



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721153/2015-15
ACÓRDÃO	9303-017.052 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

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

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 COFINS as mesmas razões de decidir relativas ao PIS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial, mantendo a exclusão apenas dos ingressos vinculados ao “Comunicado de vendas GMB 311/10” e “Comunicado de Vendas FAJ

2012”. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário indicou a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-011.194, de 25/10/2023.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional suscitou divergência jurisprudencial quanto à incidência do PIS e da COFINS sobre as bonificações, ou seja, os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas. Indicou, como paradigmas, os Acórdãos nºs 3301-012.998 e 3201-005.857.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial, conforme os fundamentos a seguir transcritos – destaquei algumas partes:

ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS MATERIAIS DE ADMISSIBILIDADE

No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

O voto condutor da decisão recorrida entendeu que as bonificações concedidas por fabricante de veículos automotores às suas concessionárias escapam do conceito de receita, constituindo-se em parcela redutora do custo das mercadorias vendidas.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3301-012.998 está assim ementado:

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

Data do Fato Gerador: 15/01/2000

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E À COFINS. PAGAMENTO A MAIOR. RESTITUIÇÃO.

Tendo sido comprovado pagamento a maior em função do alargamento da base de cálculo da Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS. declarado inconstitucional pelo STF. em repercussão geral, no RE 585.253, deve este valor ser restituído ao contribuinte, após análise detalhada pela autoridade fiscal.

BONIFICAÇÕES / BÔNUS PAGOS PELAS MONTADORAS ÀS CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO AS PRÓPRIAS MONTADORAS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA. APLICAÇÃO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 366/2017

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

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

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

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

O Acórdão indicado como paradigma nº 3201-005.857 recebeu a seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 30/04/2001

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NOVAS RECEITAS. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As bonificações e a garantia dada pela montadora sobre peças e mão de obra são dependentes de eventos futuros e decorrem da atividade principal do sujeito passivo, qual seja, a venda de veículos automotores, não se confundindo com os descontos incondicionais concedidos em nota fiscal. Compõem, portanto, a base de cálculo da contribuição apurada na sistemática cumulativa.

A propósito dos ingressos identificados como “bonificações veículos novos/peças e motores e como recuperação de despesas/peças garantis/mão de obra, a decisão que o contribuinte não trouxe aos autos a prova de que tais ingressos decorreram de descontos consignados na nota fiscal, como alegado. Julgou que as bonificações e a garantia dada pela montadora sobre peças e mão de obra eram dependentes de eventos futuros, que se encontram umbilicalmente relacionados à atividade principal do Recorrente, qual seja, a revenda de veículos automotores. Julgou tratar-se de novos ingressos ao patrimônio da concessionária que se incluem no contexto do faturamento, já que são relativos a vendas de mercadorias que compõem o seu objeto social.

COTEJO DOS ARESTOS CONFRONTADOS

Cotejando os arestos confrontados, emerge patente o dissídio jurisprudencial quanto à tributação pelas contribuições sociais das bonificações dadas pelas montadoras às concessionárias de veículos automotores decorrentes de suas vendas. Enquanto a decisão recorrida entendeu tratar-se de redutores de custo, os paradigmas, em sentido contrário, entenderam tratar-se de ingresso que se incluem no contexto do faturamento e, portanto, alcançado pelas contribuições sociais.

Divergência jurisprudencial comprovada.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese: (i) em preliminar, que o recurso não deve ser conhecido, pois as decisões contrapostas não apresentam similitude fático-jurídica; (ii) no mérito, a negativa de provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida que *“reconheceu a impossibilidade de tributação do PIS e da Cofins sobre os valores relativos às bonificações, uma vez que tais valores constituem redutores de custo, e não receita operacional ou bonificação tributável, conforme amplamente demonstrado nos autos e respaldado por precedentes deste Egrégio CARF”*.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e deve ser conhecido, nos termos consignados no despacho de admissibilidade.

Diversamente do que defendeu o sujeito passivo, em contrarrazões, há similitude fática e jurídica entre os acórdãos contrapostos: referidas decisões tratam da questão de saber se valores vertidos pelas montadoras às concessionárias de veículos automotores, a título de bonificações nas operações de vendas de veículos e autopeças, são passíveis de tributação pelo PIS/COFINS. Nessa linha, enquanto o acórdão recorrido reconhece que os citados valores corresponderiam a redução do custo de aquisição das mercadorias vendidas pelas concessionárias, os paradigmas sustentam que aqueles ingressos representariam receita tributável pelo PIS/COFINS.

Observe-se que, nos elementos que importam à aferição da divergência, há similitude fática e jurídica: há, nos acórdãos cotejados, equivalência entre as rubricas analisadas, os setores econômicos das empresas envolvidas e o recorte normativo e jurídico analisado. Com efeito, nas decisões contrapostas, os colegiados se voltam à análise das bonificações concedidas por montadoras de veículos a suas concessionárias, nas operações de vendas de veículos e autopeças, buscando perquirir se aqueles ingressos deveriam integrar ou não a base de cálculo do PIS/COFINS, em especial, se representariam redutores de custo – como assumido na decisão recorrida – ou receitas – veja-se que o paradigma nº 3301-012.998 expressamente refuta, em seu voto condutor, a tese encampada pelo acórdão recorrido, afastando a possibilidade de classificação das bonificações como redutores de custo de aquisição e enquadrando-as como receita operacional, não confundível com receita sobre as vendas de autos e peças e, assim, não sujeitas à monofasia (vide os excertos da Solução de Consulta Cosit nº 366/2017, citados e adotados pelo paradigma), posição que se revela suficiente para a caracterização da divergência jurisprudencial.

Sem razão, portanto, o sujeito passivo ao apontar, em suas contrarrazões, dissimilitude fático-jurídica.

Mérito

No mérito, a controvérsia se resume à questão de saber se bonificações concedidas pela montadora à recorrente são receitas tributáveis no âmbito do PIS/COFINS.

A matéria não é nova perante este colegiado, o qual tem decidido, em casos similares, que incide PIS/COFINS sobre as chamadas “bonificações” concedidas pelas montadoras às concessionárias de automóveis no contexto de vendas de peças e veículos. Nessa linha, destacamos, por exemplo, as seguintes decisões: Acórdão nº 9303-014.678, de 21/01/2024, Rel. Alexandre Freitas Costa; Acórdão nº 9303-014.678, de 26/05/2024, Rel. Alexandre Freitas Costa; e o Acórdão nº 9303-014.298, de 17/08/2023, Rel. Rosaldo Trevisan.

Neste último acórdão (9303-014.298), o voto condutor traz os seguintes fundamentos para a tributação das referidas bonificações (destaquei partes), os quais adoto como razões de decidir:

Do mérito

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

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

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

(...)

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

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

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

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

7321.00001	Bonificações	Bonificações recebidas da montadora de veículos, a qual representa recuperação de custo, ou seja, são redutores do custo de aquisição dos veículos.
7324.00001	Recuperacao de Despesas	Em seus contratos de compra e venda, as concessionárias ficavam responsáveis pelo reparo dos veículos vendidos no prazo da garantia. Assim, após efetuar os reparos, com recursos e peças próprias, a empresa era reembolsada pela montadora (recursos e peças utilizadas), tendo em vista que a montadora é a responsável pela garantia. Trata-se de reembolso de despesas.

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

Essa definição é fruto de julgados do STF, no sentido de que o conceito de faturamento abrange a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços das empresas, e todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Esta é a interpretação dada pelo RE 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03/10/2006), pelo RE 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10/10/2006) e pelo RE 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05/08/2009), sendo que neste último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento “(...) os aportes financeiros

estranhos à atividade desenvolvida pela empresa”. Assim, o faturamento corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.

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

Esse entendimento resta ainda confirmado na Solução de Consulta COSIT no 366, de 11 de agosto de 2017:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

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

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

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

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

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

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

CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não afasta a incidência da COFINS em relação as receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais típicas. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e ou da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos a repercussão geral.” (Acórdão 9303-013.710, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, unânime, sessão de 15.dez.2022, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir

Gassen, Vinicius Guimaraes, , Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Ceconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira) (grifo nosso)

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

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

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

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

Portanto, correto o fundamento externado no acórdão recorrido.

Destaco, ainda, os fundamentos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais foram precisos ao identificar a incidência de PIS/COFINS sobre as bonificações concedidas pela GM à recorrente. Trago, a seguir, excertos pertinentes do voto vencido, cujos fundamentos adoto como razões complementares de decidir no presente voto:

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 atuante, 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 atuante 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 atuante:

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, entendendo 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 “excluía 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 “reductor 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).

(...)

(...)

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 auferir 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 jurídica 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 consultante 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”.

Inferre-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:

(...)

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 coma 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 aufere 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.

(...)

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

i) Acórdão nº 9303007.848, 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.

(...)

vi) Acórdão nº 9303005.849, 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 da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉACORDADOS 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, préacordados 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 NÃODEVOLUÇÃO 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 auferes 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.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, dando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Inicialmente, de modo geral, manifesto meu entendimento quanto à natureza contábil e jurídica da chamada “bonificação”.

O ponto primordial de debate aborda a caracterização dos descontos e bonificações como parcela redutora de custo por sua própria definição contábil, externada por meio do CPC nº 16, ao conceituar, para fins de estoque, o custo de aquisição das mercadorias:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (Alterado pela Revisão CPC 01)

A tese fazendária entende que apenas podem ser entendidos como “descontos comerciais” aqueles que constarem especificamente no documento fiscal de venda, chamados pela legislação como “descontos incondicionais”, ou seja, não dependentes de condições futuras para sua concessão. Isso os diferencia dos “descontos condicionais”, que são os descontos financeiros vinculados a evento posterior à operação de compra e venda, como a concessão de um desconto pela antecipação no pagamento.

Tal exigência formal é fundamentada, pelo Fisco, no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982:

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.

Todavia, não vejo como extrair da legislação de regência o requisito de “constar na nota fiscal de venda” a informação de se tratar de um desconto incondicional como requisito essencial e absolutamente inafastável para a verificação da natureza do negócio jurídico firmado entre as partes.

Não identifico, seja sob o ponto de vista contábil, seja jurídico, hipótese na qual a concessão de um desconto ou bonificação, que tenham como referência direta o custo de venda / aquisição de determinados produtos, possa ser entendido como receita ou ingresso financeiro, ainda que este ocorra em momento posterior, uma vez que a vinculação à operação de venda pode ser evidenciada pelos acordos comerciais firmados entre as partes e lastro das operações de compra e venda realizadas.

E, nesse aspecto, em nada diverjo do recente entendimento estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, em brilhante acórdão de lavra da Ministra Regina Helena Costa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no **total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.**

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, **sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.**

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - **Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.**

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023.)

No julgamento em comento, a questão fática examinada é similar à presente:

A questão debatida está, portanto, em definir se parcelas redutoras do custo de aquisição de mercadorias em decorrência de acordos comerciais celebrados entre varejistas e fornecedores, condicionadas a uma contraprestação pelo adquirente, configuram receita passível de inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo revendedor.

Observa-se que o precedente citado, em suporte ao entendimento firmado, salienta a existência de Súmula e de Precedentes Vinculante do STJ que têm, como fundamento, exatamente o conceito de redução de custo, assim como entendimento já manifestado pelo STF:

A 1ª Seção desta Corte, em ao menos duas oportunidades, analisou os efeitos tributários das parcelas em exame quanto a tributos diversos.

No julgamento do REsp n. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.10.2009, DJe 22.10.2009, submetido ao regime dos recursos repetitivos (Tema n. 144), abordou-se questão alusiva à inclusão, na base de cálculo do ICMS, dos descontos incondicionais conferidos por pessoa jurídica distribuidora de cosméticos aos revendedores. Na ocasião restou assentado o entendimento segundo o qual a rubrica não integra o preço da operação mercantil. Desse modo, a vendedora não poderia ser onerada com a incorporação do montante relativo ao abatimento outorgado ao valor do negócio jurídico, entendimento atualmente consolidado na Súmula n. 457 deste Tribunal Superior (“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”).

Além disso, em novo precedente de caráter vinculante, o Colegiado decidiu que o valor da operação relativa a produtos industrializados não abrange os descontos incondicionais, razão pela qual a pessoa jurídica fabricante de bebidas não pode ser impactada com a cobrança de IPI sobre os abatimentos dessa natureza concedidos aos distribuidores (cf. Tema n. 347, REsp n. 1.149.424/BA, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 28.4.2010, DJe de 7.5.2010).

Esse entendimento também foi abraçado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 567.935/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 04.09.2014, DJe 04.11.2014, sob o regime de repercussão geral (Tema n. 84). No paradigma foi sedimentado que a expressão desconto incondicional diz com o abatimento dispensado pelo vendedor em transações comerciais com o intuito de reduzir o valor final praticado na operação e atrair a clientela, consoante voto proferido pelo Sr. Min. Relator, *in verbis*:

Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da nota fiscal emitida. Esse

tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente é utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado, ou seja, no “valor da operação”. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo (destaques meus).

Em acréscimo argumentativo, também importante destacar a conclusão apresentada pela Eminente Ministra no sentido de que, ao se validar o entendimento defendido pelo Fisco, estar-se-ia a estabelecer uma mesma natureza de receita aos dois polos da relação comercial:

Por outro lado, a adoção de concepção diversa permite que o Fisco considere os descontos condicionais decorrentes de um único vínculo contratual sinalagmático como receita, simultaneamente, do vendedor e do comprador. Nessa hipótese, a União resta duplamente beneficiada pela mera alteração do prisma pelo qual se observa a natureza jurídica das parcelas em questão.

A rigidez de conceitos, inerente ao sistema tributário nacional e detalhadamente disciplinada pela Constituição, não autoriza tal maleabilidade, porquanto a interpretação da regra tributária deve guardar pertinência com o critério eleito pela lei para mensurar o aspecto material da hipótese de incidência – *in casu*, a receita bruta –, não sendo possível alçar, em um mesmo contexto fático e sem perda de coerência conceitual, idêntica parcela correspondente ao patamar do desconto às bases de cálculo das contribuições devidas por ambos os contratantes, sob pena de ampliar o âmbito eficaz da norma de competência tributária e de contrariar o disposto no art. 110 do CTN, o qual obsta o exercício da discricionariedade do legislador tributário tendente a atribuir a institutos de direito privado, utilizados em normas de superior hierarquia, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

Por oportuno, vale frisar que a tese ora estampada não inviabiliza a apreciação do alcance dos descontos pela contribuição ao PIS e pela COFINS. Ao Fisco permite-se efetuar investigação dessa natureza, desde que direcione a fiscalização ao sujeito passivo encarregado da concessão dos abatimentos. No entanto, não há como alterar a lógica aplicável à relação jurídica discutida para transformar as despesas incorridas pelo varejista em receitas.

Assim, a análise da relação tributária pela Corte de origem, em meu sentir, partiu do equivocado pressuposto segundo o qual a Recorrente, ao desembolsar valores para aquisição de mercadorias com descontos, obteve receita, destoando do regramento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS previsto nos arts. 1º, caput, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais foram indevidamente aplicados na espécie.

Ou seja, estaria o Fisco pretendendo se beneficiar “do melhor de dois mundos”, conduta essa rechaçada pelo princípio geral do direito do *venire contra factum proprium*. Em se tratando de um negócio jurídico bilateral (manifestações de vontade distintas, contrapostas), o

objeto não pode ser do mesmo modo identificado sob o prisma de ambos. Se um vende, o outro compra. Se um doa, o outro recebe. Não há possibilidade jurídica em que alguém entregue algo a outrem e, em contrapartida, não verificará uma perda, mas, sim, uma receita. Toda receita deve ter em sua contraposição uma despesa, jamais uma outra receita.

Por fim, o STJ ainda afasta a possibilidade de caracterização dos descontos obtidos como prestação de serviço por parte da empresa recebedora, quando obtém tais parcelas redutoras:

Na mesma linha, também não é viável considerar correta a exegese lançada no acórdão recorrido no sentido de que as condições fixadas pelo fornecedor para o gozo dos descontos configuram prestação de serviços e, por isso, a diminuição da quantia a pagar pelo varejista na operação de compra e venda equivale à remuneração pelos encargos previstos no contrato.

Logo, não vejo mais razões a acrescentar ao bem fundamentado voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa que, a meu ver, aborda com maestria todos os pontos jurídicos que fundamentam o entendimento segundo o qual descontos negociais obtidos pelas empresas constituem redução do custo de aquisição dos produtos revendidos, sendo inviável a pretensão de caracterizá-los como receita tributável pelo PIS e pela Cofins.

Na hipótese específica dos autos, se está diante de bonificações recebidas por uma revendedora de veículo “concessionário” da sua montadora.

As operações autuadas envolvem a comercialização de veículos e peças, ambos submetidos o regime monofásico de tributação do PIS e Cofins, portanto, com saída a alíquota zero do concessionário.

Então o lançamento fiscal consiste em contabilizar esses “bônus” como uma “receita” nova e tributá-las pelo regime não-cumulativo, fora do regime monofásico ao qual se submetem os veículos e peças, uma vez que se trata de “receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

O fundamento de que “não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas referentes a descontos incondicionais concedidos” é absolutamente irrelevante na presente hipótese, posto que, se desconto se entende, seria vinculado à aquisição / saída de veículos e peças automotivas, atingindo, portanto, a base de cálculo do PIS e da Cofins apuradas pelo regime monofásico, cuja alíquota, na concessionária, é igual a zero.

Logo, o único debate possível aqui é em torno do conceito de “receita”.

Na Impugnação o Contribuinte se insurge, inicialmente, de forma geral quanto à natureza das bonificações e, de modo específico, em face das seguintes operações apenas:

36. Nesse sentido, a Reqte. 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).

37. 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”

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

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

48. 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 Reqte. 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 fato, especificamente estes bônus, não possuem absolutamente qualquer relação com o atingimento de metas por parte do concessionário ou mesmo com a realização de determinado montante de compra, mas se relacionam diretamente com o custo de aquisição dos veículos de modo a propiciar a sua venda por todas as concessionárias da rede (e não apenas da Recorrente).

A Lei nº 6.729/79, que “dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre”, conhecida como “Lei Ferrari”, fixa diversos parâmetros concorrenciais para o mercado regulado.

Nela se percebe que o mercado de comercialização de veículos é um mercado regulado, existindo, entre montadora e revendedora, uma relação chamada de “concessão comercial”, com o estabelecimento de diversas regras.

Por exemplo, nos termos do art. 5º, §2º, o concessionário “obriga-se à comercialização de veículos automotores, implementos, componentes e máquinas agrícolas, de via terrestre, e à prestação de serviços inerentes aos mesmos, nas condições estabelecidas no contrato de concessão comercial”.

Dentre as obrigações estipuladas, existe a previsão de “quotas” que o concessionário deve adquirir da sua montadora:

Art . 7º Compreende-se na concessão a quota de veículos automotores assim estabelecida:

I - o concedente estimará sua produção destinada ao mercado interno para o período anual subsequente, por produto diferenciado e consoante a expectativa de mercado da marca;

II - a quota corresponderá a uma parte da produção estimada, compondo-se de produtos diferenciados, e independentes entre si, inclusive quanto às respectivas quantidades;

III - o concedente e o concessionário ajustarão a quota que a este caberá, consoante a respectiva capacidade empresarial e desempenho de comercialização e conforme a capacidade do mercado de sua área demarcada.

§ 1º O ajuste da quota independe dos estoques mantidos pelo concessionário, nos termos da presente Lei.

§ 2º A quota será revista anualmente, podendo reajustar-se conforme os elementos constantes dos incisos deste artigo e a rotatividade dos estoques do concessionário.

§ 3º Em seu atendimento, a quota de veículos automotores comportará ajustamentos decorrentes de eventual diferença entre a produção efetiva e a produção estimada.

§ 4º É facultado incluir na quota os veículos automotores comercializados através das modalidades auxiliares de venda a que se refere o art. 3º, § 3º.

Art. 8º Integra a concessão o índice de fidelidade de compra de componentes dos veículos automotores que dela faz parte, podendo a convenção de marca estabelecer percentuais de aquisição obrigatória pelos concessionários.

Também se exige a formação de estoques mínimos pelos concessionários:

Art. 10. O concedente poderá exigir do concessionário a manutenção de estoque proporcional à rotatividade dos produtos novos, objeto da concessão, e adequado à natureza dos clientes do estabelecimento, respeitados os limites prescritos nos §§ 1º e 2º seguintes.

Isso significa que aspectos relativos à formação de estoque, são fixados pela montadora e adotados por todas as suas concessionárias, de modo uniforme.

Logo, como o concessionário não possui livre ingerência sobre a quantidade de veículos adquiridos e o seu estoque, por vezes acabando, nas palavras utilizadas no processo, com veículos “encalhados”, a forma de equalizar essa situação é, justamente, a concessão de bônus redutores do custo de aquisição, como forma de viabilizar a sua venda com a mitigação de prejuízos por parte do concessionário que foi “obrigado” a adquirir determinada quantidade de veículos.

Assim, no caso específico das duas únicas bonificações detalhadas pelo Contribuinte, vejo que, de fato, a hipótese é de parcela redutora de custo e não de “receita”, uma

vez que envolvem diretamente na redução do custo de aquisição dos veículos como forma de permitir a sua venda (ou “desencalhe”)

Estas operações se enquadram exatamente no conceito de parcela redutora do custo de aquisição, nos termos das normas contábeis acima citadas e do voto da Ministra Regina Helena Costa.

Quanto às demais operações, à mingua de maiores detalhamentos, entendo não ser possível o acolhimento genérico das razões recursais. Não é a denominação contábil que se dá ao “ingresso”, no caso, “bonificação”, que define a sua natureza jurídica, mas, sim, a análise das operações subjacentes, como nos casos aqui analisados em concreto.

Por essa razão, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial Fazendário, mantendo a exclusão, apenas, dos ingressos vinculados ao “Comunicado de Vendas GMB nº 311/10” e “Comunicado de Vendas FAJ 2012.”

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário