



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720002/2022-19
ACÓRDÃO	3202-003.350 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARBEL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO.

Deve ser afastada a hipótese de nulidade quando o Auto de Infração é lavrado por autoridade competente e atende a todos requisitos formais, possibilitando ao sujeito passivo, portanto, o pleno exercício do direito de defesa no curso do processo

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. BÔNUS HOLD BACK. BÔNUS MERCADOLÓGICOS. BÔNUS DE PERFORMANCE. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo da contribuição as bonificações recebidas pelas concessionárias de veículos, por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica, submetidas ao regime não cumulativo, e por não estarem compreendidas entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. VERBAS PARA PROPAGANDA E PUBLICIDADE. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo da contribuição os reembolsos recebidos pelas concessionárias de veículos destinados a propaganda e publicidade, por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica, submetidas ao regime não cumulativo, e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. BÔNUS HOLD BACK. BÔNUS MERCADOLÓGICOS. BÔNUS DE PERFORMANCE. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo da contribuição as bonificações recebidas pelas concessionárias de veículos, por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica, submetidas ao regime não cumulativo, e por não estarem compreendidas entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. VERBAS PARA PROPAGANDA E PUBLICIDADE. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo da contribuição os reembolsos recebidos pelas concessionárias de veículos destinados a propaganda e publicidade, por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica, submetidas ao regime não cumulativo, e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, por violação à ampla defesa e ao contraditório, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/05), que julgou procedente em parte a Impugnação, em desfavor da Recorrente CARBEL SA LTDA.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

O presente processo trata dos autos de infração às fls. 6988/7007, lavrados para lançamento de ofício de PIS e Cofins, em decorrência de omissão de receitas de bonificações pagas à concessionária Carbel pelas montadoras Audi do Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda. e Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda. Após procedimento fiscal realizado, verificou-se que a interessada não registrou valores com natureza de bonificações pagos pelas citadas montadoras na EFD-Contribuições e não declarou/recolheu as contribuições incidentes sobre estes valores.

Do lançamento Conforme Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 6968/6987), a interessada foi convidada e participou de Reunião de Conformidade Tributária, nos termos da Portaria RFB nº 4.888/2020, cujo foco foi a tributação do PIS e da Cofins sobre as bonificações pagas pelas montadoras às concessionárias de veículos. Como medida preparatória à Reunião de Conformidade Tributária, tanto a concessionária Carbel quanto as montadoras Audi e Volkswagen foram intimadas a detalhar os tipos de bonificações recebidas e pagas, incluindo informações sobre os valores, a sua contabilização e a tributação aplicada.

Em atendimento às solicitações, a Carbel apresentou demonstrativo (fls. 8/9) detalhando as bonificações recebidas das montadoras Audi e Volkswagen sobre as quais foram aplicadas alíquota zero de PIS e Confins.

O TVF esclarece que nos termos da Lei n.º 10.485/2002, a tributação de PIS e Cofins é concentrada nos fabricantes de veículos e importadoras 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, as bonificações são receitas das concessionárias e devem ser tributadas pelas contribuições às alíquotas de 7,6% para a Cofins e 1,65% para o PIS, conforme entendimento da Receita Federal do Brasil expresso na Solução de Consulta Cosit n.º 366/2017 e na Solução de Consulta Cosit n.º 208/2019.

Após a Reunião de Conformidade Tributária, foi concedido a interessada um prazo inicial de 30 dias para a auto regularização, tendo sido posteriormente estendido para 90 dias. Expirado este prazo, a interessada Carbel não procedeu à auto regularização.

Da multa de ofício O TVF concluiu que a interessada agiu de forma dolosa ao omitir as informações a que estava obrigada a prestar à autoridade fazendária através da EFD-Contribuições, e ao não escriturar na Escrituração Contábil Digital (ECD) de forma objetiva, as receitas à título de bonificações recebidas das montadoras. Assim, foi aplicada multa de ofício qualificada, com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e formalizada Representação Fiscal para Fins Penais no processo administrativo nº 13136.720138/2022-59.

Conforme entendimento da fiscalização, as bonificações recebidas das montadoras Audi e Volkswagen que não foram escrituradas na EFD-Contribuições da interessada teriam sido contabilizadas de forma dispersa em várias contas contábeis na Escrituração Contábil Digital (ECD), como valores redutores do custo dos veículos, como despesas e/ou como peças adquiridas das montadoras.

O TVF concluiu que a conduta reiterada da interessada, de contabilizar as bonificações recebidas na Escrituração Contábil Digital (ECD) como direitos a receber ou redução de passivos perante a Audi e a Volkswagen, evidencia a intenção de ocultar as receitas auferidas e dificultar a sua identificação pela autoridade tributária, tendo sido enquadrada no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, conforme trechos a seguir transcritos, justificando, assim, a qualificação da multa de ofício.

6.7- As infrações apuradas na presente ação fiscal atestam a prática contumaz do sujeito passivo em omitir receitas, revelando o propósito deliberado de impedir o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária, da apuração das bases de cálculo das contribuições, e da consequente ocorrência do fato gerador dos tributos, 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;

(...)” 6.8- 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)(...)” Da impugnação apresentada pela interessada Carbel S.A Cientificada, a interessada apresentou impugnação, por meio da qual, argumenta, ilustrando com doutrina e jurisprudência que entende a seu favor, em resumo, que:

II. DO DIREITO II.A) PRELIMINARMENTE - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

□ Como pontuado no Termo de Verificação Fiscal, o presente auto de infração é decorrente de uma fiscalização que ocorreu perante as montadoras Audi do Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda. e Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda.

□ Constata-se que o presente auto de infração foi lavrado com base em informações unilaterais obtidas junto a terceiros. Em outras palavras, foi lavrado o auto de infração, sem ao menos a empresa autuada ter sido intimada para prestar esclarecimentos em fase fiscalizatória. Em momento algum a própria empresa autuada é “convidada” a participar do processo de fiscalização, com informações que interferissem na consolidação do crédito tributário – que dela acabou sendo exigido. Ora, é inadmissível que a Impugnante não tenha sido intimada para participar do procedimento fiscalizatório, o qual ensejou a imputação do presente débito tributário.

□ Resta expressamente indicado no Termo de Verificação Fiscal que a Impugnante em momento algum foi intimada a fornecer informações especificamente sobre as operações auatadas, ou sequer participar da composição desses valores – pelos quais foi auatada!

□ O Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 7º, possibilita que a I. Autoridade possa instaurar o procedimento fiscal quando houver indícios de possíveis irregularidades e esse procedimento terá início com o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária. Contudo, antes de qualquer ato no intuito de instaurar em definitivo o procedimento de fiscalização, deverá existir ordem específica para fiscalização e essa precisa estar materializada em um documento denominado Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ou Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), conforme determinação do Decreto nº 6.104/2007 e do Decreto nº 8.303/2014.

□ Ocorre que, em que pese tenha sido emitido, em 22 de dezembro de 2021, um Termo de Início do Procedimento Fiscal nº 0610900.2021.01050 em face da empresa auatada, não foi a partir dessa fiscalização que decorreu o presente auto de infração.

□ Tanto é que no próprio Termo de Verificação Fiscal, quando mencionado referido Termo de Início de Procedimento Fiscal, o I. Agente Fiscal apenas se limita a dizer que o “(...) Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado em 22/12/2021”. Verifica-se que nesse Termo o I. Agente Fiscal pontua que foi dado início à fiscalização de PIS e Cofins, sem pedir quaisquer documentos ou informações à empresa auatada.

□ Após esse Termo de Início de Procedimento Fiscal, a Impugnante não foi intimada de qualquer complemento à fiscalização, restando surpreendida com a intimação do presente auto de infração, o qual foi pautado INTEIRAMENTE com informações fornecidas por terceiros, que no presente caso foram as montadoras de veículos. Via de consequência, constata-se que o Termo de Início de Procedimento instaurado em face da empresa auatada foi apenas um ato proforma da fiscalização.

□ A ausência de fiscalização em face da própria empresa auatada acarretou diversos equívocos no processo administrativo, especificamente na conta contábil 1.1.2.010.000014. Para o ano de 2019, o I. Agente Fiscal incluiu valores que supostamente não foram tributados pelas contribuições, os quais já haviam sido tributados pelo PIS e pela Cofins. Ou seja, a I. Autoridade Fiscal incorreu em erro ao incluir na base de cálculo das mencionadas contribuições o montante de R\$ 302.797,46. Sendo assim, o auto de infração violou a Regra Matriz de Hipótese de Incidência Tributária, vez que se equivocou no aspecto quantitativo da referida hipótese, o que acarreta a nulidade do auto de infração.

□ Ainda, para sua surpresa, ao consultar a cópia integral do presente processo administrativo, igualmente não havia as peças relativas às fiscalizações junto às montadoras Audi do Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda. e Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda, tampouco quais foram as informações que as montadoras forneceram acerca da empresa auatada. Assim, não pairam dúvidas que a Impugnante se

encontra prejudicada, na medida em que não é possível verificar quais documentos foram entregues à fiscalização, prejudicando seu direito de defesa.

□ A Impugnante é a devedora principal do presente auto de infração, e a ela deverão ser fornecidos todos os documentos e informações que foram utilizados como base do presente lançamento para que ela consiga se defender amplamente e corretamente.

□ Diante de todo o exposto, concluiu-se que a impossibilidade de acesso aos documentos da fiscalização que ensejou o auto de infração viola os princípios da ampla defesa e contraditório, bem como que o auto de infração que se iniciou com um Mandado de Procedimento Fiscal irregular é nulo, de modo que a presente Impugnação deverá ser provida para que seja reconhecida a nulidade ora pleiteada.

II.B) DO MÉRITO - DA REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES DA EMPRESA AUTUADA □ Diferentemente do que afirma a fiscalização e conforme será demonstrado a seguir, os bônus recebidos das montadoras decorrem de mero contrato e estão vinculados a atividades não operacionais da concessionária, ora Impugnante, tais como performance de qualidade, hold back, atendimento/manutenção de clientes e contribuição para posição de mercado das montadoras.

□ Inclusive, referidas bonificações são regulamentadas por meio de convenções que utilizam como base a Lei nº 6.729/70 (Lei Ferrari), que em seu artigo 19 traz inúmeras possibilidades para se celebrar as convenções. Inicialmente, 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).

□ É evidente que a base de cálculo do PIS e da Cofins, contempla o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços, independentemente da classificação contábil que lhe seja dada. 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.

□ 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.

II.B.1) BÔNUS “HOLD BACK” □ Ao adquirir o veículo, a concessionária realizada 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.

□ O hold back não se confunde, por exemplo, com o bônus pago para compensar eventuais descontos que se façam necessários no preço final de venda ao consumidor, como forma de viabilizar a operação.

□ 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 de modo que compõe uma espécie de fundo e é objeto de aplicação financeira, sendo posteriormente devolvido à concessionária. In casu, o Hold

Back da montadora “VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA”, além da informação constar no campo “informações complementares” da nota fiscal, o “hold back” não está embutido no valor do produto, e sim representada um valor a mais no documento fiscal.

□ Entende-se, desse modo, por bônus “hold back” o montante incluído no preço no momento da compra de veículos junto à montadora, que após a venda ou após determinado prazo é devolvido ao concessionário, caracterizando, assim, uma REDUÇÃO NO CUSTO DO PRODUTO, ampliando sua margem de lucro e negociação. Em palavras simplificadas, o “hold back” ora em apreço representa uma aplicação financeira forçada pela montadora, que exige a aplicação financeira desse valor, para posterior devolução.

□ Conclui-se que este bônus se assemelha ao desconto incondicional, característica de redutor da receita bruta de vendas para o vendedor e de redutor de custo para o comprador, já que concedido de forma irrevogável no momento da comercialização do produto (veículos no presente caso).

□ Sendo assim, considerando que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem que não integram a base de cálculo das referidas contribuições as receitas referentes aos descontos incondicionais concedidos, não pairam dúvidas do equívoco da I. Autoridade Fiscal ao lavrar o presente auto de infração.

□ O Hold Back não enseja na própria operação (ou na própria nota) a redução do preço do produto, o qual é pago integralmente pela concessionária à montadora. Entretanto, como já esclarecido acima, em decorrência da compra efetuada o valor retido é creditado à concessionária em conta corrente conjunta à montadora, podendo ser utilizado para a aquisição de novos veículos de acordo com a periodicidade e demais regramentos definidos pela montadora.

□ Ad argumentandum, mesmo que se considere que os valores relativos ao Hold Back não podem ser considerados como descontos incondicionais (redutores de custo), ainda assim não podem ser tributados pelas contribuições de PIS/Cofins. Em resumo, não há receita auferida em nenhuma etapa da operação, seja (i) no fabricante: por carecer do atributo de definitividade do ingresso (a entrada sem reservas ou condições), seja (ii) na concessionária: na devolução, por não se tratar de elemento novo e positivo.

□ Por fim, ainda que o Hold Back fosse considerado como receita, a I. Fiscalização não poderia exigir o pagamento de PIS e Cofins por parte da Impugnante, haja vista que, como explanado acima, a tributação de veículos automotores está sujeita ao regime monofásico, ou seja, toda a tributação está concentrada nas montadoras, sendo a operação de venda feita pelas concessionárias sujeita à alíquota zero.

II.B.2) BÔNUS MERCADOLÓGICOS/DESCONTO EM CAMPANHA □ Nesse tópico, a Impugnante irá tratar de diversos tipos de bônus classificados pelo I. Agente Fiscal no TVF, os quais tem 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 de vendas – venda de veículos novos no varejo) □ Entende-se como bônus mercadológicos os descontos concedidos pela montadora repassado ao mercado - desconto a posteriori – pagos em veículos no estoque do concessionário para que se adeque a campanha de varejo da montadora. Essa modalidade de bônus é comum quando o estoque da rede está alto e existe a necessidade de um incentivo para que ocorra a venda do veículo.

□ Já 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, o concessionário recebe o veículo usado como parte do pagamento, avaliando-o com base na tabela FIPE.

□ Nesse sentido, referidos bônus têm natureza de recomposição de custo, ou seja, não há que se falar no ingresso de receita, mas apenas de cifra para manutenção das margens originalmente previstas. Em outras palavras, o bônus de equalização não pode ser confundido com ingresso/acréscimo de receita, mas sim de recuperação/redução do custo do veículo diante de uma conhecida situação mercadológica.

□ Assim, os valores oriundos dos bônus autuados nesse tópico referem-se a incentivos atrelados a ações promocionais (campanhas) para modelos estabelecidas periodicamente pelas montadoras.

□ Com a finalidade de comprovar que os bônus se referem à recomposição de custo, a Impugnante acosta nessa oportunidade 44 (quarenta e quatro) exemplos, em que é possível verificar todos os valores envolvidos em cada operação. Com o propósito de facilitar a visualização da documentação, os documentos foram separados em dois grupos: marca Audi e marca Volkswagen (Doc.02 - fls. 7087/7396 e Doc.03 – fls. 7397/7701: Circular Comercial das Montadoras, Notas Ficais de Venda, Notas Fiscal de Compra de Veículo Usado, Tabela FIPE, Análise de Custo de Venda).

□ Inicialmente, foi elaborada uma planilha em excel para cada marca (Doc.04 – fl. 7702), em que elenca todas as operações exemplificativas, com a data da compra, número da nota fiscal, valor da compra junto à montadora, modelo, ano, chassi, data venda, preço sugerido ao público e o real valor da venda. Nessa mesma planilha, é possível verificar todos os tipos de bônus concedidos em cada operação.

□ Dá análise da documentação acostada nessa oportunidade, não é possível chegar a outra conclusão senão a de que os bônus objetos da autuação são todos oriundos de cartas de ações comerciais da montadora, os quais são classificados como recomposição de custo.

□ Para que não parem dúvidas acerca da análise da documentação anexa à presente defesa e acima citada, a Impugnante passa a demonstrar um exemplo, referente ao ID A20 – MODELO AUDI Q3 PRESTIGE PLUS 1.4TFSI – CHASSI 99ABJ68U8K4000467: A Impugnante comprou da montadora “AUDI DO BRASIL” um veículo “AUDI Q3”, cujo valor da compra perfaz o montante de R\$ 149.393,26, como se observa da nota fiscal nº 033.557. Na época, o preço sugerido para venda ao público, desse veículo, perfazia o montante de R\$ 182.990,00.

□ Ocorre que, como se observa da carta de ações comerciais do mês de dezembro/2019, a montadora concedeu alguns bônus para a venda do veículo em questão, como incentivos de atacado e varejo. Assim, para o caso exemplificativo em voga, a Impugnante utilizou-se dos bônus trade in (R\$ 10.000,00). Sobre o trade in, esclarece que a Impugnante comprou do cliente um carro usado – ASX – por R\$ 49.000,00 (valor da tabela FIPE do período era R\$ 86.678,00), conforme se verifica na (i) nota fiscal Nº 000.068.758, (ii) proposta/pedido Nº 0567062/0441192e (iii) tabela FIPE do período. Desse modo, em que pese o valor da venda ao público sugerido fosse de R\$ 182.990,00, o real valor da venda foi de R\$ 144.000,00, como se verifica na nota fiscal nº 068.493.

□ Veja-se, assim, que o valor efetivamente recebido pela empresa autuada foi de R\$ 154.000,00, ao passo que o “desconto/bônus” repassado ao cliente foi de R\$ 28.990,00. Somando as duas quantias – a que foi efetivamente recebida pela empresa autuada e a repassada ao cliente final – chega-se ao exato valor sugerido ao público, qual seja: R\$ 182.990,00, de modo que não pairam dúvidas de os bônus em apreço se referem a recomposição de custo.

II.B.3) BÔNUS DE 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, independente 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 a concessionária fica de obter o bônus integral avençado em cada comunicado.

□ Para que não parem dúvidas acerca da natureza dos referidos bônus e de que não se trata de receitas da empresa autuada, a Impugnante esclarece nessa oportunidade os bônus de ambas as montadoras em voga:

➤ AUDI BRASIL BÔNUS MAIS VN (Veículos Novos) □ Em resumo, o montante atinente ao incentivo em referência é recebido pelo concessionário até o último dia do mês seguinte ao período de apuração trimestral, sendo calculado sobre o valor de venda individual de cada veículo 0KM vendido ao consumidor, independente do momento de sua aquisição pelo concessionário. Para fazer jus a bonificação máxima, o concessionário deve observar indicadores relacionadas a todos os itens (volume, KPI's de Qualidade, CI/CD, Terminal e Market Share Segmento C&C SUV) que o integram.

BÔNUS MAIS PV (Pós-vendas) □ O incentivo em questão se refere a percentual de até 10,5% do faturamento de peças e serviços de oficina, atribuído ao concessionário mensalmente, de acordo com volume de vendas e atingimento de indicadores estabelecidos pela montadora.

➤ VOLKSWAGEN DO BRASIL BÔNUS PIP (Bônus Desempenho de Peças e Acessórios) □ Este incentivo visa assegurar o aumento da oferta qualitativa e quantitativa de peças e acessórios na oficina de assistência técnica e no balcão de varejo do concessionário, tendo como consequências: viabilizar o crescimento da participação da marca Volkswagen no mercado de pós-vendas, tendo como foco a área demarcada; e viabilizar rentabilidade adequada para o concessionário.

□ É um incentivo concedido aos concessionários que alcancem mensalmente determinadas metas vinculadas ao segmento de peças e acessórios adquiridos junto a concedente, caracterizando uma bonificação por volume de compras, atrelada ao cumprimento de outras metas de pós-vendas.

□ Os valores são calculados mensalmente e pagos trimestralmente, considerando os seguintes itens e metodologia para o seu cálculo: a) Objetivo de Peças: Objetivo acordado no PAC (Potencial Anual do Concessionário); b) Realizado de Peças: Pedidos Colocados de Peças; c) Performance de Peças: Valores de Pedidos Colocados/Objetivo; d) % Bônus de Peças: Percentual de bônus conforme a tabela; e) Faturado Líquido de Peças no trimestre; f) Bônus de Peças: Percentual de bônus multiplicado pelo Faturado Líquido de Peças.

BÔNUS PIV (PIVE/SIQ) – PROGRAMA DE INCENTIVO VOLKSWAGEN □ Trata-se de incentivo firmado entre esta montadora e a ASSOBRV (Associação Brasileira de Distribuidores Volkswagen) em outubro de 2004, que tem por escopo vendas a varejo de todos os veículos comercializados para estoque do concessionário, ou pela modalidade de Vendas Diretas Internet, mediante o pagamento de bonificações.

□ A apuração é mensal e com pagamentos trimestrais pelo sistema de Hold Back, sendo seu percentual até o limite de 2%, calculados sobre o preço público de cada veículo

comercializado. Desses 2%, importante esclarecer que a Impugnante recebe 1,5% independentemente da performance realizada pela concessionária. Ou seja, o 1,5% é um valor intrínseco à atividade da empresa atuada e está atrelado diretamente a qualquer venda de veículo realizada por ela. Desse modo, o valor de 1,5% é um redutor do valor de compras e não uma receita por incentivo de “performance clássica”.

□ Por sua vez, o restante relativo a 0,5% está relacionado com o índice de satisfação do cliente (qualidade). Em outras palavras, o cliente ao adquirir determinado veículo avalia o atendimento com nota e em caso de ser positiva, a montadora libera à concessionária 0,5% de bônus. Nesse cenário, a Impugnante acosta os relatórios PIV, em que é possível verificar os valores recebidos a título desse bônus (Doc. 05 – fls. 7703/7859).

II.B.4) PUBLICIDADE E PROPAGANDA/BÔNUS MÍDIA COOPERADA □ Esta categoria, não se trata propriamente de um bônus, mas de tratativa na qual as montadoras transferem recursos monetários pré-determinados 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. Com a finalidade de comprovar o acima alegado, a Impugnante acosta nessa oportunidade um exemplo da utilização dos valores a título de Bônus Aprovado Plus (Doc. 06 – fls. 7860/7866).

□ Ademais, segue abaixo quadro para comprovar o recebimento de valores para investimento em marketing, bem como e-mail trocado a época em que corrobora a real destinação dos recursos financeiros (Doc. 07 – fls. 7867/7866). Do e-mail anexo, percebe-se que a Audi transfere recursos monetários à empresa atuada para emprego ou ressarcimento de gastos incorridos com a divulgação de produtos.

□ Por fim, a Impugnante anexa planilha em excel (Doc.08 – fls. 7869), em que demonstra o repasse de alguns valores para campanhas e ações de marketing e propaganda.

□ Desse modo, dos exemplos acima elencados, cujo racional se aplica a todas as operações atuadas desse item, constata-se que os valores recebidos pela Impugnante se caracterizam 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.

II.B.5) CONCLUSÃO □ Diante de todo o exposto acima, acerca de cada tipo de bônus da atuação, 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.

□ Entende-se, portanto, que as bonificações, hold back, ressarcimento de custos financeiros e propaganda, dentre outros valores caracterizados como “bonificações”, não representam entradas de recursos novos e não são decorrentes de vendas de produtos nem de prestação

de serviços, são sim, vinculados a compras de veículos e peças e por essa razão não se enquadram no conceito de receita.

III. DA MULTA QUALIFICADA □ Diante de todo o exposto, bem como de todas as provas colacionadas, na remotíssima 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%.

□ Data maxima venia, a qualificação das penalidades sub examen é manifestamente descabida, sendo exclusivamente um reflexo da avidez da I. Autoridade Autuante responsável pelo lançamento. Primeiramente, verifica-se que a fiscalização limitou-se a afirmar que “Os fatos apurados caracterizam a ação dolosa por parte do sujeito passivo ao omitir as informações a que estava obrigado a prestar à autoridade fazendária através da EFD-Contribuições, e ao não escriturar na Escrituração Contábil Digital-ECD de forma objetiva, as receitas a título de bonificações recebidas da Audi do Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda. e Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda”.

□ Nesse cenário, importante destacar que o I. Agente Fiscal trouxe argumento a fim de explicar o conceito de sonegação e fraude, ao passo que justificou com dois parágrafos os motivos pelos quais que no presente caso entende ter ocorrido sonegação e fraude, de modo a aplicar a multa qualificada no presente caso. Ora, basta examinar a motivação declinada pelo Sr. Auditor Fiscal para se chegar à inequívoca conclusão de que 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.

□ Com efeito, é indiscutível que a r. autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus de demonstrar que o sujeito passivo DOLOSAMENTE tenha buscado impedir o conhecimento da ocorrência de fatos geradores, e é despidendo dizer que o ônus é de quem acusa.

□ A jurisprudência administrativa sobre a inclusão das bonificações pagas pelas montadoras às concessionárias, na base de cálculo do PIS e da Cofins, ainda se encontram em fase de maturação. Inclusive, COLACIONOU-SE NOS TÓPICOS ACIMA POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS AOS CONTRIBUINTES. Referidos apontamentos realizados pela Fiscalização não autoriza a qualificação da multa de ofício, SENDO NECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE DO SUJEITO PASSIVO, conforme determina o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

□ E é óbvio que 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 desse gênero necessariamente viria acompanhado da multa qualificada – já que no entender do I. Agente Fiscal o fato gerador da obrigação principal e da qualificação da multa se confundiria.

□ Repisa-se: a fiscalização não logrou êxito em demonstrar quais atos foram realizados pela empresa autuada, que ensejaria a aplicação da multa de ofício qualificada. O I. Agente Fiscal deveria ter demonstrado e comprovado de forma cabal quais condutas conduziram para a qualificação da multa de ofício. É de rigor, portanto, a desqualificação da multa qualificada aplicada, sendo certo que o pressuposto dessa qualificação não pode ser vislumbrado em quaisquer das autuações de que aqui se cuida.

Em decisão por unanimidade, a 4ª TURMA/DRJ05 votou para JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. BÔNUS HOLD BACK. BÔNUS MERCADOLÓGICOS. BÔNUS DE PERFORMANCE. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo da contribuição as bonificações recebidas pelas concessionárias de veículos, por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica, submetidas ao regime não cumulativo, e por não estarem compreendidas entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. VERBAS PARA PROPAGANDA E PUBLICIDADE. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo da contribuição os reembolsos recebidos pelas concessionárias de veículos destinados a propaganda e publicidade, por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica, submetidas ao regime não cumulativo, e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. GARANTIA DO PROCESSO FISCAL. FASE LITIGIOSA.

O direito à ampla defesa e ao contraditório é garantia do processo fiscal. Instaurada sua fase litigiosa, com a impugnação tempestiva, o impugnante tem a oportunidade de exercer seu direito ao contraditório, podendo contestar o que entender e apresentar as provas e argumentos que julgue necessários à sua defesa.

INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE.

Não há necessidade de intimação prévia quando a fiscalização dispuser de todos os elementos para efetuar o lançamento ou a verificação do direito creditório.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O TDPF constitui-se em instrumento de controle da administração tributária, não podendo eventual inobservância das normas que o disciplinam gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. No caso, sequer se confirmou a irregularidade alegada relativamente ao TDPF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019 LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DOS FATOS

II. DO DIREITO

II.B) *PRELIMINARMENTE* - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

II.C) *DO MÉRITO* - DA REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES DA EMPRESA AUTUADA

II.B.1) BÔNUS “*HOLD BACK*”

II.B.2) BÔNUS MERCADOLÓGICOS / DESCONTO EM CAMPANHA

II.B.3) BÔNUS DE PERFORMANCE

II.B.4) PUBLICIDADE E PROPAGANDA / BÔNUS MÍDIA COOPERADA

II.B.5) CONCLUSÃO

Por fim, pede o que se segue:

Face ao todo exposto, requer seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário, acatando-se os argumentos consignados, para que seja DADO PROVIMENTO, a fim de:

ii) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, tendo em vista que a impossibilidade de acesso aos documentos da fiscalização que ensejou o auto de infração viola os princípios da ampla defesa e contraditório, bem como em razão da irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal;

ii) 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.

Por fim, a Recorrente protesta pela intimação do signatário da presente, para realização da sustentação oral das razões deste Recurso Voluntário, conforme previsto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Da preliminar

A Recorrente sustenta que para lavratura do Auto de Infração foram extraídas informações unilaterais junto a terceiros, sem ao menos a Recorrente ter sido intimada para prestar esclarecimentos em fase fiscalizatória de modo a apresentar informações que interferissem na consolidação do crédito tributário. Por essa razão, a Recorrente entende ter sido cerceado seu direito ao contraditório e ampla defesa, por conseguinte, violação aos princípios constitucionais.

Entende que a ausência de fiscalização em face da Recorrente acarretou diversos equívocos no processo administrativo, como a inclusão de valores indevidos na base de cálculo, o que inclusive foi dado parcial provimento à defesa determinado a exclusão desses valores. Cita doutrina, a CRFB/88, a Lei nº 9.784/1999 e o Decreto nº 70.235/1972.

Afirma, também, que ao consultar a cópia integral do presente processo administrativo, igualmente não havia as peças relativas às fiscalizações junto às montadoras “AUDI DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA” e “VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA”, tampouco quais foram as informações que as montadoras forneceram acerca da Recorrente.

Entende que não foi possível verificar quais documentos foram entregues à fiscalização, prejudicando seu direito de defesa. Assim, conclui que a impossibilidade de acesso aos documentos da fiscalização que ensejou o auto de infração viola os princípios da ampla defesa e contraditório, bem como que um Auto de Infração que se iniciou com um Mandado de Procedimento Fiscal irregular é nulo; de modo que a presente Recurso Voluntário deverá ser provida para que seja reconhecida a nulidade ora pleiteada.

Não assiste razão à Recorrente.

Nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, o lançamento é ato privativo da Autoridade Fiscal, sendo que a fase litigiosa tem início com a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, momento em que o direito do contribuinte ao contraditório e a ampla defesa deve ser assegurado pelo Fisco, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, conforme pontuado pela DRJ a Recorrente participou da reunião de Conformidade realizada no dia 13/05/2021, tendo sido intimada a detalhar as bonificações recebidas das montadoras e a correspondente conta contábil, bem como a tributação aplicada para cada tipo de bonificação, tendo apresentado o demonstrativo às fls. 8/9 que serviu de base para que a fiscalização realizasse o cálculo do lançamento ora impugnado.

Mas não apenas isso:

Outro ponto que depõe contra os argumentos da defesa foi o fato de após a Reunião de Conformidade Tributária, foi concedido prazo inicial, bem como prorrogação deste prazo, para que a interessada regularizasse a situação das bonificações não tributadas pelas contribuições PIS e Cofins. O que não ocorreu. (fls. 7886).

Portanto, incabível o argumento da Recorrente de que não teve acesso aos documentos que ensejaram o lançamento ou de que o fato de não ter conhecimento das peças relativas às fiscalizações junto às montadoras teria prejudicado sua defesa.

Compulsando os autos, verifica-se que o Acórdão recorrido enfrentou de forma satisfatória e detalhada toda argumentação empreendida pela Recorrente no que tange a alegação de violação ao contraditório e cerceamento de defesa, conforme abaixo reproduzido:

O art. 3º da Lei nº 9.784/1999 assegura que os administrados tenham ciência da tramitação de processos em que esteja na condição de interessado, cópia dos autos, documentos e decisões proferidas. No presente caso, não houve violação a tal artigo uma vez que a interessada foi cientificada da ação fiscal pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal de

22/12/2021 (fls. 2/3), pelo Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal de 18/03/2022 (fls. 5/6), cuja ciência pela interessada se deu no dia 18/03/2022, conforme AR à fl.7, e também do encerramento da ação pelo Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 7008/7009), cuja ciência se deu pela interessada em 14/06/2022, conforme AR à fl. 7019.

Com relação ao TDPF, primeiramente, registre-se que a interessada foi devidamente informada do número do TDPF (nº 0610900.2021.01050) por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 22/12/2021, o qual também consta no Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal de 18/03/2022 e no Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal.

Portanto, não procede o argumento de que o TDPF não decorreu do Termo de Início de Procedimento Fiscal, tampouco de que após o Termo de Início ela não teria sido intimada de qualquer complemento à fiscalização. A fiscalização que culminou no lançamento ora em litígio foi instaurada pelo TDPF nº 0610900.2021.01050 e se baseou nos demonstrativos contábeis disponíveis nos sistemas internos da RFB, os quais, frise-se, foram transmitidos pela interessada contribuinte, bem como nas informações resultantes da Reunião de Conformidade Tributária realizada em 13/05/2021, não havendo qualquer irregularidade que justifique na nulidade do auto de infração.

Ainda sobre o TDPF, a Portaria RFB nº 6478/2017 traz expresso tratar-se de instrumento administrativo de controle e planejamento da atividade fiscal e de informação ao contribuinte. Por conseguinte, ainda que houvesse alguma incorreção e/ou omissão na sua expedição ou renovação não geram nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal ou contaminam o lançamento tributário, os quais decorrem de atividade vinculada do Auditor Fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Conforme a referida Portaria, bem como o Termo de Início de Procedimento Fiscal, o sujeito passivo poderá tomar ciência do teor do TDPF e suas prorrogações mediante acesso via internet, utilizando-se do código de acesso constante dos termos lavrados pela fiscalização no endereço eletrônico <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

Outro argumento da impugnante para sustentar a nulidade do auto de infração é que no ano de 2019 foram incluídos no lançamento valores que já haviam sido tributados pelo PIS e pela Cofins, incorrendo em erro na base de cálculo no montante de R\$ 302.797,46. Defende que tal fato constitui violação a Regra Matriz de Hipótese de Incidência Tributária. Primeiramente, cabe ressaltar que o alegado erro por si só não seria hipótese de nulidade dos autos de infração, uma vez que não se enquadra nas hipóteses de nulidade dos autos de infração definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcrito, tendo sido analisado no Mérito do presente Acórdão.

Decreto nº 70.235/1972 Art. 59 – São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cabe citar, ainda, os requisitos essenciais do auto de infração fixados no art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, bem como o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) que trata dos requisitos aplicáveis aos lançamentos em geral:

Decreto nº 70.235/1972 Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Verifica-se que os autos de infração em questão foram lavrados por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária, com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e do fato gerador, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

Desta feita, conclui-se que no caso em tela verifica-se que a autoridade fiscalizatória cumpriu corretamente suas atribuições durante o procedimento fiscal, tendo sido a decisão emanada por autoridade competente, bem como observado e oportunizado o direito ao contraditório e à ampla defesa em estrito cumprimento ao art. 59 do Decreto no 70.235/72.

É consabido que as hipóteses de nulidade da autuação são aquelas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Adicionalmente, as irregularidades não passíveis de causarem prejuízo ao direito do sujeito passivo poderão ser sanadas no curso do processo administrativo, observada a inteligência do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ambos os artigos supramencionados seguem abaixo reproduzidos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa.

Os elementos indispensáveis ao auto de infração estão listados no art. 10 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). Assim, todos os requisitos essenciais

ao lançamento estão presentes, pois o Auto de Infração e seus documentos integrantes, contêm a descrição dos fatos, enquadramento legal, demonstrativos de apuração dos valores, identificação do contribuinte, local da lavratura, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la.

Pelo exposto e apurado, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade por violação ao contraditório e cerceamento de defesa invocados pela Recorrente.

II – Do mérito

Compulsando os autos, verifica-se que o mérito consiste no tratamento tributário que deve ser aplicado as bonificações concedidas pelas montadoras às concessionárias de veículos.

Segundo a fiscalização, aludidas bonificações não podem ser enquadradas como descontos incondicionais e nem submetidas ao regime concentrado de cobrança, de modo que são receitas das concessionárias e, por esta razão, devem ser tributadas pelas contribuições de PIS e COFINS. A base legal utilizada pela fiscalização encontra amparo nas Soluções de Consultas nº366/2017 e 208/2019, as quais são vinculantes no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Diversamente do entendimento esposado pela fiscalização, a Recorrente sustenta que os bônus recebidos das montadoras decorrem de mero contrato e estão vinculados a atividades não operacionais da concessionária, ora Recorrente, tais como performance de qualidade, *hold back*, atendimento/manutenção de clientes e contribuição para posição de mercado das montadoras.

Para a Recorrente, em que pese as referidas soluções de consultas, fato é que referidas bonificações em exame não podem ser consideradas receitas para fins de tributação das contribuições ao PIS e COFINS.

A Recorrente defende que as bonificações são regulamentadas por meio de convenções que utilizam como base a Lei nº 6.729/70 (Lei Ferrari), que em seu artigo 19 traz inúmeras possibilidades para se celebrar as convenções. Nesse sentido, 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).

Argumenta a Recorrente que 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”*.

Da interpretação sistemática entre o conceito de receita delineado no parágrafo anterior e da previsão nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sustenta a Recorrente ser evidente que a base de cálculo do PIS e da COFINS, contempla o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços, independentemente da classificação contábil que lhe seja dada.

Diante do exposto, a Recorrente busca demonstrar que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos (Fl. 7923).

Em seu favor, cita o posicionamento deste Conselho no RV n. 22.405- j. 18.5.2005.

No entendimento da Recorrente, 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.

II.1 – Bônus “Hold Back”

A Recorrente afirma que houve um equívoco na interpretação da fiscalização acerca da natureza da operação de “hold back” e pugna pela reforma do Acórdão recorrido.

Desta feita, esclarece à fl. 7924 que ao adquirir o veículo, a concessionária realizada dois tipos de pagamento, os quais não se assemelham, senão vejamos:

- (i) o valor do bem adquirido e
- (ii) (ii) o “hold back”; sendo que este último obrigatoriamente será devolvido posteriormente, salvo o implemento de condição ou termo, remunerado por juros.

Desse modo, entende-se por bônus “*hold back*” o montante incluído no preço no momento da compra de veículos junto à montadora, que após a venda ou após determinado prazo é devolvido ao concessionário, caracterizando, assim, uma redução no custo do produto, ampliando sua margem de lucro e negociação.

Portanto, no entendimento da Recorrente este bônus se assemelharia ao desconto incondicional, característica de redutor da receita bruta de vendas para o vendedor e de redutor de custo para o comprador, já que concedido de forma irrevogável no momento da comercialização do produto (veículos no presente caso).

Nada obstante, diversamente do afirmado pela Recorrente, a sistemática permite o aproveitamento de benefícios financeiros, sendo este ponto imprescindível para sanar a questão, conforme esclarecido pela DRJ no Acórdão recorrido:

Conforme se extrai dos autos, a interessada obtém benefícios financeiros por meio de um sistema denominado Hold Back, pelo qual um determinado valor é retido pela montadora no momento da venda do veículo para a concessionária. O preço pago pelo veículo (o que deve ser contabilizado como custo de aquisição) não é alterado e o valor pago a mais pela concessionária (por vezes indicado em campo diverso na nota fiscal) é retido pela montadora compondo uma espécie de fundo remunerado (aplicação financeira) e, posteriormente, posto à disposição da concessionária.

Portanto, o programa Hold Back acontece em dois momentos e fundamentos distintos. O primeiro ocorre quando da venda do veículo da montadora para a concessionária, neste caso se dá a incidência das contribuições PIS e Cofins sobre o faturamento da primeira (valor de venda do veículo), sob a forma concentrada ou monofásica. O segundo, quando a

concessionária recebe os benefícios financeiros provenientes do fundo. **Portanto, os valores recebidos à título de Hold Back não decorrem da relação comercial específica da venda do veículo, estando, inclusive, desvinculados da venda até no tempo, e não foram submetidos a tributação concentrada na montadora.**

Assim, quando da venda do veículo pela concessionária para o consumidor final apenas a receita decorrente da venda do veículo é que está sujeita à alíquota zero. Já os benefícios financeiros recebidos pela concessionária à título de Hold Back pagos pelas montadoras, ainda que atrelados à sua venda, constitui receita diversa desta, sendo decorrente de outro “contrato” estabelecido com a montadora, devendo, portanto, sujeitar-se à tributação do PIS e da Cofins na forma das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/2003.

O entendimento aqui adotado segue a linha da Solução de Consulta nº 366/2017 anteriormente tratada por abordar um tipo de bonificação decorrente de aquisições realizadas pelas concessionárias junto as montadoras. (Fl. 7892). (Grifos nossos).

Portanto, os benefícios financeiros decorrentes do bônus *Hold Back* integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

II.2 – Bônus mercadológicos/descontos em campanha

Neste tópico, segundo sustenta a Recorrente que o acórdão recorrido não analisou os documentos apresentados (planilhas em excel) e documentos como notas fiscais, os quais comprovam que referido bônus se refere a um redutor de custo, e não receita, razão pela qual deve ser reformado o supracitado acórdão.

Afirma que a conta contábil **1.1.2.001.000007** refere-se ao bônus veículo, conforme abaixo elucidado:

CONTA CONTÁBIL 1.1.2.001.000007 – BÔNUS VEÍCULO

4.5- 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 de forma inespecífica no que diz respeito à modalidade de **incentivo às vendas concedido**, figurando no momento da sua contabilização, 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.

Segundo a Recorrente, entende-se como bônus mercadológicos os descontos concedidos pela Montadora repassado ao mercado - desconto a posteriori – pagos em veículos no estoque do concessionário para que se adeque a campanha de varejo da montadora:

Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Ltda	59.104.422/0001-50	Bônus de Vendas - Venda de Veículos Novos no Varejo	Desconto concedido pela Montadora repassado ao mercado - desconto a posteriori - pagos em veículos no estoque do concessionário para que se adeque a campanha de varejo da montadora.	Crédito em Conta movimento com a montadora.	1.1.2.001.000007 / 1.1.3.100.000001 / 3.3.1.001.000001	BONUS VEICULO / ESTOQUE DE VEÍCULOS NOVOS / CUSTO VN PASSAGEIROS
Audi do Brasil Indústria Comércio de Veículos Ltda.	03.472.246/0001-54	Bônus de Vendas - Venda de Veículos Novos no Varejo	Desconto concedido pela Montadora repassado ao mercado - desconto a posteriori - pagos em veículos no estoque do concessionário para que se adeque a campanha de varejo da montadora.	Crédito em conta corrente do Banco Itaú.	1.1.2.001.000007 / 1.1.3.100.000001 / 3.3.1.001.000001	BONUS VEICULO / ESTOQUE DE VEÍCULOS NOVOS / CUSTO VN PASSAGEIROS

Esclarece, ainda, que essa modalidade de bônus é comum quando o estoque da rede está alto e existe a necessidade de um incentivo para que ocorra a venda do veículo.

O segundo tipo de bônus objeto de glosa pela fiscalização diz respeito ao bônus trade in que tem como objetivo a valorização do veículo usado do cliente final de forma a viabilizar a compra de um veículo novo. Nesse contexto, o concessionário recebe o veículo usado como parte do pagamento, avaliando-o com base na tabela FIPE.

Portanto, defende a Recorrente que referidos bônus têm natureza de recomposição de custo, ou seja, não há que se falar no ingresso de receita, mas apenas de cifra para manutenção das margens originalmente previstas. Em outras palavras, o bônus de equalização não pode ser confundido com ingresso/acréscimo de receita, mas sim de recuperação/redução do custo do veículo diante de uma conhecida situação mercadológica.

Nada obstante, ao realizar detalhamento da operação a DRJ esclarece que os bônus mercadológicos/descontos em campanha funcionam como uma subvenção corrente efetuada pela montadora como forma de auxiliar as atividades de sua rede de concessionárias, conforme trecho abaixo reproduzido:

Conforme se extrai dos autos, os bônus mercadológicos/descontos em campanha são pagos pela montadora à concessionária em razão de reposicionamento de preços dos veículos em estoque nas concessionárias, estabelecidos unilateralmente pela montadora por meio da chamada “Circular Comercial”, com o fim reduzir o preço para o consumidor final, ou seja, incentivar as vendas e reduzir o estoque das concessionárias. Assim, decorrem de ações comerciais promovidas pelas montadoras para ajustar os preços de tipos e modelos específicos de veículos em estoque.

(...) tais bonificações são pagas em momento posterior à aquisição de veículos pela concessionária junto a montadora (os veículos já se encontram no estoque da concessionária) e, assim, não podem ser contabilizados como redutor do custo do veículo, nem impactar o CMV. Os bônus mercadológicos/descontos em campanha objetivam incentivar as vendas dos veículos já em estoque, ou seja, o esvaziamento do estoque das concessionárias, caracterizando-se, portanto, como uma subvenção corrente efetuada pela montadora como forma de auxiliar as atividades de sua rede de concessionárias. (7893/7894).

Portanto, aos valores recebidos à título de bônus mercadológicos/descontos em campanha aplica-se o mesmo entendimento exarado pela Solução de Consulta nº 366/2017.

II. 3 – Bônus de performance

Este tópico compreende a análise da conta contábil 1.1.2.010.000012 referente aos benefícios financeiros a título de bônus recebidos das montadoras que correspondem às modalidades Bônus Mais, Mais Pós Vendas. Além dessa conta contábil, o bônus performance também poderá ser vislumbrado na conta contábil 1.1.2.010.000014 e na na conta contábil 1.1.2.010.000015.

A Recorrente argumenta que o montante indicado nas contas contábeis acima enumeradas deve ser excluído da autuação, por não se caracterizar como receita, logo não podendo ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Esclarece que 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.

Nada obstante ao detalhamento realizado pela Recorrente, as bonificações por performance objetivam melhorar a rentabilidade das concessionárias e decorrem do desempenho das atividades empresariais da pessoa jurídica (concessionária) e, conseqüentemente, seu valor integra a receita operacional desse beneficiário.

Assim, o Acórdão recorrido não merece reparo, pois aos valores recebidos à título de bônus de performance aplica-se o mesmo entendimento exarado pela Solução de Consulta nº 366/2017 de que se trata de uma subvenção corrente efetuada pela montadora como forma de auxiliar as atividades de sua rede de concessionárias.

II. 4 – Publicidade e propaganda/bônus mídia cooperada

Esclarece a Recorrente que esta rubrica 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. (Fl. 7946).

Nesse sentido, defende a Recorrente que os valores recebidos se caracterizam 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 Recorrente, portanto, sobre elas não deve incidir as contribuições ao PIS e COFINS.

Os documentos anexados pela Recorrente corroboram a natureza das bonificações relacionadas à publicidade e propaganda, que representam, conforme o entendimento vinculante no âmbito da Receita Federal, formalizado pela já citada Solução de Consulta nº 208/2019, cujos trechos encontram-se a seguir transcritos, receita operacional das concessionárias:

15. Subentende-se que todas as despesas referentes à propaganda ou publicidade são contratadas em nome da consultante, e não dos fornecedores. No âmbito do contrato com os fornecedores, fica a consultante responsável pela prestação de serviços de publicidade ou propaganda, direta ou indiretamente. Portanto, não há como se considerar os valores que ingressam na sua contabilidade como receitas de terceiros.

(...)

18. Conforme o exposto acima, pouco importa que haja exata correspondência dos recebimentos da consultante com os pagamentos efetuados a título de publicidade ou propaganda. Parte-se da premissa de que o preço de toda prestação de serviço comporta parcela que, em realidade, serve para cobrir os custos do serviço prestado; da mesma forma que em uma operação de venda de mercadorias uma parte da receita bruta de venda é decorrência do custo das mercadorias vendidas, ônus com o qual o vendedor deve arcar, sendo inerente à definição do seu preço de venda.

19. Portanto, constata-se que as verbas repassadas a título de publicidade e propaganda utilizadas para a realização de promoções ou campanhas são caracterizadas como receitas, não havendo hipótese legal de exclusão de tais recursos das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Já que a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recai sobre o total das receitas auferidas pelo contribuinte independente da denominação ou classificação contábil, nos termos dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, não importa se a receita é auferida a título de descontos, bonificações ou reembolso de despesas, restando a prevalência da natureza de receitas desses valores.

(grifou-se)

Isto posto, os valores recebidos a título de publicidade e propaganda/bônus mídia cooperada integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, por violação à ampla defesa e ao contraditório, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria