



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.900009/2012-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.330 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente RODOBENS CAMINHÕES PERNAMBUCO LTDA. (ATUAL RODOBENS VEÍCULOS COMERCIAIS PERNAMBUCO LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE GARANTIA SOBRE PEÇAS. INCLUSÃO.

Os montantes recebidos a título de recuperação de despesas na prestação de serviços de garantia sobre peças integram a base de cálculo da Cofins apurada no regime cumulativo, por falta de amparo legal para a sua exclusão e porque configuram prestação de serviço típico da empresa.

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. CONDIÇÕES PARA EXCLUSÃO. NÃO ATENDIMENTO.

Os valores recebidos pela concessionária a título de bonificação podem ser excluídos da base de cálculo se ficar demonstrado que se trata de desconto incondicional. Por incondicional entenda-se o desconto que consta da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não depende de evento posterior à emissão desses documentos.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO REQUERENTE.

Recai sobre o contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia restituição/compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de exclusão das receitas do grupo 3601 da base de cálculo da contribuição, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata o processo de Pedido de Restituição decorrente de pagamento indevido ou a maior de Cofins, no valor original de R\$ 1.173,08, relativo ao período de apuração abril/2000, indeferido porque o Darf havia sido integralmente utilizado na quitação dos débitos do período.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente informou que o direito à restituição resultava da decisão definitiva quanto à inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. Juntou demonstrativo da apuração da Contribuição e cópia do balancete de verificação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, pela ausência de comprovação do crédito pleiteado, além de ter solicitado o crédito em duplicidade. O Acórdão nº 11-41.008 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

TRIBUTO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. RESTITUIÇÃO. RECONHECIMENTO. REQUISITOS.

O reconhecimento do direito à restituição exige a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.

COFINS. PAGAMENTO SOBRE OUTRAS RECEITAS QUE NÃO AS DE VENDA DE MERCADORIAS E/OU SERVIÇOS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO EM RAZÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718/98. NÃO-COMPROVAÇÃO.

Não tendo a recorrente demonstrado que o valor confessado em DCTF e por ela recolhido a título da COFINS incidiu sobre outras receitas além daquelas decorrentes de venda de mercadorias e/ou de prestação de serviços, não resta comprovada a realização de pagamento indevido ou a maior que devido em razão da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo desta contribuição perpetrada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo, no qual alegou, preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório e, quanto ao mérito, que havia trazido provas suficientes, pois apresentou planilha de cálculo, balancete e Darf. Contudo, se entendia de forma diversa o julgador, deveria ter determinado a conversão do julgamento em diligência. Não tendo sido adotada a providência, requeria a juntada do livro Razão para complementar as provas já produzidas.

Submetido a julgamento por esta Turma em 16.08.2018, rejeitou-se a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência para a juntada do PER original e análise da documentação acostada aos autos.

Em virtude da diligência, o interessado foi intimado a apresentar documentação complementar para subsidiar a análise, que consistiu no demonstrativo de apuração das contribuições, Balancete e livro Razão. Tendo em vista a existência de diversos pedidos semelhantes, esta diligência foi realizada no bojo de uma análise que contemplou os pedidos de restituição com o mesmo fundamento na inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo, relativos aos anos de 2000 até 2004.

A diligência resultou na conclusão de inexistência de pagamento a maior para o período de abril/2000 (fls. 481 a 484).

Cientificado desse resultado, o contribuinte juntou suas contrarrazões às fls. 491 a 503, sendo, em seguida, o processo devolvido para esta relatora para continuidade do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

Trata-se nesta fase de apreciar o resultado da conversão em diligência e as considerações do interessado.

Aponto inicialmente que a juntada do PER original permitiu esclarecer que o contribuinte não pretendeu aproveitar o crédito em duplicidade, como afirmou a DRJ. O presente processo tem por objeto apenas o pedido de restituição, retificador, ao qual foi vinculada posteriormente a declaração de compensação que integra o processo nº 10480.900446/2012-86, também distribuído para esta relatora, na qual se informa o PER original como origem do crédito.

Defende o interessado a exclusão da base de cálculo da Cofins de todas as receitas por ele classificadas como estranhas ao conceito de faturamento e que integram os grupos contábeis 3201-Outras Receitas Operacionais e 3601-Receitas Financeiras. Para subsidiar a diligência, a recorrente apresentou demonstrativo detalhado, no qual constam as receitas de vendas e suas deduções, as receitas estranhas ao conceito de faturamento, bem como os valores pagos de PIS/Cofins e aqueles que entende como realmente devidos no período, que seriam a base do seu pleito (fl. 169).

De acordo com o relatório de diligência (fls. 481 a 484), a apuração do direito creditório partiu desse demonstrativo da fl. 169, uma vez efetuada a conferência dos valores com o Balancete e o Livro Razão. A fiscalização divergiu da classificação efetuada pela recorrente, mantendo na base de cálculo as receitas da tabela abaixo. Calculada a contribuição a partir dessa

nova base, concluiu-se que não apenas inexistia crédito passível de ser restituído, como o contribuinte teria recolhido Cofins a menor no período.

Contas Contábeis		Valores
Inclusão na base de cálculo		
3201019901	Bonificações e Comissões – COM	78.824,90
3201019903	Comissões Diversas	36.946,82
3201099901	Credito Especial MBB/Veículos	37.923,43
3201099902	Bonificações MBB Veículos	7.871,48
3201099904	Rendimento com C/C Veículos	11.269,37
3201099908	Bonificações MBB Peças/Motores	13.651,33
3201099910	Rendimento c/ Conta Componentes	3.062,12
Exclusão da base de cálculo		
3201099911	Recuperação de Despesas c/ Garantia Peças	8.599,53
3601039901	Juros s/ Contrato Mútuo	31.949,62
3601099901	Outras Receitas Financeiras	8.475,77
3601099904	Descontos Obtidos	575,98

Em relação às conclusões do Relatório Fiscal, julgo corretas as exclusões das contas do grupo 3601, por representarem claramente receitas financeiras, não abrangidas pelo conceito de faturamento que se deve adotar na apuração das contribuições no regime cumulativo.

Concordo também com a inclusão das contas Comissões Diversas (3201019903), Crédito Especial MBB/Veículos (3201019901), Rendimento com C/C Veículos (3201019904) e Rendimento c/ Conta Componentes (3201019910) na base de cálculo da Cofins. Apesar de a recorrente ter inicialmente classificado essas contas como estranhas ao conceito de faturamento, não contestou a sua inclusão nem apresentou qualquer explicação sobre esses valores. Assim, confirmo que devem compor a base de cálculo porque relacionam-se com a atividade principal da recorrente.

Em relação às contas de bonificações (Bonificações e Comissões, Bonificações MBB Veículos e Bonificações MBB Peças), a interessada apresentou extenso arrazoado contra a sua inclusão e, em relação à Recuperação de Despesas c/ Garantia Peças (3201099911), é esta relatora quem discorda da exclusão promovida pela fiscalização.

Resumindo, a parte controversa, que será discutida neste voto, diz respeito ao grupo Bonificações e à conta Recuperação de Despesas.

Sobre as Bonificações, a defesa consiste em afirmar que são todas, em realidade, meras recuperações de custo de aquisição, prestando-se a recompor o seu patrimônio, ao mesmo tempo em que defende que são descontos incondicionais, apesar de não constar da nota fiscal. Considero uma abordagem um tanto confusa e equivocada na equiparação que realiza entre recuperação de despesa e desconto incondicional. A meu ver, ainda que pudessem eventualmente levar a um mesmo resultado, não possuem a mesma natureza.

Em decorrência da linha de defesa adotada, a argumentação a seguir, sobre recuperação de despesas, refere-se tanto à conta Recuperação de Despesas com Garantia Peças quanto às Bonificações, se tomadas como recuperação de despesa como pretende a recorrente.

Transcrevo alguns trechos das contrarrazões à diligência:

Inicialmente, as bonificações nada mais são do que os valores recebidos pela Intimada das montadoras de automóveis como **recuperação dos custos de aquisição** dos bens que são revendidos pela Intimada. Ou seja, a **Intimada adquire os automóveis** ou camionetas das montadoras para revender no mercado e, **para tanto, paga o preço de aquisição dos bens. Posteriormente, ela recebe as bonificações de venda**, que são meras **reduções do custo de aquisição** dos automóveis ou camionetas, não configurando novas receitas da Intimada. Vale ressaltar que há também bonificações recebidas em mercadorias, ou seja, em partes e peças.

As bonificações recebidas pela ora Intimada em decorrência das suas vendas **são totalmente incondicionais**, eis que **estão apenas atreladas às vendas** dos seus automóveis e camionetas. Em determinadas oportunidades, ressalte-se, representam apenas recebimento de peças gratuitamente pelas montadoras.

Realmente, dos enunciados acima expostos, extrai-se que a **receita representa um ingresso de algo novo** no patrimônio da pessoa jurídica. Por isso, **as reposições patrimoniais, que apenas recomponham** o ativo e o patrimônio ao seu estado anterior, **não são receitas**.

E justamente esse é o caso **das recuperações de custos representadas** nas contas ora em análise, na medida em que elas representam recuperações de valores incorridos pela pessoa jurídica, cujo **ingresso implica a recomposição do patrimônio, e não o seu incremento**.

A Intimada cumpre afirmar que **o fato de ter contabilizado os valores em questão** nas contas indicadas pela informação fiscal **não altera em nada a natureza jurídica** desses valores, eis que, como se sabe, o **registro contábil não transmuda a natureza jurídica** dos atos. Aliás, importante ressaltar que o registro desses valores em contas de receita no resultado **decorre de requisito da própria lei fiscal**. Isso porque, para fins de IRPJ e CSL, as **recuperações de custos e despesas devem ser reconhecidas no resultado**, pois, caso contrário, o contribuinte teria duplo benefício, eis que deduziria o custo ou despesa e, posteriormente, receberia o reembolso sem afetar o resultado.

Para evitar esse efeito indesejável, o **contribuinte deve reconhecer esse reembolso como receita no resultado**, de forma a anular aquele custo ou despesa que, anteriormente, já reduziu o resultado. No entanto, **para fins de tributação de receita, esse raciocínio não merece prevalecer**, pois a recuperação de custo não configura receita, de sorte que a forma de contabilização não interfere na natureza jurídica desse valor.

Por fim, vale lembrar a **técnica contábil utilizada pelo contribuinte é de sua livre escolha**, desde que o critério por ele adotado seja válido e não afete o cálculo do lucro, em prejuízo do Fisco. É o que entenderam os Pareceres Normativos CST n. 347/704, 30/71, 49/73 e 41/80 e o que há anos vem propalando a jurisprudência administrativa e judicial, conforme exaustivamente demonstrado acima.

Logo, **não é porque a Intimada contabilizou as recuperações de custos como receitas, que tais montantes passaram, automaticamente, a ser tributáveis** pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

No acórdão proferido na ocasião, foi dito que o fato de as **bonificações não constarem da nota fiscal** de venda dos bens, tendo sido objeto de nota fiscal própria, **não é bastante para torna-las receita** e, pois, não autoriza sua tributação pelas contribuições sociais.

(...) tem-se que as **bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita**, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. (grifado)

No que toca aos argumentos relativos à possibilidade de se excluir recebimentos a título de recuperação de despesas, de se dizer, inicialmente, que não há previsão legal para tal procedimento.

A Lei nº 9.718/1998, que define a apuração no regime cumulativo, busca na legislação do Imposto de Renda, especificamente no Decreto-Lei nº 1.598/1977, a conceituação de receita bruta que devemos adotar:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a **receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977.

Em seguida, o próprio art. 3º da Lei nº 9.718/1998 explicita em seu § 2º quais são as exclusões autorizadas:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, **excluem-se da receita bruta:**

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - **as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas**, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

III - (Revogado)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

V - (Revogado)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infra-estrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (grifado)

Ressalte-se a precisão e o detalhamento com que são definidas as exclusões autorizadas no inciso II acima. Fosse a intenção do legislador permitir a exclusão de qualquer recuperação, teria sido outra a redação adotada. Em não existindo autorização legal para a exclusão de determinada receita, ou seja, exclusão de crédito tributário, não se pode fazê-lo por analogia ou interpretação extensiva.

Tal conclusão se confirma pelo disposto na Lei nº 4.506/1964, que definiu inicialmente os conceitos de receita e de lucro, devendo ser considerada em conjunto com o Decreto-Lei nº 1.598/1977 no disciplinamento da matéria, por se tratar da lei de base do Imposto de Renda. Segue o art. 44 da Lei nº 4.506/1964:

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. (grifado)

A recorrente argumenta que uma recuperação de custos teria a natureza de mero reembolso, por se ter incorrido em despesa em nome de terceiro, sendo o valor pago mera recomposição patrimonial.

Em tese, acredito ser possível excluir do faturamento o simples reembolso, desde que demonstrado nos autos que se trata de despesa incorrida em nome de terceiro; que tal arranjo foi acordado previamente; que esse reembolso se dará pelo exato valor dispendido, sem condição futura ou incerta a ser atendida; e que a despesa não se relaciona com a atividade típica da empresa, não esteja atrelada ao objeto social da interessada. Ademais, e não menos importante, a contabilidade deve espelhar essa realidade.

Sobre o reembolso, trago as seguintes considerações de Sergio André Rocha¹:

2.1 - Caracterização dos reembolsos como receita

No que tange à primeira ordem de questões, parece-nos que a **caracterização do reembolso como receita ou como mera entrada depende da natureza do gasto** reembolsado.

Com efeito, nas situações em que se estiver reembolsando valores referentes a **custos incorridos para a prestação do serviço, tal reembolso terá a natureza de receita tributável**, o mesmo ocorrendo sempre que o reembolso versar **sobre despesa operacional do prestador de serviços**.

Esse entendimento se justifica na medida em que se reconhece que o **preço de um serviço** e, por via de consequência, a receita decorrente da prestação de serviço, é **composto do custo de produção mais a margem de lucro**.

Ora, se o **custo e demais despesas operacionais compõem o preço** do serviço, o seu **reembolso caracteriza pagamento de preço e assim receita tributável**.

Seguindo-se essa linha de entendimentos, somente **não seriam passíveis de tributação** reembolsos referentes a **despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, não diretamente vinculadas à prestação do serviço**.

Nesses casos, o valor recebido a título de reembolso não representa um acréscimo ao patrimônio do prestador, mas sim sua recomposição.

2.2 - A dedutibilidade da despesa reembolsada

A questão da dedutibilidade da despesa reembolsada parece-nos gerar menos polêmica.

De fato, nas situações em que o reembolso for tributável, ou seja, for considerado preço do serviço, as despesas reembolsadas serão apropriadas pelo prestador do serviço, sendo que para o contratante os montantes pagos a título de reembolso comporão a contraprestação pelo serviço contratado.

Por outro lado, **nas situações em que o reembolso não configurar preço do serviço**, ou seja, em que se estiver diante de despesas ou custos do contratante do serviço que tiverem sido pagas pelo prestador por conta e ordem daquele, **deverá a despesa ser apropriada diretamente pelo contratante**. Nesse caso, o pagamento pelo prestador e o **recebimento pelo mesmo do reembolso não devem transitar pelo resultado, registrando-se em contas de ativo** (caixa e contas a receber). (grifado)

Um primeiro aspecto, fundamental para a rejeição da tese do reembolso no caso presente, é que a recorrente não provou o que alega. Não trouxe o contrato com a Mercedes Benz, o que nos permitiria compreender a natureza desses pagamentos, em profundidade e com precisão. Considerando que a interessada é revendedora de veículos e prestadora de serviços,

¹ ROCHA, Sergio André. Aspectos Fiscais do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos. Revista Dialética de Direito Tributário n. 132, São Paulo, set. 2006, pp. 97-110.

estejam eles em garantia ou não, o que temos é um recebimento relacionado à prestação de serviços típicos. Já tive a oportunidade de julgar caso análogo do contribuinte, sobre as mesmas contas, no qual foram apresentados os mesmos argumentos. Frisei em meu voto sobre a fragilidade de se insistir em uma discussão meramente teórica, calcada apenas em argumentos, sem aprofundar a produção de provas e sem trazer, em especial, o contrato com a montadora.

Um segundo aspecto é que a contabilização adotada não é compatível com um reembolso. Argumenta a recorrente que é livre para escolher seus critérios contábeis, que a forma do registro contábil não altera a natureza jurídica dos valores, e que o classifica como receita por exigência da legislação de IRPJ e CPLL. Com certeza a interessada é livre para adotar os critérios contábeis que julga apropriados, dentro, é claro, dos parâmetros correntes. Todavia, se decide adotar um critério que leva a uma conclusão diversa do que pretende, é seu o ônus de comprovar que a realidade é outra. Na ausência do contrato com a montadora, é pelos registros contábeis que vamos averiguar se a tese da recorrente tem consistência, coerência e é suportada por documentação hábil. Um ingresso que represente simples reembolso não deveria transitar pelas contas de resultado, mas nas contas patrimoniais. A forma de registro escolhida implica incremento no patrimônio líquido, não sustentando os argumentos de defesa.

Pelos motivos acima entendo que não podem ser excluídos sob o fundamento de serem recuperação de custos ou reembolsos nem a conta Recuperação de Despesas c/ Garantia Peças, nem as bonificações.

Sobre as bonificações serem descontos incondicionais, e portanto passíveis de serem excluídas da base de cálculo, vejamos o que dispõe o 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.

Instrução Normativa SRF nº 51/1978:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta das 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**. (grifado)

Segundo a recorrente, os veículos são comprados pelo “preço de aquisição” (que interpretei como o preço cheio, normal) e, posteriormente, são enviadas as bonificações de venda. Informa, ainda, que não constam da nota fiscal, mas que “*as bonificações recebidas pela ora Intimada em decorrência das suas vendas são totalmente incondicionais, eis que estão apenas atreladas às vendas dos seus automóveis*”.

Temos aqui uma contradição insolúvel, que depõe contra a tese da recorrente. Vê-se que não estão atendidas nenhuma das condições, pois o valor não consta da nota fiscal e depende de evento posterior. Podemos estar diante de um bônus de performance, por atingimento de metas, ou, ao contrário, uma subvenção de custeio, como incentivo ou como ajuda por não ter sido possível praticar os preços propostos pela montadora, mas não sabemos ao certo porque a

defesa não providenciou o necessário detalhamento e nem comprovou documentalmente o que afirma.

A Receita Federal já se pronunciou sobre a natureza do bônus pago às concessionárias de veículos por montadora por meio da Solução de Consulta Cosit nº 366/2017, da qual se transcreve a ementa:

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.

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. 1º 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. (grifado)

Não é possível afirmar que temos exatamente a mesma situação analisada para fins de elaboração da consulta pela ausência de detalhes sobre a relação entre a recorrente e a montadora, mas considero um bom norte para o entendimento do caso que se analisa.

Portanto, tendo em vista o que se expôs, entendo que todas as contas do grupo 3201 devem ser tributadas, divergindo da exclusão promovida pela fiscalização em relação à conta Recuperação de Despesas c/ Garantia Peças. Por outro lado, em consonância com a fiscalização e com a recorrente, devem ser excluídas da base de cálculo todas as contas do grupo 3601-Receitas Financeiras.

Superada a análise sobre a natureza das contas, resta apreciar as consequências dessa reclassificação. Apesar de reconhecido o direito de excluir as receitas do grupo 3601, não há valor pago a maior. Para facilitar a compreensão, montei a tabela abaixo a partir do demonstrativo juntado pela recorrente (fl. 169).

	Denominação	Valor	Cofins Devida
1	Receita Total de Vendas	1.484.749,37	
2	Deduções (abatimentos e descontos)	(142.119,57)	
3	Base de cálculo correta segundo o contribuinte	1.342.629,80	40.278,89
4	Receitas Operacionais de Comercialização-3201	189.549,45	
5	Base de cálculo segundo a relatora (3+4)	1.540.778,78	46.223,36
6	Receitas Financeiras-3601	41.001,37	
7	Base de cálculo com base alargada (3+4+6)	1.581.780,15	47.453,40

O contribuinte afirma que recolheu originalmente o tributo com a inclusão das receitas dos grupos contábeis 3201 e 3601, o que nos levaria à base de cálculo da linha 7 acima, que resulta no débito de Cofins no montante de R\$ 47.453,40.

Ocorre que foi recolhido apenas o valor de R\$ 45.576,78, por meio de 2 Darfs, tendo a DRJ feito constar a seguinte observação no relatório do Acórdão recorrido em relação ao segundo Darf, objeto deste PER:

16. Este julgador anexou aos autos extratos emitidos no sistema DCTF/GER e SIEF/DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO, percebendo-se neste último que o pagamento aqui analisado é constituído de **R\$ 958,49 de principal**, R\$ 191,69 de multa de mora e de R\$ 22,90 de juros de mora, totalizando os R\$ 1.173,08 recolhidos. (grifado)

Aplicando-se o resultado deste voto, com exclusão apenas do grupo 3601, a base de cálculo correta é aquela da linha 5, com Cofins devida de R\$ 46.223,36, motivo pelo qual não há pagamento disponível para ser restituído. Se o tributo não foi integralmente pago à data do vencimento, não há que se falar em restituição.

Tributo	PA	Valor Pago	Valor Devido	Pgto. a Maior	Valor Passível de Restituição
COFINS	04/2000	45.576,78	46.223,36	-646,58	0,00

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de exclusão das receitas do grupo 3601 da base de cálculo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard