questão da definição do conceito de receitas, e daquelas que compõem a base de incidência do PIS/COFINS está no cerne da discussão do presente processo. As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seus artigos 1º, na redação vigente à época dos fatos, assim definem a incidência do PIS e da COFINS:

“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 - (Revogado pela Lei nº 11.727, 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)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).” (Lei nº 10.637/2002)

O artigo 1º, da Lei nº 10.833/2003 tem redação idêntica ao transcrito acima.

Vemos que estas contribuições incidem sobre todas as receitas do contribuinte, havendo uma lista de exceções exaustiva no § 3º, deste mesmo artigo 1º.

Há jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o conceito de receita, no julgamento da ação a respeito da inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998, que ampliava a base de cálculo do PIS/COFINS para além da previsão constitucional vigente.

É interessante destacar que o Ministro Antonio Cesar Peluso define receita como sendo “*abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial*”, o que vale dizer: todos os valores que foram ganhos, ou melhor dizendo, receitas auferidas, aqueles ingressos monetários que passam a constituir ativo da empresa por não haver qualquer outra prestação de sua parte necessária à conclusão do previsto contratualmente.

O simples ingresso de valores não pode implicar no reconhecimento destes como receitas, apenas por terem sido pagos por alguém. Adiantamento de clientes, por exemplo, somente podem ser reconhecidos como receitas quando o objeto daquele adiantamento tiver sido colocado à disposição do cliente contratante, transitando seu reconhecimento contábil do passivo para o ativo da pessoa jurídica. Ou seja, o ingresso de valores não constitui necessariamente uma receita, pode muito bem representar um passivo, um ressarcimento, ou mesmo uma redução de custos, muitas vezes uma classificação dependente da perspectiva do período de competência daquela operação.

O conceito de receita pode ser confirmado em diversas normativas contábeis. Vamos reproduzir a Deliberação CVM nº 597/2009, e que aprova o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 30:

“7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

**Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos** durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade **que resultam no aumento do seu patrimônio líquido**, exceto as contribuições dos proprietários.

(...)”

Texto muito semelhante ao conceito de receita exposto no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 47, aprovado em 4 de novembro de 2016, como vemos a seguir:

“Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.”

Na definição do CPC 47, acima reproduzido, o que se diz é que os aumentos dos ativos, ou reduções de passivos, precisam gerar alterações positivas no patrimônio líquido para serem reconhecidos como receitas.

Por exemplo: um revendedor de automóveis que adquira veículos para revenda à vista. Ao registrar a operação na sua contabilidade, dá origem a uma transformação de um ativo de maior liquidez (bancos/caixa) em um ativo de menor liquidez (estoque), sem que haja qualquer alteração patrimonial, isto implica que o aumento do ativo (estoques) não pode ser considerado receita.

Por outro lado, ingressos de recursos financeiros de clientes, decorrentes de vendas à vista, somente implicam em contribuição positiva para o patrimônio líquido quando realizados a um valor maior do que os custos das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados (lucro bruto), caso contrário, pelo preço de custo ou abaixo, ou não altera o patrimônio líquido, ou o reduz.

Neste último caso, mesmo com alteração negativa para o patrimônio líquido, aquele ingresso precisa ser registrado como receita, tanto pela norma contábil, como pela norma tributável.

No sentido contrário, os ingressos de valores no caixa ou outro ativo da empresa, apenas podem ser registrados como receitas se decorrerem da negociação de um bem econômico, disponibilizado ao cliente comprador ou contratante de serviços, total ou parcialmente, de forma integral ou proporcional dadas as regras do regime de competência. Como já dito anteriormente, ingressos que visem repor o patrimônio da empresa em decorrência de custos que contratualmente possam vir a serem revistos, mas que foram por ela suportadas em razão de acertos contratuais, ao serem ressarcidos, não podem ser considerados como receitas, pois não se tratam de aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, mas sim de reposição à situação anterior.

Voltando ao caso concreto, percebemos que as recuperações de custos não configuram-se aumento de benefícios econômicos necessariamente, pois dependerá do impacto na contabilidade e na tributação que o registro do desembolso inicial foi realizado.

Obviamente que o caso contido neste processo trata de custo de mercadorias vendidas, desta forma, se os valores pagos na aquisição de veículos e peças, e cujo reembolso foi discriminado pela fiscalização como receitas tributáveis do PIS/COFINS, reduziram o lucro líquido e foram consideradas como créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, estes reembolsos precisam ter o tratamento de receitas e integram a base de cálculo do PIS/COFINS, quando no regime não cumulativo, que estará restrito apenas a revenda de veículos, como explicarei a seguir.

No entanto, se o registro contábil, no momento do desembolso, não resultou em créditos de PIS/COFINS para a Recorrente, ou da própria GENERAL MOTORS, o reconhecimento do retorno do valor relacionado a parte do custo de aquisição não tem a natureza de receita para integrar a base de cálculo destas contribuições sociais.

Assim, concluindo, a natureza de receita deste tipo de ingresso só existe quando é preciso recompor a base de cálculo tributária que tenha sido inicialmente reduzida pela utilização do desembolso inicial como despesa dedutível do lucro, ou ter servido de base para a apuração de créditos no regime não cumulativo, ou seja, se a despesa inicial gerou crédito de PIS/COFINS, o reembolso de parte do custo deve ser tratado como receita, se não, não pode ser considerado tributável para estes fins.

Não tendo havido nenhum aproveitamento de crédito no regime não cumulativo, o ingresso de recursos indicado na autuação é mera recuperação de custo e não receita tributável pelo PIS/COFINS.

### **Da Monofasia**

A monofasia é o regime de apuração de PIS/COFINS onde o legislador concentrou toda a tributação num único contribuinte, via de regra, no início da cadeia comercial, através da aplicação de uma alíquota maior e da desoneração dos demais elos desta cadeia a jusante.

Vemos isto bem evidenciado na Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, nos seus artigos 1º, *caput*, e inciso II, do § 2º, do artigo 2º, onde encontramos a diferenciação da alíquota para o contribuinte monofásico e o estabelecimento de alíquota zero para atacadistas e varejistas a jusante.

“Art. 1º **As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Art. 2º Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei no 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

§ 1º Não serão objeto da exclusão prevista no **caput** os valores referidos nos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

§ 2º Os valores referidos no **caput**:

I - não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação;

II - serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários.

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º **Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata:** (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**II - o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.** (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

No caput do artigo 1º, acima, encontramos as seguintes NCM, como sendo alcançadas pela monofasia, pelo estabelecimento de uma alíquota diferenciada, a seguir, no artigo 2º, vemos a atribuição de alíquota zero para atacadistas e varejistas dos produtos especificados no caput, do artigo 1º.

Chamo a atenção para dois dos NCM especificados no caput, do artigo 1º, da Lei nº 10.485/2002:

8702 – Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista.

8703 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida.

Vemos tratarem-se de produtos que são comercializados pela Recorrente, e diferente da atuação de outras empresas que operam como concessionárias de veículos através de uma modalidade de penhor mercantil, onde a propriedade dos veículos vendidos aos clientes finais não transita pela concessionária, ocorrendo a tradição do bem diretamente entre fábrica e comprador, no caso concreto a Recorrente efetivamente adquire os veículos e peças e assume os riscos comerciais da transação, tendo como remuneração a margem obtida na revenda.

Desta forma, reconhecem-se os requisitos determinados pela Lei nº 10.485/2002 para reconhecer que a operação está alcançada pela monofasia, e que cabe a aplicação da alíquota zero nas operações de revenda da Recorrente de veículos da Concedente.

### **Recomposição de custos de mercadorias vendidas**

Com relação às parcelas devolvidas pela GENERAL MOTORS à Recorrente, a título de desconto do valor de custo na aquisição de veículos para revenda, conforme abordado acima, no título “Monofasia”, entende-se que trata-se de parcela redutora do custo de mercadorias vendidas e, conseqüentemente, não se trata de qualquer bônus de desempenho, ou de produtividade da concessionária de veículos, na medida em que a Recorrente assume os riscos comerciais e operacionais ao adquirir a propriedade dos veículos e peças negociados, conforme demonstrado nos autos deste processo, diferente da modalidade de penhor mercantil, onde as operações são sempre de vendas diretas da fábrica para o cliente final, sem que ocorra a tradição do bem entre a Montadora e a Concessionária.

Desta forma, diferente da intermediação de vendas, a Recorrente enquadra-se no regime monofásico, conforme já reconhecido pelo próprio Relatório do Auto de Infração, e assim, voltamos à mesma situação da discussão acima sobre os reembolsos, com a diferença de que não deve considerar a possibilidade de utilização indevida de créditos do regime não cumulativo em razão de ser o regime monofásico.

Concluo, então, como tendo razão a Recorrente.

### **Conclusão**

Diante de tudo acima exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral

