



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10970.720001/2022-74</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.650 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	STRADA VEICULOS E PECAS LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

RECURSO DE OFÍCIO. REQUISITOS. NÃO PREENCHIMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS POR CONCESSIONÁRIAS. BASE DE CÁLCULO.

As bonificações recebidas por concessionárias de veículos, vinculadas ao cumprimento de metas comerciais, indicadores de desempenho ou cláusulas contratuais previamente estipuladas, devem ser incluídas na base de cálculo da COFINS, no regime de apuração não cumulativa. Tais valores não configuram descontos incondicionais e não estão abrangidos pelo regime monofásico previsto na Lei nº 10.485/2002.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

RECURSO DE OFÍCIO. REQUISITOS. NÃO PREENCHIMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS POR CONCESSIONÁRIAS. BASE DE CÁLCULO.

As bonificações recebidas por concessionárias de veículos, vinculadas ao cumprimento de metas comerciais, indicadores de desempenho ou cláusulas contratuais previamente estipuladas, devem ser incluídas na base de cálculo da COFINS, no regime de apuração não cumulativa. Tais valores

não configuram descontos incondicionais e não estão abrangidos pelo regime monofásico previsto na Lei nº 10.485/2002.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade quando ausentes os vícios previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e quando presentes os requisitos de validade formal exigidos pelo art. 10 do mesmo diploma legal.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada, e, quanto ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para não conhecer da parte relativa a matéria não impugnada na primeira instância (preclusão), vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que o conheciam integralmente; e, na parte conhecida, em lhe negar provimento, observando-se o seguinte: (ii) por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade e para manter o lançamento de ofício com exceção da parcela correspondente ao Bônus Hold Back, e, (iii) por voto de qualidade, para manter o lançamento de ofício quanto à parcela correspondente ao Bônus Hold Back, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que a cancelavam. O conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Barbara Cristina de Oliveira Piarissi** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafeté Reis** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em decorrência da decisão da 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, que julgou parcialmente procedente a impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor aos autos de infração de PIS e Cofins correspondentes ao período de apuração de 01/01/2018 a 31/12/2019.

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até o presente momento, adoto o relatório proferido pela DRJ07:

**DO PROCEDIMENTO FISCAL**

Trata-se de Autos de Infração (AI), lavrados em 10/03/2022, contra o contribuinte identificado no preâmbulo, formalizando lançamentos de ofício dos créditos tributários abaixo discriminados, relativos ao PIS e à COFINS, do período de apuração de 01/01/2018 a 31/12/2019, incluindo juros de mora, calculados até 10/2021, e multa de 75%, nos valores conforme tabelas abaixo capturadas:

**PIS:**

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 371.040,83
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2022)		Valor 52.401,48
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 556.223,31
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 979.665,62
Valor por Extensão NOVECENTOS E SETENTA E NOVE MIL, SEISCENTOS E SESSENTA E CINCO REAIS E SESSENTA E DOIS CENTAVOS		

**COFINS:**

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 1.708.583,90
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2022)		Valor 241.299,69
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 2.561.659,65
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 4.511.543,24
Valor por Extensão QUATRO MILHÕES, QUINHENTOS E ONZE MIL, QUINHENTOS E QUARENTA E TRÊS REAIS E VINTE E QUATRO CENTAVOS		

**DO CONTRIBUINTE**

O contribuinte tem por objeto, conforme consta na 32ª Alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 28/09/2020: (a) a compra e venda de veículos automotores novos e usados, suas partes, peças, acessórios e lubrificantes; (b) a prestação de serviços de assistência técnica e reparos nos referidos bens; (c) a instalação e comercialização de equipamentos, e conversão de motores de veículos, de um para outro tipo de combustível; e (d) a consignação e o agenciamento de bens móveis, inclusive de veículos

automotores, e a representação comercial automotiva. Apresentou regularmente a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o Pis/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições), apurando as contribuições para o Pis/Cofins no regime de incidência não-cumulativa, no período abrangido pelo procedimento fiscal.

Previamente ao procedimento fiscal, o interessado, concessionária de veículos, foi cientificado em 29/12/2021, foi convidado e participou de Reunião de Conformidade Tributária Setorial no dia 13/05/2021, nos termos do disposto na Portaria RFB n.º 4.888, de 07 de dezembro de 2020, cujo foco foi a tributação do Pis e da Cofins sobre as diversas bonificações pagas pelas montadoras às concessionárias de veículos. Realizada a Reunião de Conformidade, foi encaminhada ao sujeito passivo uma mensagem eletrônica concedendo um prazo inicial de 30 dias para a auto regularização. Posteriormente este prazo foi estendido para 90 dias contados da data da realização da Reunião de Conformidade, e expirado o prazo concedido, o sujeito passivo não procedeu à auto regularização. A Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda, montadora de veículos, atendendo a intimação, informou todos os tipos de pagamentos realizados ou benefícios financeiros concedidos no ano de 2019 às concessionárias, a título de bônus, comissões, programas de qualidade, planos de incentivo e quaisquer outros que tenham eventualmente ocorrido, sob qualquer denominação, bem como apresentou a descrição dos requisitos e critérios necessários para que o beneficiário fizesse jus ao recebimento de cada tipo de incentivo (reproduzido no Termo de Verificação fiscal as folhas 2829 a 2831).

#### CONSIDERAÇÕES SOBRE BONIFICAÇÕES

Conforme considerações feitas na representação fiscal para a instauração do procedimento fiscal, nos termos da Lei n.º 10.485/2002, a tributação de Pis e Cofins é concentrada nos fabricantes de veículos e importadoras, os quais tributam estas contribuições com uma alíquota maior: 9,6% para a Cofins e 2,0% para o Pis. Por sua vez, as vendas ao consumidor final pelas concessionárias de veículos possuem alíquota zero para ambas as contribuições sociais. Entretanto, as bonificações concedidas pelas montadoras às concessionárias de veículos não podem ser enquadradas como descontos incondicionais e nem submetidas ao regime concentrado de cobrança. Consequentemente são receitas das concessionárias e tributadas pelas contribuições para o Pis e Cofins. As bonificações podem ser divididas em 3 principais tipos: – Bonificações por performance – obtidas pelo atingimento de metas, resultados e desempenho; – Bonificações para vendas – relacionadas a preços promocionais ou promoções de vendas entre outras para incentivar as vendas; – Reembolsos de propaganda e publicidade – verbas que incentivam a propaganda e a publicidade por parte das concessionárias.

A respeito da tributação destas bonificações, destacam-se a Solução de Consulta Cosit n.º 366/2017 e a Solução de Consulta Cosit n.º 208/2019 que expressam o

entendimento da Receita Federal do Brasil para as bonificações. A primeira aborda principalmente a bonificação por performance e a bonificação para vendas, enquanto a segunda Solução de Consulta enfoca o reembolso de propaganda e publicidade. Elas estão assim ementadas:

SC Cosit 366/2017

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. 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. 12 da Lei 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.

SC Cosit 208/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. RECEITA. TRIBUTAÇÃO. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 290, DE 13 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 16 DE JUNHO DE 2017.

As reiteradas decisões na instância administrativa, a respeito da tributação das bonificações concedidas pelas montadoras às concessionárias de veículos, adotam o entendimento de que tais benefícios financeiros não podem ser enquadrados como descontos incondicionais e nem submetidos ao regime concentrado de cobrança, devendo ser entendidos como receitas das concessionárias e tributados às alíquotas básicas das contribuições para o Pis/Cofins.

Várias ementas de decisões do CARF nesse sentido são citadas no Termo de Verificação Fiscal.

Os tribunais confirmam o entendimento de que as bonificações pagas pelos fabricantes e importadores de veículos às concessionárias, em razão do seu desempenho na implementação de estratégias promocionais e venda de veículos, são alcançadas pela tributação das contribuições para o Pis/Cofins. Várias ementas de decisões judiciais nesse sentido são citadas no Termo de Verificação Fiscal.

#### APURAÇÃO DAS RECEITAS COM BONIFICAÇÕES NÃO DECLARADAS NA EFDCONTRIBUIÇÕES / NÃO TRIBUTADAS PELAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS

A análise e o confronto da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o Pis/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições) com a Escrituração Contábil Digital (ECD) evidencia que em sua quase totalidade os benefícios financeiros na modalidade de bonificações pagos pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda à Strada Veículos e Peças Ltda., no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, não foram escriturados na EFDContribuições e nem foram incluídos nas bases de cálculo das contribuições para o Pis/Cofins.

Os benefícios financeiros recebidos foram escriturados na Escrituração Contábil Digital-ECD em diversas contas contábeis, como valores redutores do custo dos veículos e peças adquiridos, em contrapartida a contas contábeis pertencentes ao Ativo, como valores a receber da FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda., e pertencentes ao Passivo, como redução dos valores das obrigações financeiras assumidas pela Strada Veículos e Peças Ltda. perante a FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. Uma pequena parcela foi escriturada diretamente em contas contábeis pertencentes à classe Receitas, conforme será demonstrado de forma individualizada por conta contábil.

#### CONTA CONTÁBIL 1.1.2.001.000007 – BÔNUS VEÍCULO

Esta conta contábil pertence ao Ativo, grupo Ativo Circulante, subgrupo Valores a Receber a Curto Prazo, e os benefícios financeiros a título de bônus recebidos da montadora foram escriturados, ora como redução do valor de venda do veículo a receber dos adquirentes (bônus repassado ao cliente), ora como redução do valor de custo dos veículos em estoque.

Uma forma de contabilização nessa conta é, no momento da venda de veículo novo, o bônus ser utilizado diretamente como redução (desconto) do valor de venda do veículo a ser pago pelo adquirente à Strada Veículos e Peças Ltda., sendo que a diferença entre o valor de venda e o valor pago pelo adquirente do veículo (bônus a favor da concessionária) fica no encargo da FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.

Outra forma de contabilização ocorre no momento da venda de veículo novo, quando o bônus é utilizado como redução dos custos de estoques de veículos adquiridos da montadora, no qual esse benefício financeiro concedido pela montadora é liquidado como uma redução dos valores das obrigações financeiras assumidas pela Strada Veículos e Peças Ltda., perante a FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.

#### CONTA CONTÁBIL 3.3.1.001.000001 – CUSTOS VN PASSAGEIROS

Esta conta contábil pertence à apuração dos resultados, grupo Custos Operacionais, subgrupo Custos das Mercadorias e Serviços, e nela foram contabilizadas como redução de custos, diversas modalidades de bônus pagos pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda., tais como: Bônus *Hold Back*, Bônus Localização, Bônus Market Share, Bônus Performance e Bônus SCP Fundão.

Em relação a algumas modalidades de bônus constantes dos históricos dos lançamentos contábeis, as denominações adotadas pela concessionária não coincidem com as adotadas pela montadora, quais sejam: Bônus Acelerando Vendas, Bônus Atacado, Bônus Extra Veículos Novos e Bônus PCD.

A contrapartida a crédito de todos esses benefícios financeiros recebidos da montadora ou é procedida na conta contábil 3.3.1.001.000001- Custos VN Passageiros, pertencente à apuração dos resultados como redutoras de custo, ou é transferida para contas contábeis representativas de créditos a receber da montadora ou redução de passivos perante a montadora.

#### CONTA CONTÁBIL 3.3.1.003.000001 – PEÇAS ATACADO

Esta conta contábil pertence à apuração dos resultados, grupo Custos Operacionais, subgrupo Custos das Mercadorias e Serviços, e nela foi contabilizada como redução de custos a modalidade Bônus *Hold Back*, pago pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.

Em contrapartida a crédito da conta contábil (custo) 3.3.1.003.000001-Peças Atacado, é debitado o valor na conta contábil pertencente ao grupo Ativo Circulante, subgrupo Valor a Receber a Curto Prazo, 1.1.2.010.000008-Hold Back Pç a Receber, representativa de créditos a receber da montadora.

#### CONTA CONTÁBIL 3.4.1.401.000001-PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Esta conta contábil pertence à classe Contas de Resultados, grupo Despesas Operacionais, subgrupo Despesas Comerciais, e nela foram contabilizadas reduções de despesas na modalidade de reembolso de propaganda e publicidade, pagas pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.

A contabilização dos benefícios financeiros recebidos da montadora na forma de reembolso de despesas, é procedida mediante o lançamento a débito na conta contábil pertencente ao grupo Ativo Circulante, subgrupo Valor a Receber a Curto Prazo, 1.1.2.010.000001-Conta Movimento Fábrica ou a débito na conta contábil pertencente ao grupo Passivo Circulante Transitórias Auxiliares, subgrupo

Transitórias Auxiliares Passivas, 2.9.1.001.000020-Créditos Conta Movimento Fábrica, em contrapartida a crédito da conta contábil 3.4.1.401.000001-Publicidade e Propaganda.

Portanto, o benefício financeiro de incentivo à publicidade e propaganda concedido pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. é apropriado pela concessionária em contas contábeis representativas de créditos a receber da montadora ou redução de passivos perante a montadora.

#### CONTA CONTÁBIL 3.5.1.001.000015-BÔNUS LOCALIZAÇÃO FÁBRICA

Esta conta contábil pertence à classe Contas de Resultados, grupo Outros Resultados Operacionais, subgrupo Outros Resultados, e nela foram contabilizadas as receitas auferidas na modalidade Bônus Localização, pagas pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.

A contabilização dos benefícios financeiros recebidos da montadora é procedida mediante o lançamento a débito na conta contábil pertencentes ao grupo Ativo Circulante, subgrupo Valor a Receber a Curto Prazo, 1.1.2.010.000001-Conta Movimento Fábrica, em contrapartida a crédito da conta contábil 3.5.1.001.000015-Bônus Localização Fábrica.

#### CONTA CONTÁBIL 3.6.1.002.000003 – OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS

Esta conta contábil pertence à apuração dos resultados, grupo Encargos Financeiros Líquidos, subgrupo Receitas Financeiras, e nela foi contabilizada como receitas financeiras a modalidade de bônus *Hold Back*, em contrapartida a débito das contas contábeis pertencentes ao Ativo, grupo Ativo Circulante, subgrupo Valor a Receber a Curto Prazo, 1.1.2.010.000004-Hold Back VN Importados, 1.1.2.010.000007-Hold Back VN, 1.1.2.010.000008-Hold Back Pç, 1.1.2.010.000100- Vr.Receber SCP-Fundão Novos (F) 30661 e Vlr. Receber SCP-Fundão Usados (S) 30662.

Neste caso, o bônus *Hold Back* recebido foi escriturado no registro F100 da EFDContribuições e tributado pelas contribuições para o Pis/Cofins às alíquotas diferenciadas de 0,65% e 4%, respectivamente, quando deveria ter sido tributado às alíquotas básicas das contribuições (1,65% e 7,6% respectivamente).

#### CONSOLIDAÇÃO DAS INFRAÇÕES APURADAS

As infrações apuradas estão consolidadas nos demonstrativos nas folhas finais do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2844 a 2845), restando demonstradas as divergências apuradas relacionadas às bonificações pagas pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda à Strada Veículos e Peças Ltda. não escrituradas na EFD Contribuições e não tributadas à alíquota básica das contribuições para o Pis/Cofins, na folha 2844, e restando demonstradas as infrações apuradas correspondentes às diferenças de alíquota aplicadas sobre as bonificações escrituradas no registro F100 da EFD-Contribuições, tributas pelas contribuições para o Pis/Cofins às alíquotas diferenciadas nos percentuais de 0,65% e 4%,

respectivamente, quando deveriam ter sido tributadas às alíquotas básicas nos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, na folha 2845.

#### MULTA DE OFÍCIO

Conforme relatado, o sujeito passivo sob procedimento fiscal não escriturou as diversas bonificações pagas pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda., na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o Pis/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições), e não declarou/recolheu as contribuições para o Pis/Cofins incidentes sobre as referidas bonificações.

A conduta reiterada por parte do sujeito passivo de ocultar e dificultar a identificação, pela autoridade tributária, das receitas a título de bonificações recebidas da FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda, omiti-las da EFD-Contribuições e contabilizá-las na Escrituração Contábil Digital-ECD de forma dispersa em várias contas contábeis como direitos a receber ou redução de passivos em contrapartida a redução de custos/despesas, ao invés de contabilizá-las de forma objetiva, caracteriza ação dolosa enquadrando-se na hipótese prevista no 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/1964, que assim dispõe:

*“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

Tendo em vista o reiterado e continuado cometimento das infrações por parte do contribuinte no sentido de ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos, impõe-se aplicação da multa de ofício qualificada de 150% incidente sobre o valor do imposto/contribuição devidos em função das infrações apuradas, nos termos do art. 44, inciso I, §1º, da Lei n.º 9.430/1996, a seguir transcrito:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Em relação à parcela dos benefícios financeiros recebidos da montadora a título de bônus na modalidade *Hold Back*, escriturada no registro F100 da EFD-Contribuições e tributado pelas contribuições para o Pis/Cofins às alíquotas diferenciadas de 0,65% e 4%, respectivamente, quando deveria ter sido tributado às alíquotas básicas das contribuições, nos percentuais de 1,65% e 7,6% respectivamente, é aplicável a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996 (75%).

#### PROCESSOS FORMALIZADOS

Em face das infrações apuradas conforme relatado, foi lavrado o pertinente Auto de Infração da contribuição para o Programa de Integração Social-Pis e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, formalizado no processo administrativo fiscal de n.º 10970-720.001/2022-74, abarcando infrações incorridas no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019.

Considerando a existência no presente caso, de conduta que, em tese, configura crime contra a ordem tributária, nos termos do artigo 1º, incisos I e II, artigo 2º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, foi formalizada no processo administrativo de n.º 13136-720.056/2022-12, a Representação Fiscal para Fins Penais, conforme disposto na Portaria RFB n.º 1.750, de 12 de novembro de 2018.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Em 18/03/2022, o destinatário teve ciência dos Autos de Infração e seus anexos, por meio de Aviso de Recebimento, em seu endereço à Rua Major Delfino de Paula, 1090, em Belo Horizonte, MG (Folha 2.880).

Em 18/04/2022, apresenta Impugnação, na qual, em resumo, afirma que:

- O presente Auto de Infração e Imposição de Multa não merece prosperar, devendo ser cancelado integralmente. É o que se passa a demonstrar.
- O presente Auto de Infração foi lavrado com base em informações unilaterais obtidas junto a fabricante de veículos “FCA FIAT CHRYSLER” sem ao menos a empresa atuada ter sido intimada para prestar esclarecimentos em fase fiscalizatória. Invoca o princípio da ampla defesa e do contraditório, no qual o contribuinte deve ser ouvido. Cita entendimentos de juristas e normas acerca do assunto.
- A Impugnante só teve acesso à íntegra do processo administrativo em 11.04.2022, ou seja, 8 (oito) dias antes do prazo fatal para apresentação de Impugnação, no qual não havia as peças relativas à fiscalização junto à “FCA FIAT CHRYSLER”, nem tampouco quais foram as informações que a montadora forneceu acerca da empresa atuada “STRADA”, apenas os seguintes documentos: “Livro-Razão”, “Contratos Sociais” e “Declarações PJ”; o que em nada esclarece qual foi o ponto de partida para que fosse lavrado o auto de infração, tendo seu direito de defesa prejudicado, de modo que a presente

Impugnação deverá ser provida para que seja reconhecida a nulidade ora pleiteada.

- Não foram omitidas receitas do estabelecimento, ao contrário do que afirma o Agente Fiscal, pois os bônus recebidos das montadoras decorrem de mero contrato, são regulamentados por meio de convenções, e estão vinculados a atividades não operacionais da concessionária, tais como performance de qualidade, *Hold Back*, atendimento/manutenção de clientes e contribuição para posição de mercado das montadoras.

- Antes de adentrar às peculiaridades de cada tipo de bônus apontado pela fiscalização, importante ressaltar que não há de se considerar como “receita” a política de composição de preços entre fornecedor (montadora) e distribuidor (concessionário), além do mais quando tal mercadoria já teve sua tributação consumada pelas Contribuições Sociais no modo de arrecadação concentrada (PIS/COFINS Monofásico).

- Nesse viés, o conceito de receita, definido pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107, consiste em: “receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

- Referido posicionamento vai ao encontro ao já previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que dispõem acerca da não cumulatividade das referidas contribuições, que assim dispõem:

*“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*

- Desta feita, ao longo da presente impugnação, será demonstrado que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos.

- Esse é o posicionamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao concluir que: “Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas” (Segundo Conselho – 3ª. Câmara – RV n. 22.405- j. 18.5.2005)

- Como pontuado acima, a tributação de veículos está sujeita ao regime monofásico do PIS e da COFINS, com uma alíquota mais alta quando da saída do fabricante às concessionárias, e alíquota zero na venda ao consumidor, concentrando-se economicamente a carga tributária em uma única etapa da operação, nos moldes da Lei nº 10.485/2002, o que por si só já impede a tributação de PIS/COFINS não cumulativo, como pretende fazer a fiscalização.

Feitos esses esclarecimentos gerais acerca da presente autuação, passa-se à análise individual de cada bônus objeto da autuação

- **BÔNUS *Hold Back*** Ao adquirir o veículo, a concessionária realiza dois tipos de pagamento, os quais não se assemelham. Vejamos: (i) o valor do bem adquirido e (ii) o *Hold Back*; sendo que este último obrigatoriamente será devolvido posteriormente, salvo o implemento de condição ou termo, remunerado por juros.

Destaca-se que esse valor relativo ao *Hold Back* normalmente é indicado no campo “informações complementares” das notas fiscais, e refere-se a um sobrevalor pago no momento da aquisição do veículo. Apresenta acórdão nº 3802-00.494 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, afastando a exigência fiscal relativa ao valor principal lançado na conta de *Hold Back*, restituído ou liberado ao concessionário:

Acórdão CARF nº 3802-00.494

HOLD BACK VENDA DE AUTOMÓVEIS RESTITUIÇÃO NAO INCIDÊNCIA REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. RECEITA DA REMUNERAÇÃO DO CAPITAL. INCIDÊNCIA.

O *Hold Back* representa aumento artificial do preço de venda do veículo na fábrica, imposto pela montadora como forma de retenção de parcela do capital de giro do concessionário, mas que, ao final de um determinado período, é restituída com acréscimo de juros.

No tocante os automóveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (Lei nº 10.485/2002, Medidas Provisórias nº 2 158-35 2001 e nº 1.991-15/2000). não há incidência sobre o valor principal restituído ao concessionário, que já foi tributado por ocasião da aquisição do veículo.

Ao analisar o *Hold Back*, não parece adequado discutir se ele configura ou não um desconto ou bonificação incondicional, dados pela montadora, pois é um valor pago à montadora na aquisição do veículo e que será devolvido posteriormente, salvo o implemento de condição ou termo. Caso venha a acontecer, o valor não devolvido fará nascer uma receita para a montadora, e uma perda para a concessionária.

#### **BÔNUS FUNDÃO**

É um bônus calculado com base em um percentual de 1,1% sobre o valor de compra de cada veículo e pago pela montadora por meio de aporte de capital, mas que só poderá ser sacado em caso de desligamento da concessionária da rede, o que não é o caso da empresa autuada, não havendo, portanto, ingresso financeiro (acrécimo de patrimônio) efetivo dos valores.

Assim, não correspondem a receita, vez que a Impugnante não tem a disponibilidade dos referidos recursos, de modo que não há que se fale em incidência de PIS e COFINS não cumulativos.

### BÔNUS MERCADOLÓGICOS / DESCONTO EM CAMPANHA

São os bônus que têm como objetivo a equalização, em decorrência de questões mercadológicas, dos valores dos veículos já adquiridos pelas concessionárias, dentre eles, os principais: bônus veículo, bônus varejo, bônus acelerado/atacado e bônus trade in.

O bônus “Varejo” busca a adequação às condições de mercado dos valores dos veículos faturados aos concessionários e que estão em seus estoques, tornando-os mais competitivos ou mesmo equiparando-os aos modelos dos concorrentes.

A título exemplificativo, quando é lançado um veículo modelo 2021, e existe no estoque da concessionária um veículo modelo 2020, a montadora “devolve” parte do valor cobrado na compra do veículo 2020, para que este possa ser comercializado pelo valor real de mercado em face da obsolescência mercadológica ocorrida.

O bônus “Trade In”, tem como objetivo a valorização do veículo usado do cliente final de forma a viabilizar a compra de um veículo novo. Nesse contexto, a concessionária recebe o veículo usado como parte do pagamento, avaliando-o com base na tabela FIPE, mas ao revendê-lo, o preço praticado normalmente é abaixo da tabela FIPE, e assim a concessionária tem perda, que a montadora compensa pagando essa diferença à concessionária por meio do bônus “Trade In”.

Em essência, os bônus mercadológicos referem-se a incentivos atrelados a ações promocionais (campanhas) estabelecidas periodicamente pelas montadoras para certos modelos, visando restabelecer perdas incorridas pelos distribuidores acometidos por métricas de mercado que afetem os preços praticados, gerando um rebaixe não considerado quando da compra do veículo junto a montadora/importadora.

Para demonstrar o que alega, o contribuinte acosta vários exemplos e planilhas Excel, em que é possível verificar todos os tipos de bônus concedidos em cada operação, e apresenta um exemplo de um Fiat Toro que teve seu preço de venda sugerido ao público substancialmente reduzido por meio dos incentivos de bônus de varejo, bônus de emplacamento, bônus “trade in” e complemento “ava”, todos eles atuando para diminuir o preço final do veículo.

Assim, diante das explicações acima, constata-se, que os bônus de equalização não possuem natureza de receita até o limite do custo por ele recomposto, e por essa razão não deveriam ser inseridos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

### BÔNUS PERFORMANCE

Os bônus de performance são recebidos em decorrência do cumprimento de metas relativas à quantidade, qualidade ou incentivo de vendas, ou ainda pela intermediação de contratos de financiamento de veículos, dentre outras possibilidades.

Geralmente, esse bônus tem sua implementação lastreada em comunicados periódicos emitidos pelas montadoras/importadoras, que estabelecem campanhas e objetivos para sua materialização, nos mesmos moldes do acima explicado.

Na maioria das vezes, independentemente das condições a serem cumpridas pelo distribuidor para seu pagamento, são calculados por meio de percentual aplicado sobre o valor das compras no período de sua geração, cujo teto máximo pode ficar atrelado a inúmeras situações, ou seja, quanto mais metas forem cumpridas, mais próximo o concessionário fica de obter o bônus integral avençado em cada comunicado.

Assim, por ser decorrente de cartas de ações de campanha da montadora, igualmente não podem ser classificados como receitas da empresa autuada, de modo que não há incidência do PIS e COFINS, devendo ser cancelada a autuação.

#### BÔNUS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Esta categoria, não se trata propriamente de um bônus, mas de tratativa na qual as montadoras transferem recursos monetários à sua rede de concessionárias para emprego ou ressarcimento de gastos incorridos com a divulgação de produtos, marca e campanhas comerciais, objetivando maior efetividade comercial e aumento das vendas.

In casu, a Impugnante se encontra “obrigada” a utilizar referida verba, de modo que age como uma simples mandatária, contratando serviços de propaganda e publicidade que beneficiariam indiscriminadamente a si e a montadora, caracterizando-se como propaganda de cooperação.

A Impugnante recebe os valores que já estão pré-determinados com as campanhas e publicidades requeridas pelas montadoras.

Com a finalidade de comprovar o acima alegado, a Impugnante protesta pela posterior juntada de documentos, os quais comprovam que os exatos valores recebidos por ela foram integralmente destinados às publicidades e propagandas determinadas pela montadora “FCA FIAT”.

Desse modo, os valores recebidos pela Impugnante caracterizam-se apenas como receitas das montadoras repassadas aos concessionários para realização de ações publicitárias e propagandísticas que lhes beneficie indiscriminadamente, caracterizando a verba recebida como mero ingresso de recursos de terceiros ou reembolso de gastos incorridos por conta e ordem, não gerando acréscimo ao patrimônio da Impugnante.

#### CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto acima, acerca de cada tipo de bônus da autuação, concluiu-se que os ajustes de preços estabelecidos de modo predeterminado pelas partes, no contrato de compra e venda, visam manter o equilíbrio econômico do

contrato com a finalidade de enfrentar a concorrência, de modo que interferem no valor das mercadorias adquiridas e não constituem receitas.

Em outras palavras, não há receita a contabilizar, e sim há custo de mercadorias a ajustar, motivo pelo qual não há que se falar em incidência de PIS/COFINS não cumulativo, vez que, como cediço, referidas contribuições incidem sobre a RECEITA, e não sobre o ajuste do valor de mercadorias.

#### DA MULTA QUALIFICADA

Na hipótese de o lançamento ser mantido no todo ou em parte, é manifesto que quando menos a Multa de Ofício Qualificada (150%) seja afastada, de modo que a penalidade retorne ao já elevado patamar de 75%.

Os fundamentos utilizados para a qualificação da multa são absolutamente os MESMOS de que a I. Autoridade Fiscal lançou mão para a cobrança dos tributos encerrados neste processo.

O ônus de demonstrar que o sujeito passivo DOLOSAMENTE tenha buscado impedir o conhecimento da ocorrência de fatos geradores, é de quem acusa. Os apontamentos realizados pela Fiscalização não autorizam a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A Autoridade Autuante simplesmente admite como verdade universal o “fato” de que havia intuito fraudulento, admitiu como premissa algo que carece de demonstração.

O cerne da questão pode ser considerado no máximo controverso, em razão de a discussão estar longe de estar pacificada nos Tribunais Pátrios. A inclusão das bonificações pagas pelas montadoras às concessionárias, na base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda se encontra em fase de maturação. Inclusive, colacionou-se nos tópicos acima posicionamentos favoráveis aos contribuintes.

O “fato gerador” do tributo não se confunde com o “fato gerador” da qualificação da penalidade: com efeito, se as coisas se passassem dessa maneira, então todo e qualquer lançamento dessa natureza necessariamente viria acompanhado da multa qualificada.

Cita acórdão do CARF, no qual não se admite a qualificação da multa de ofício quando não comprovadas as condutas e omissões dolosas do contribuinte.

Ressalta o interessado que JAMAIS praticou qualquer ação com vistas a “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal” e que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar quais atos foram realizados que ensejariam a aplicação da multa de ofício qualificada.

É de rigor, portanto, a desqualificação da multa qualificada aplicada.

#### DO PEDIDO

Requer que seja dado provimento à impugnação, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, no mérito, seja julgado improcedente o auto de infração, a fim de cancelar integralmente o débito ora exigido e subsidiariamente, caso não atendidos os pedidos anteriores, requer a desqualificação da multa de ofício.

O presente processo foi enviado a esta DRJ/RJO em 23/08/2022.

É o relatório.

A decisão de primeira instância acolheu parcialmente a impugnação, para no mérito, cancelar a qualificação da multa, reduzindo-a para o percentual de 75% e manteve integralmente o lançamento relativo aos bônus recebidos da montadora de automóveis pela concessionária.

A referida decisão apresentou a seguinte ementa:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS

Compõem a base de cálculo da COFINS os bônus pagos pela montadora à sua concessionária em função de atingimento de metas por esta realizadas.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS

Compõem a base de cálculo da COFINS os bônus pagos pela montadora à sua concessionária em função de atingimento de metas por esta realizadas.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

EFEITOS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

Cada decisão refere-se individualmente àquele determinado interessado, não havendo como entender que se há de aplicar, obrigatoriamente, ao presente caso, visto não terem efeito erga omnes.

CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA

Não faltaram oportunidades de o contribuinte se manifestar, bem como tem acesso a todas as informações necessárias para exercer a sua defesa, a qual está exercendo nesta Impugnação.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. EXIGÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DO DOLO  
Necessária a comprovação das condutas e omissões dolosas do contribuinte para aplicação da multa qualificada.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - DEFINITIVIDADE DO CRÉDITO

Considera-se definitiva a decisão correspondente às matérias objeto do lançamento não impugnadas pelo sujeito passivo.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que tratava, à época, a Portaria MF nº 63/2017, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

Irresignada com a decisão a recorrente apresentou Recurso Voluntário com as mesmas alegações trazidas em sua impugnação, a saber:

1. Que rebateu todos os pontos do auto de infração, inclusive em relação aos valores recebidos a título de *Hold Back*, tendo feito uma defesa conceitual que abrangeu o referido bônus como um todo;
2. Que o auto de infração é nulo, tendo em vista a impossibilidade de acesso aos documentos da fiscalização que ensejaram o auto de infração, violando assim os princípios da ampla defesa e contraditório, bem como em razão da irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal;
3. Que caso não seja acolhida a preliminar de nulidade suscitada, no mérito, requer que seja reformado parcialmente o v. acórdão para que seja julgado improcedente o auto de infração, a fim de cancelar integralmente o débito ora exigido.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

Conforme relatado, trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em decorrência da decisão da 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, a qual acolheu parcialmente a impugnação, para no mérito, cancelar a qualificação da multa,

reduzindo-a para o percentual de 75% e manteve integralmente o lançamento relativo aos bônus recebidos da montadora de automóveis pela concessionária.

## 1. DO RECURSO DE OFÍCIO

Em razão de o valor exonerado, referente a multa qualificada, ultrapassar o limite de alçada vigente à época da decisão de primeira instância, fixado em R\$ 2.500.000,00 pela Portaria MF nº 63/2017, a autoridade competente interpôs recurso de ofício.

Contudo, para fins de admissibilidade, aplica-se o limite de alçada vigente na data da apreciação do recurso pela instância recursal, atualmente fixado em R\$ 15.000.000,00, conforme dispõe a Portaria MF nº 2/2023.

A respeito da aplicação do limite de alçada no tempo, por se tratar de norma processual, consolidou-se o entendimento, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pela sua aplicação imediata aos processos em curso, em detrimento da norma vigente à época da interposição do recurso. Tal orientação está consagrada na Súmula CARF nº 103, segundo a qual:

### **Súmula CARF nº 103:**

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

Considerando que o valor exonerado não atinge o patamar atualmente exigido, o presente recurso de ofício não deve ser conhecido.

## 2. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

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

### **2.1. Da Preliminar de Nulidade**

A recorrente sustenta, em sede de recurso voluntário, a nulidade do auto de infração por suposta violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, alegando que não lhe foi oportunizado o acesso às informações prestadas pela empresa FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda, as quais teriam sido utilizadas pela fiscalização como base para a constituição do crédito tributário.

Entretanto, conforme se depreende do próprio relatório fiscal e dos elementos constantes nos autos, os demonstrativos contendo a descrição dos requisitos e critérios para a realização dos pagamentos, fornecidos pela empresa terceira estão reproduzidas no item 3.6 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 18 a 20, estando à disposição da contribuinte desde o momento da ciência do auto de infração. Ademais, verifica-se que a empresa teve regular acesso aos autos e exerceu plenamente seu direito de impugnar o lançamento, apresentando defesa fundamentada,

com manifestação específica sobre o mérito e sobre cada um dos tipos de bonificações fiscalizadas.

É importante destacar que a fase de constituição do crédito tributário, no âmbito do procedimento fiscal, possui natureza inquisitória, não estando submetida ao contraditório formal. O contraditório, nesses casos, se estabelece com a notificação do sujeito passivo para apresentação de impugnação, oportunidade que foi regularmente franqueada à ora recorrente, a qual, inclusive, exerceu integralmente o seu direito à ampla defesa na fase de julgamento em primeira instância.

Ademais, o presente recurso voluntário representa nova oportunidade de manifestação no âmbito do contencioso administrativo fiscal, reforçando a inexistência de qualquer obstáculo ao exercício do direito de defesa. A recorrente teve acesso pleno aos elementos constantes do processo, citando inclusive o posicionamento da montadora sobre o conceito de bônus, e exerceu de forma reiterada sua defesa técnica.

Ainda, em conformidade com o entendimento deste Colegiado, observa-se que a nulidade no processo administrativo fiscal se encontra disciplinada nos arts. 59 a 61 do Decreto nº 70.235/72. De acordo com o art. 59, a nulidade está restrita aos atos lavrados por pessoa incompetente ou às decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade, salvo se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e não tiverem sido por ele causadas, ou se influírem na solução do litígio.

No presente caso, os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente, e contêm os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, incluindo descrição dos fatos, demonstração dos valores lançados e motivação clara e detalhada. Assim, não se vislumbra qualquer hipótese legal de nulidade.

Nestes termos, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada.

## **2.2. Da Matéria Impugnada**

Entendeu o julgador de primeira instância que a Recorrente apresentou defesa apenas em relação à parcela dos benefícios financeiros recebidos da montadora, a título de bônus na modalidade *Hold Back*, que não teriam sido oferecidos à tributação. Por outro lado, considerou não haver impugnação quanto à parcela remanescente do referido bônus, em relação à qual foram oferecidos à tributação e escriturados no registro F100 da EFD-Contribuições, sendo submetidos às alíquotas diferenciadas de 0,65% e 4% para as contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, quando, na visão da fiscalização, deveriam ter sido tributados pelas alíquotas básicas de 1,65% e 7,6%. Tal conduta ensejou o lançamento da diferença, com a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, no percentual de 75%.

Entendimento divergente da Recorrente, que afirma em seu Recurso Voluntário que: “a discussão acerca do *Hold Back* abrange TODOS os valores e contas contábeis envolvidos, de maneira que a Recorrente em nenhum momento realizou uma distinção em relação a esse tópico.”

Embora realmente a Recorrente tenha mencionado, em sua impugnação, a conta contábil nº 3.6.1.002.000003, lançada na EFD-Contribuições no grupo “Encargos Financeiros Líquidos”, subgrupo “Receitas Financeiras Líquidas”, não se verifica, ao longo de sua argumentação, fundamentação jurídica apta a embasar os motivos dos registros efetuados ou a contestar a exigência decorrente da aplicação das alíquotas básicas das contribuições, em razão de o lançamento ter sido efetuado com alíquotas inferiores às devidas.

O mesmo padrão se observa no Recurso Voluntário, que se limita a repetir, de forma genérica, o conceito de *Hold Back*, sustentando que não se trata de receita financeira — embora a própria empresa tenha efetuado o lançamento contábil com esta natureza, ainda que com a aplicação incorreta das alíquotas.

Neste sentido, correto o entendimento da decisão de primeira instância ao não considerar a parcela remanescente lançada na conta contábil nº 3.6.1.002.000003, subgrupo “Receitas Financeiras Líquidas”, como impugnada, e ao manter integralmente o crédito tributário.

### **2.3. Do Mérito**

No mérito, a recorrente contesta a exigência fiscal relativa à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os valores recebidos a título de bonificações pagas pela empresa Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda., alegando que tais valores não configuram receita tributável, mas sim ingressos que não se enquadram no conceito de receita bruta estabelecido pela legislação vigente e pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Alega, ainda, que as bonificações têm natureza jurídica variada e que decorrem de mero contrato, vinculados a atividade não-operacionais da concessionária — englobando reembolsos, ajustes contratuais e incentivos condicionados — e, por isso, não se submetem à incidência das contribuições sociais, em especial no regime monofásico de tributação previsto na Lei nº 10.485/2002.

A contribuinte está submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme estabelecido nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente. Para fins de análise, convém observar como a legislação vigente à época definia a base de cálculo dessas contribuições:

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) **(grifo meu)**

Os valores recebidos a título de bonificações não podem ser considerados descontos incondicionais, nos termos do art. 1º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, uma vez que não foram destacados no documento fiscal de venda, tampouco concedidos de forma irrestrita e automática. Pelo contrário, tais valores são vinculados a critérios previamente estabelecidos contratualmente, como metas de vendas, participação em campanhas ou cumprimento de indicadores de desempenho, o que caracteriza sua natureza condicional.

Idêntico entendimento aplica-se aos demais bônus pleiteados, à luz da Solução de Consulta Cosit nº 366/2017, a qual trata de forma uniforme os diversos tipos de bonificações, sem realizar distinções quanto à sua nomenclatura ou finalidade contratual.

Nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 366/2017, os bônus e incentivos financeiros concedidos pelas montadoras às concessionárias, mesmo quando vinculados ao desempenho ou outras condições, configuram receitas tributáveis, sujeitas ao regime não cumulativo, desde que não haja devolução contratual ou jurídica obrigatória do montante.

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.

Os valores discutidos nos autos correspondem a incentivos financeiros repassados pela montadora à concessionária, cujo pagamento depende do atendimento de condições previamente ajustadas entre as partes. Tais incentivos, ao se concretizarem, representam acréscimos patrimoniais com característica de receita auferida pela beneficiária.

No que se refere aos valores recebidos para fins de publicidade e propaganda, como é o caso do bônus mídia coop, trata-se de verbas que, embora destinadas à realização de campanhas e ações promocionais em parceria com fornecedores, representam receitas ingressadas no patrimônio da empresa. No regime de apuração não cumulativa, esses valores não se enquadram entre as hipóteses legais de exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Ainda que se destinem a finalidades específicas, a disponibilidade econômica desses recursos configura fato gerador das contribuições, conforme reconhecido em diversos pronunciamentos da administração tributária. Embora a Solução de Consulta Cosit nº 208/2019 não tenha efeito vinculante para este Conselho, seu conteúdo técnico está alinhado com o entendimento consolidado no CARF, ao reconhecer a tributação dessas receitas como regra, independentemente de sua destinação final.

Solução de Consulta Cosit nº 208/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. RECEITA.

TRIBUTAÇÃO. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição. SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 290, DE 13 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 16 DE JUNHO DE 2017.

Os valores recebidos a título de bonificação foram recentemente analisados por este Colegiado, motivo pelo qual adoto, como razões de decidir, os fundamentos constantes do voto vencedor no Acórdão nº 3201-011.619:

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

[...]

Em assim sendo, bônus sobre vendas e *hold back* não podem ser classificados como receitas financeiras, porque não decorrem da aplicação de recursos financeiros. O Decreto nº 3.000, de 1999, em seu art. 373 c/c art. 375, parágrafo único, elenca como receitas financeiras: “os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, além das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual”. No caso em exame, como tais créditos não podem ser classificados como receitas financeiras, devem ser tributados com base no disposto no art.1º e seu §1º, da Lei no 10.833, de 2003. Em face aos elementos contidos nos autos, há que se considerar correto o tratamento adotado pelo Fisco no que diz respeito à tributação destes valores.

Para reforço do entendimento adotado, colaciono ainda os seguintes julgados deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Data do fato gerador: 01/01/2000, 31/05/2005

COMERCIANTE VAREJISTA CONCESSIONÁRIO DE VEÍCULOS. DESCABIDA A EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA DE VALORES RECEBIDOS DO FABRICANTE A TÍTULO DE INCENTIVOS DE VENDA.

Créditos efetuados por fabricante de veículos em favor de comerciante varejista, no âmbito de programa de incentivo de vendas, não se enquadram como "receitas de venda" e não podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins não cumulativa."

Processo nº: 10909.003030/2005-11. Acórdão nº 3202-000.388, de 06 de outubro de 2011. Relator: Conselheiro José Luiz Novo Rossari

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

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

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."

Processo nº: 11516.720709/2013-64. Acórdão nº 3201-003.438, de 26 de abril de 2017. Relatora: Conselheira Semiramis de Oliveira Duro

Neste sentido, a autoridade julgadora de primeira instância examinou adequadamente a natureza das bonificações recebidas, reconhecendo, com acerto, que não se trata de receitas excluídas da base de cálculo das contribuições, tampouco de valores submetidos ao regime monofásico instituído pela Lei nº 10.485/2002.

Assim, alinho-me ao entendimento da DRJ referente as bonificações, por refletir a correta aplicação da legislação tributária de regência e a jurisprudência consolidada deste Conselho.

### 3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo integralmente a decisão de primeira instância.

*Assinado Digitalmente*

**Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**

**DECLARAÇÃO DE VOTO****Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**

Peço a devida vênia a I. Relatora, para discordar em relação ao quanto decidido no presente processo com fim de votar para conhecer a preliminar em relação ao quanto discutido em sede de Impugnação e no mérito em relação a cobrança do PIS e da COFINS sobre os bônus *Hold Back* recebidos pela Recorrente.

**Da preliminar.**

Em relação a preliminar suscitada pela Recorrente em relação a nulidade do Auto de Infração, concordo com a I. Relatora, não podendo ser anulado o mesmo pelos argumentos trazidos pela Recorrente.

Todavia quanto a preliminar referente a matéria impugnada ou não pela ora Recorrente no momento de sua Impugnação, discordo da I. Relatora, com a devida vênia, nos termos que entendo que tanto a discussão dos valores não escriturados, quanto os valores escriturados no registro F100 estão vinculados com a mesma discussão, qual seja, os benefícios financeiros recebidos da montadora a título de bônus na modalidade *Hold Back*, não podendo segregar o mesmo no momento do julgamento, conforme demonstro a seguir.

Vale ressaltar que apesar de no auto de infração ter sido segregado os valores específicos da conta contábil nº 3.6.1.002.000003 – OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS, devido a existência de pagamento parcial, no TVF (Fls. 2828 a 2847) o fiscal inclui a discussão com toda a argumentação trazida para as demais contas contábeis, todas dentro do mesmo título “4- APURAÇÃO DAS RECEITAS COM BONIFICAÇÕES NÃO DECLARADAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES / NÃO TRIBUTADAS PELAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS”

Considerando que o próprio fiscal incluiu a discussão no mesmo tópico do TVF, sem uma necessária divisão ou distinção, entendo que não existe motivação para declarar que as discussões são separadas.

Inclusive o formato do texto é similar aos demais itens, não ocorrendo uma separação clara entre os itens apresentados pela fiscal.

Verifica-se que a divisão no presente Auto de Infração se deu devido a Recorrente, nessa conta específica, ter realizado o recolhimento com base nas alíquotas de Receita Financeira, portanto, não sendo possível a cobrança integral do PIS e da COFINS, fazendo-se necessária a cobrança somente da diferença entre os valores recolhidos e o que a fiscalização entendeu por correto.

Motivo pela qual dou provimento em sede de preliminar nesse item, devendo o mesmo ser julgado com o conjunto da discussão.

**Do mérito**

Adentrando no mérito do presente processo, em relação a discussão sobre os benefícios financeiros recebidos da montadora a título de bônus na modalidade *Hold Back*, necessário esclarecer que

até o momento não existe um posicionamento majoritário sobre o tema, inclusive no acórdão trazido pela I. Relatora o julgamento foi decidido pelo voto de qualidade.

Peço vênia para discordar sobre esse tema, por entender que a Recorrente faz jus o quanto alegado no presente Recurso Voluntário, conforme demonstrarei a seguir.

Trago para o presente voto parte do texto do Acórdão nº 3402-011.075, no qual foi dado provimento por unanimidade para afasta natureza de receita de diversos reembolsos e por maioria por afastar os valores recebidos a título de *Hold Back*:

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

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

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

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados

de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).” (Lei nº 10.637/2002)O artigo 1º, da Lei nº 10.833/2003 tem redação idêntica ao transcrito acima.

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

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

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

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

O conceito de receita pode ser confirmado em diversas normativas contábeis.

**Vamos reproduzir a Deliberação CVM nº 597/2009, e que aprova o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 30:**

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

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

(...)"

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

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

Vê-se que há uma confusão escusável no Recurso Voluntário, quando a Recorrente erradamente assume que apenas os ingressos que resultem em alterações positivas do Patrimônio Líquido poderiam ser considerados como receitas, o que não está certo. Na definição do CPC 47, acima reproduzido, o que se diz é que os aumentos dos ativos, ou reduções de passivos, precisam gerar alterações positivas no patrimônio líquido para serem reconhecidos como receitas.

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

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

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

**No sentido contrário, os ingressos de valores no caixa ou outro ativo da empresa, apenas podem ser registrados como receitas se decorrerem da negociação de um bem econômico, disponibilizado ao cliente comprador ou contratante de serviços, total ou parcialmente, de forma integral ou proporcional dadas as regras do regime de competência. Como já dito anteriormente, ingressos que visem repor o patrimônio da empresa em decorrência de despesas que contratualmente não eram suas, mas que foram por ela suportadas em razão de acertos contratuais, ao serem ressarcidas, não podem ser consideradas como receitas, pois não se tratam de aumento nos**

**benefícios econômicos durante o período contábil, mas sim de reposição à situação anterior.**

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

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

No entanto, se o registro contábil, no momento do desembolso, teve como contrapartida à conta de disponibilidades uma conta de ativo a receber das outras empresas participantes deste rateio de publicidade, ou da própria RENAUT, em cumprimento a acordos prévios, o reconhecimento do retorno do valor que não era devido pela IESA, mas de responsabilidade de terceiros, não tem a natureza de receita para integrar a base de cálculo destas contribuições sociais. O mesmo deve-se afirmar a respeito destes desembolsos terem, eventualmente, resultado em créditos de apuração do PIS/COFINS no regime não cumulativo.

Podemos nos referir à Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de dezembro de 2013, da qual reproduzo trecho de interesse:

“11. No caso do processo em exame, no tocante à aludida operação de rateio de despesas, a finalidade principal atribuída à recorrente é a de administrar os interesses das empresas do grupo e reduzir os custos/despesas comuns, relativos aos gastos administrativos necessários e usuais a todas elas.

12. Sendo assim, como coadunar as orientações destacadas no item 8 com uma operação contábil centralizada, amplamente praticada no mundo real, com a finalidade de agregar despesas operacionais incorridas por diversas empresas, entidades autônomas componentes de um mesmo grupo, relacionadas a departamentos de apoio administrativo concentrados?

(...)

18. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, merecem análise a natureza jurídica do valor recebido como rateio de despesas pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas pelos integrantes do grupo econômico e a forma de apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das referidas contribuições em relação às despesas compartilhadas.

19. Preliminarmente, destaca-se que as exigências para regularidade fiscal do rateio de despesas em voga, expendidas no item 17, permanecem, mutatis mutandis, válidas e sua observação será tomada como premissa nas análises que se seguem.

20. Cabe acentuar que o fato gerador e a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins circunscrevem-se ao alcance semântico dos vocábulos receita e faturamento. A extensão significativa do signo receita vai além do campo de abrangência do signo faturamento, e compreende, além dos valores auferidos pela venda de bens ou pela prestação de serviços, outros recursos auferidos que tenham o condão de aumentar o patrimônio de uma entidade, ainda que fora do contexto de sua atividade ordinária. Assim, a expressão receita por si só representa todo o espectro de incidência dessas exações.

21. O núcleo semântico do vocábulo receita parece exigir de toda operação que pretenda portar tal característica que em seu bojo haja o animus de gerar riqueza. Isto sob a ótica de incremento de valores positivos no patrimônio de uma determinada entidade. Permeia também como aspecto norteador da expressão receita o fato de ela representar o fim perseguido por qualquer entidade, cabendo às despesas o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo.

22. Neste contexto, impende reconhecer que os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial.

23. Com efeito, é peculiar ao gerenciamento concentrado de despesas que uma entidade pertencente ao grupo econômico, normalmente a matriz, assumia inicialmente os custos e despesas necessários para operacionalização da sistemática. Tais dispêndios são de responsabilidade de todas as unidades que usufruam dos bens e serviços consumidos. O fato de a unidade centralizadora dos custos e despesas receber das unidades descentralizadas as importâncias que inicialmente suportou, em benefício destas, não configura receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados.

24. Quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ressalta-se que seu método de apuração difere substancialmente daquele relativo às despesas compartilhadas. Enquanto a apuração da parcela de rateio de despesas que cabe a cada integrante do grupo econômico é feita pela pessoa jurídica centralizadora, restando às demais pessoas jurídicas do grupo apenas verificar a correção dos valores, a apuração dos eventuais créditos da não cumulatividade das contribuições em voga deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica, com base na parcela do rateio que lhe foi imputada.

25. À vista da parcela de contribuição para pagamento das despesas compartilhadas que lhe cabe de acordo com o critério de rateio fixado pelo grupo, cada pessoa jurídica somente poderá aproveitar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às quotas da mencionada parcela que se subsumam a hipóteses de creditamento estabelecidas na legislação correlata.

26. Neste ponto, exemplificativamente, cumpre ressaltar que, nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não se permite o creditamento em relação ao valor pago a pessoa física.

27. Assim, caso a pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas utilize mão-deobra própria na execução das atividades, não poderá apurar crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios correlatos. Da mesma forma, as demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico não poderão apurar crédito em relação aos dispêndios da pessoa jurídica centralizadora com mão-de-obra própria.

28. Portanto, o rateio de despesas administrativas deve ser operacionalizado de forma a discriminar as quotas integrantes da parcela que cabe a cada pessoa jurídica que compõe o grupo conforme os critérios de rateio preestabelecidos. Isso para permitir que cada pessoa jurídica, após apurada sua parcela de contribuição para o rateio de despesas, identifique as quotas da referida parcela que lhe geram direito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.”

A referida Solução de Divergência, acima reproduzida, foi emitida para dirimir contradições a respeito do rateio de despesas dentro de um mesmo grupo econômico, situação na qual reconheço similaridade suficiente para ter aplicação direta no caso em questão, onde empresas que não são do mesmo grupo empresarial possuem relações semelhantes admitidas contratualmente.

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

Não tendo havido nenhum aproveitamento de crédito no regime não cumulativo, o ingresso de recursos indicado na autuação é mero reembolso e não receitas tributáveis pelo PIS/COFINS.

(...)

Reembolsos

Assim justifica a autoridade tributária o lançamento dos reembolsos listados nº item c.1, do Termo de Verificação Fiscal, reproduzido no relatório destes voto:

As receitas decorrentes de reembolsos e/ou recuperações de despesas não foram contempladas dentre as previstas como passíveis de exclusão/dedução da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins. Por conseguinte, se a própria empresa esclarece que tais valores são recebidos como forma de ressarcimento por despesas e alguns custos incorridos na realização de suas atividades operacionais, é evidente que esses valores se enquadram no conceito legal de receita para fim de incidência das contribuições.

Como pode-se notar, a Autoridade Tributária motiva a autuação pelo simples fato de que reembolsos não constam da lista excludente exaustiva presente na legislação de PIS/COFINS, mas como já discorrido acima, não cabe atribuir o conceito de receita pela sua ausência de uma operação específica na lista já citada, pois inicialmente o ingresso analisado precisa enquadrar-se no próprio conceito de receita, afinal, a incidência de PIS/COFINS rege-se pelos §§ 1º e 2º, dos artigos 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não se identifica no Relatório do Auto de Infração qualquer consideração sobre a utilização indevida do total de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo referente às parcelas de reembolso para reconstituir o patrimônio da Recorrente em razão da antecipação de despesas, referentes a operações previstas em contrato envolvendo a montadora RENAULT e as suas concessionárias de veículos, em valores acima das cotas de responsabilidade da Recorrente, em favor de terceiros, inclusive da RENAULT.

Desta forma, dou razão à Recorrente.

Hold Back – recomposição de custos de mercadorias vendidas

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

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

utilização indevida de créditos do regime não cumulativo em razão de ser o regime monofásico.

Concluo, então, como tendo razão a Recorrente.”(g.n)

(Acórdão nº 3402-011.075 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 28 de setembro de 2023 – Relator: Jorge Luís Cabral)

No presente processo vemos que o *Hold Back* se trata de retorno de parte do valor que foi utilizado para pagamento do veículo no momento de compra pela concessionária, valor este que a montadora fará a devolução quando o veículo for vendido pela concessionária ou passado um determinado período de tempo.

Verificando o conceito do termo *Hold Back* podemos constatar que se refere a garantia da montadora de que o veículo será vendido e ela não terá que arcar com o prejuízo, podendo ser comparado a um cheque caução de um locador.

Por exemplo, quando se aluga um imóvel e faz o depósito de uma caução para que o locatário possa ter uma garantia, todavia ao retornar esse valor para a conta do locador não podemos considerar esse valor como receita. Os juros que possam ter incidido sobre o referido valor são receita financeira, devendo ser tributado, porém o valor de retorno não pode ser considerado como uma receita da mesma.

A mesma situação ocorre no presente caso, ao adquirir o veículo da montadora a concessionária paga um valor, o qual deve ser segregado como para fins de *Hold Back* e valor acordado pelo veículo. Assim, o valor acordado pelo veículo permanece com a montadora, sendo sua receita, e o valor a título de *Hold Back* será posteriormente devolvido a concessionária, assim como a caução no caso da locação de imóvel.

Caso não ocorra o retorno desse valor (*Hold Back*), deverá ser considerado como parte do valor do veículo adquirido, aumentando assim o valor de custo da aquisição deste. No entanto, ocorrendo a devolução do montante a concessionária, deve se considerar que foi reduzido o custo do veículo.

Analisando como renda (Receita – Despesa), tem um grande impacto, pois muda toda a equação. Contudo, no caso aqui tratado, somente a receita do retorno desse valor não pode impactar.

Trago também para o presente processo trecho do voto apresentado pela I. Relatora do Acórdão nº 3201-011.619:

“Fundo De Veículos Nissan (FVN)

O Fundo de Veículos Nissan, de acordo com as informações prestadas pela própria interessada, é um plano de fomento para facilitação no acesso a crédito (intermediado por instituição financeira) visando fornecimento de veículos novos. Os planos são denominados floor plan na modalidade FDV (financiamento de 60% do limite total com recursos decorrentes do aporte da rede e do fomento) e floor plan na modalidade Clássico (financiamento de até 60%, com recursos decorrentes do aporte da rede, fomento e de garantias bancárias convencionais). Os recursos para viabilização deste crédito rotativo decorrem de aportes feitos pelas próprias concessionárias (“Aporte Rede” via “Hold Back”) e pela montadora, (denominado “Fomento”), realizados mediante pagamento pela Nissan

diretamente na conta das concessionárias. Este fomento seria custeado pela Nissan, mediante “bônus” e mesmo após atingida a meta de contribuição, a montadora retém 1% do preço de venda à rede concessionária, os quais seriam “devolvidos” às concessionárias. Por este motivo, a Recorrente defende que a natureza destes valores seria financeira.

Tal instituto é bastante utilizado no segmento de indústria e comércio de automóveis, sob as mais variadas denominações. **É utilizado para designar um aumento artificial do preço de venda do veículo na fábrica, proposto pela montadora como forma de retenção de parcela do capital de giro do concessionário, mas que, ao final de determinado período, é restituída com acréscimo de juros.** Trata-se de prática empresarial também adotada em outros países e que serve para garantir uma estabilidade no preço de venda ao consumidor final e na rentabilidade da rede de concessionárias.

Devido a sua importância, o mecanismo é referido em estudos acadêmicos sobre a crise da rede de concessionárias de automóveis no Brasil e sobre o modelo de operação das concessionárias de veículos, que o definem nos seguintes termos:

“O hold back é um **valor agregado ao custo do veículo** faturado pela montadora, cujo montante é destinado para um fundo de aplicação administrado pela montadora e **posteriormente devolvido aos concessionários.**” José Luiz Pimenta. A crise da rede de concessionárias de automóveis no Brasil.

Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Regional e Urbano. Universidade de Salvador. Bahia, 2002, n.32, p. 75. Disponível em

[http://www.peresjunioradvocacia.com.br/site/docs/crise\\_rede\\_disserta%C3%A7%C3%A3o\\_luiz%20pimenta.pdf](http://www.peresjunioradvocacia.com.br/site/docs/crise_rede_disserta%C3%A7%C3%A3o_luiz%20pimenta.pdf). Acesso: 25/01/2024.

“[...] ferramenta denominada hold back, em que, de cada venda de veículo realizada, é recolhido um percentual compulsório pelas montadoras para depósito em conta especial remunerada, **cuja devolução é feita após um certo período de tempo.** Esse valor compulsório feito pela montadora acaba, de certa forma, ajudando a concessionária com um incremento de capital de giro a cada período de tempo pré determinado”

Marcos Antônio de Lima. Contribuição para a compreensão do modelo de operação das concessionárias de veículos no Brasil e da utilização do F&I–finance and insurance: um estudo de caso em uma grande rede de concessionárias Fiat. Dissertação de Mestrado. Programa de Mestrado em Administração. USCS. São Caetano do Sul, 2009, p. 88. Disponível em: [http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2009/pdf/marcos\\_antonio\\_de\\_lima.pdf](http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2009/pdf/marcos_antonio_de_lima.pdf). Acesso: 25/01/2024

Nota-se, portanto, que o instituto funciona como uma espécie de aplicação imposta pelos fabricantes aos concessionários, **que, para cada veículo adquirido,**

**são obrigados a disponibilizar parte de seu capital de giro em favor de um fundo administrado pela montadora.**

Este capital fica retido por um determinado período de tempo e, **quando restituído, é acrescido de juros remuneratórios pagos pelo fabricante.** A forma de aplicação, entretanto, apresenta uma particularidade, porque o capital é repassado ao fabricante mediante **pagamento de um sobrepreço no valor de venda do veículo.**

Em razão disso, a devolução do **hold back não constitui liberalidade do fabricante, porque o valor retido já pertence ao concessionário.** Tanto é assim que, durante o período de retenção, a montadora se obriga a remunerar o capital disponibilizado. O concessionário, por outro lado, tem direito subjetivo à devolução do valor principal, acrescido de juros, ao final do prazo definido no contrato de adesão, desde que devidamente aperfeiçoada a retenção, mediante pagamento da integralidade do veículo.

Os elementos de caracterização dessa prática empresarial, por sua vez, se reproduzem concretamente na hipótese dos autos.

Conforme mencionado no item anterior, os valores recebidos a título de bônus/bonificações integram o faturamento das concessionárias e são tributáveis para fins de PIS/Cofins. Da mesma forma, não estão sujeitas à redução de alíquota ou à exclusão da base de cálculo (a redução de alíquota a zero só seria aplicada em comissões relativas à intermediação nas vendas diretas, e a exclusão da base de cálculo somente atingiria os descontos incondicionais, caso se fizessem constar nas notas fiscais). **O hold back é um incentivo para que as vendas sejam agilizadas, pois o preço pago pelo veículo não é alterado, o valor de aquisição é aquele pago à montadora e é este mesmo que é contabilizado como custo da mercadoria vendida.** Logo, estas 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 destas verbas, em razão da determinação de interpretação restritiva prevista no art. 111, I, do CTN:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I. suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II. outorga de isenção;
- III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(Destacou-se)

Dito de outra forma, no que se refere à natureza jurídica dos bônus sobre vendas e **hold back, em se tratando daqueles valores recebidos da montadora por veículos que já foram pagos pela concessionária e estão no estoque,** e bonificação de fábrica paga após a venda do veículo, na forma de incentivo à adimplência das revendedoras, são receitas, não guardando previsão na lei de regência como hipóteses de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base

de cálculo ou redução de alíquota a zero. **E, o fato de serem concedidos, por vezes, para mitigar eventuais prejuízos da concessionária por aquisição anterior a preço mais elevado, não altera a natureza jurídica destes bônus.”** (g.n)

(Acórdão nº 3201-011.619 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 19 de março de 2024 – Relatora: Ana Paula Giglio)

Como é possível verificar, mesmo em votos contrários aos contribuintes sobre o tema contata-se que os valores do *Hold Back* estão vinculados com o valor de custo da compra do veículo por parte da concessionária e são, como dito no voto mencionado acima, de posse da concessionária, sendo administrado pela montadora, mas sem a liberalidade sobre esses valores.

Tal situação se equipara quando o contribuinte investe um valor numa aplicação bancária, o valor aplicado ao retornar não pode ser considerado uma receita e sim um retorno de valor que já era de sua posse, sendo possível somente a tributação sobre os juros que rendeu aquela aplicação.

Motivo pela qual entendo que deva ser cancelada a autuação relacionada ao bônus *Hold Back*. Sobre os demais bônus entendo correto o posicionamento da I. Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**