



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11516.720709/2013-64
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.848 – 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria COFINS
Recorrente GLOBO COMERCIO DE AUTOMOVEIS E PEÇAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3301-003.438**, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

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

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

COMERCIANTE VAREJISTA (CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS). HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. INCENTIVOS DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores creditados pelos fabricantes de veículos em favor dos comerciantes varejistas a título de bônus ou incentivo de vendas constituem receita operacional, que integra a base de cálculo da COFINS. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. HOLD BACK. IMPOSSIBILIDADE.

Integram a base de cálculo da contribuição os valores referentes ao hold back por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração contra o r. acórdão, alegando omissão em relação à discussão do Hold Back.

Em Despacho às fls. 1955 a 1959, os embargos foram rejeitados em caráter definitivo.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Pelo acordo *Holdback*, parte dos valores que o sujeito passivo entrega à FORD fica retida na FORD que depois devolve;
- Parte do que o contribuinte paga à FORD pelos automóveis não seria pagamento, pois a FORD tem a obrigação de devolver tal valor como se o pagamento do automóvel tivesse sido menor desde o início;
- O *Holdback* tem a natureza de um empréstimo, sendo criada uma conta corrente, de titularidade do contribuinte frente à FORD, que recebe os depósitos para devolver posteriormente

Em Despacho às fls. 2031 a 2034, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo quanto à discussão acerca da natureza jurídica dos ingressos como redução de custos.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- O *Holdback* é um incentivo para que as vendas sejam agilizadas, pois o preço pago pelo veículo não é alterado, o valor de aquisição é aquele pago à montadora e é este mesmo que é contabilizado como custo da mercadoria vendida
- Essas bonificações não estão amparadas por nenhuma hipótese de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero;
- Não se admite a exclusão dessas verbas, em razão da determinação de interpretação restritiva prevista no art. 111, I, do CTN.

Cabe elucidar que, independentemente de a Fazenda ter pedido somente no final de seu documento o não conhecimento, nada trouxe sobre as razões para o não conhecimento. Pelo contrário, considerou “*O despacho s/nº - 3ª Câmara, por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade, sobretudo a caracterização da divergência jurisprudencial, deu seguimento ao recurso especial*”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade é de se conhecê-lo, considerando ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, vez que o confronto das decisões comprova a divergência quanto ao crédito na comerciante ser tratado ou não como redução de custo. O que concordo com o Despacho de admissibilidade.

Vê-se que no acórdão recorrido, o colegiado *a quo* entendeu que esses ingressos recebidos pela concessionária são receitas operacionais diversas daquelas auferidas com a venda de veículos, pois decorrem de uma avença previamente entabulada entre a concessionária e a fábrica. Não sendo, por conseguinte, redutor do custo do veículo.

Enquanto, no acórdão paradigma, em situação fática semelhante, o colegiado entendeu que bonificações em mercadorias são redutoras do custo e assemelham-se a descontos incondicionais, não estando sujeitas à incidência das contribuições.

Considerando que a divergência sobre o cerne da lide se comprova ao analisarmos os arestos, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, antes de se adentrar à lide – se há ou não incidência de PIS e Cofins sobre os recebimentos denominados *Holdback*, importante recordar:

- Em relação ao programa *HoldBack* firmado entre a Ford Motor Company Brasil Ltda e a Associação Brasileira dos Distribuidores Ford, tem-se:

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

- A Ford incluiria os percentuais da margem obtida pelo Distribuidor previamente estabelecidos nas Notas Fiscais de faturamento de veículos;
- A devolução de valores é regida pelo art.4º ajustado:

“Artigo 4º [...]

Parágrafo Terceiro – Para efetivar-se o recolhimento das contribuições ao PROGRAMA no faturamento de veículos para a REDE DE DISTRIBUIDORES FORD, a FORD incluirá, na correspondente Nota Fiscal/Fatura, o valor da contribuição, que será pago pelo DISTRIBUIDOR à FORD no momento do pagamento da unidade. Quando da devolução dos valores acumulados ao PROGRAMA, a FORD efetuará o respectivo crédito na conta corrente contábil mantido pelo DISTRIBUIDOR, sempre emitindo as Notas de Débito e de Crédito para efeitos de controle”

Em síntese, vê-se que:

1. A FORD considera o percentual sobre o valor da venda do veículo, inserindo inclusive na Nota Fiscal;
2. O distribuidor diminui sua margem para não alterar o preço;
3. Há a devolução do percentual que estava “guardado” em conta de titularidade do próprio distribuidor.

A devolução desse valor ao distribuidor não se configura receita para o sujeito passivo, pois está vinculada à aquisição de determinado veículo. Em verdade, trata-se de redução de custo dos veículos.

Tal ingresso de recurso não aumentaria o patrimônio do distribuidor, vez que esse contratualmente seria devolvido pela FORD ao distribuidor e em data definida (após 90 dias). O que não teria natureza de receita.

Ademais, insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Na mesma linha, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

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

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

"receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o"

Ademais, esse valor nunca deixou de ser da distribuidora, vez que quando recebido pela FORD, tal valor foi registrado em conta de titularidade do distribuidor. Como poderia ser considerada receita se sempre foi do distribuidor?

Os valores recebidos a títulos de *HoldBack* não representam acréscimo ao patrimônio dos concessionários, sendo mera devolução dos valores de sua propriedade.

A sistemática do *HoldBack* pode ser resumida como a realização de uma retenção de valores para posterior devolução, devendo o concessionário remeter tais valores para a FORD para que a mesma proceda com a devolução futura. Vê-se que sem a antecipação, nem há que se falar em devolução.

Refuto ainda a possibilidade de se considerar tais valores como Bônus de adimplência, pois independentemente do adimplemento ou inadimplemento, se houver a retenção haverá a devolução ou se não houver a retenção não haverá a devolução.

Cabe ainda trazer que tais valores não estão condicionados a determinada performance do contribuinte ou prestação de serviço.

Sendo assim, entendo que tais ingressos não configuram receita, pois não crescem ao patrimônio do distribuidor, devendo-se afastá-los da tributação pelo PIS e pela Cofins.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Com a devida vênia, divirjo da posição adotada pela i. relatora em seu bem elaborado voto.

O cerne da questão é decidir se os ingressos decorrentes do "Programa de Hold Back" implica a percepção de receita para as distribuidoras. Caso positivo, haveria a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, pois incidiria o artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com suas alterações posteriores, sem nenhuma das exclusões previstas no seu § 3º.

O objeto do Plano, conforme explicitado no Vigésimo Segundo Termo de Ajuste, à e-fl. 777, era "auxiliar a preservação das margens de lucratividade" dos distribuidores. Essas margens de lucratividade se associam diretamente à margem de venda da concessionária, como bem apontou a própria contribuinte em sua impugnação, à e-fl. 945 em seu último parágrafo:

(...) conforme já exaustivamente explicitado, o sistema refere-se à retenção por parte da Montadora da margem de venda dos concessionários, posteriormente devolvidos aos mesmos. (...)

No meu entendimento, definiu-se por contrato, entre a Montadora e suas concessionárias, uma entrega de valores relativa à atuação mercantil das concessionárias, valores que se originam da *margem de venda dos concessionários*, que elas deixam de usufruir em determinado momento, ao repassar à Montadora, para receber em momento seguinte, dependendo de certo desempenho das distribuidoras. Nesse sentido, penso que o *Resgate dos Valores das Contribuições*, definido no item 5, vinculado ao art. 6º do Termo da Ajuste, à e-fl. 778, visa à liberação de receitas associadas às vendas da contribuinte, apenas condicionada tal liberação ao cumprimento de outras obrigações por ela assumidas, conforme se especifica no Artigo 5º, "b)" e Artigo 7º.

Além disso, o próprio Termo de Verificação Fiscal - TVF já destacara tal situação à e-fl. 877:

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

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

(Grifos do original)

Mais adiante, à e-fl. 880, a fiscalização destaca:

Portanto, o que se está a bonificar, principalmente, é a “excelência empresarial” do devedor (cessionário) o que não significa, obviamente, uma simples restituição dos valores hold Back (“resgate”) embutidos na nota fiscal de aquisição dos veículos (dedução de custo) como quis fazer crer a fiscalizada. Até porque tais bonificações nem mesmo são destacadas nas notas fiscais de aquisição.

(Grifos do original)

A atuação da fiscalização levou a apurar que os valores que formavam o Programa estando embutido sem destaque nas notas fiscais eram classificados como "INCENTIVO ESPECIAL DE VENDAS" e como "COMISSÃO DE INCENTIVO ÀS VENDAS" pela Montadora, e não como valores a serem devolvidos incondicionalmente (não são contabilizados como passivo imediato e nem constam efetivamente nas notas fiscais). Sendo os valores pagos às concessionárias contabilizados como abatimento da receita pela montadora, o TVF pontifica, à e-fl. 882:

Ressalte-se que nos termos do pronunciamento nº 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC-30) a receita bruta de uma entidade (no caso, a montadora de veículos) é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidas pela entidade ao comprador (no caso, o concessionário de veículos):

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. (grifou-se)

E, sendo a bonificação em tela uma dedução da receita bruta (Abatimento - na montadora), segundo os ditames do pronunciamento acima citado, imediata e conseqüentemente esta bonificação deverá ser classificada como receita, no outro pólo da operação comercial, no caso, da concessionária de veículos (e nunca como redução de custos ou restituição de valores de sua propriedade, como sugeriu e quis fazer crer a fiscalizada, até porque não foi destacada na nota fiscal de aquisição do veículo).

(Grifos do original)

Pelo que ficou claramente explicitado no referido TVF, pelo caráter contraprestacional dos valores recebidos pela contribuinte em razão do Programa de Hold Back, não vejo como afastar, no caso, o conceito de receita, nem como considerar que eles se encontrem entre as exclusões previstas na legislação de regência dos tributos lançados. Dessarte, voto pelo não provimento do recurso especial de divergência da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos