



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

Recorrente : SONAE DISTRIBUIDORA BRASIL S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11/11/05

VISTO

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União

De 718/106

VISTO

COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO. DEZ ANOS. LEI Nº 8.212/91. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE ALUGUÉIS. LOCAÇÃO DE LOJAS DE CONVENIÊNCIA. ESPAÇOS CEDIDOS NO INTERIOR DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. PERÍODO ATÉ JAN/99. LC Nº 70/91. TRIBUTAÇÃO. O conceito de faturamento para fins tributários, base de cálculo da COFINS nos termos da LC nº 70/91, equivale à soma das receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços de qualquer natureza, incluindo os valores recebidos por aluguéis de lojas de conveniência, e por espaços cedidos no interior de estabelecimentos comerciais como supermercados.

RECEITAS DE ALUGUEL. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS. PERÍODO A PARTIR DE FEV/99. LEI Nº 9.718/98. TRIBUTAÇÃO. Com relação ao período posterior à vigência da Lei nº 9.718/98, também há de se manter a tributação sobre as receitas de aluguéis, por se constituir em receita abrangida pelo disposto na EC nº 20/98.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. PROPAGANDA. REPOSIÇÃO E PROMOÇÃO DE PRODUTOS. RATEIO DE DESPESAS. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas.

DESCONTOS RECEBIDOS. CONTRAPARTIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98, e consoante a LC nº 70/91, caracterizavam-se como faturamento, base de cálculo da COFINS, os descontos recebidos de fornecedores em contrapartida a serviços de transporte e distribuição.

OUTRAS RECEITAS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. PERÍODO A PARTIR DE FEV/99. LEI Nº 9.718/98. TRIBUTAÇÃO. Nos termos da Lei nº 9.718/98, a receita bruta, base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores e não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. Não se subsumem 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONSELHO GERAL ORGANAL
Brasil / 11/11/05
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

prestação de serviços, mas estão ligados essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SONAE  
**DISTRIBUIDORA BRASIL S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig; II) **em negar provimento ao recurso quanto à exclusão da base de cálculo da Cofins, no que se refere: a) ao aluguel de imóveis:** (a-1) pelo voto de qualidade, no período anterior a 02/99 (inclusive). Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna, Silvia de Brito Oliveira e Valdemar Ludvig; (a-2) **por unanimidade de votos, no período posterior a 02/99;** b) **ao aluguel de espaços, aniversário/aberturas de lojas e desconto centralização/distribuição de mercadorias, por maioria de votos.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig; c) **às importâncias recebidas decorrentes da atividade de propaganda e reposição ou de promoção de produtos no interior das lojas, por unanimidade de votos;** e d) **ao Rappel ou desconto fidelidade/objetivo de crescimento e desconto de não devolução, pelo voto de qualidade.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Antonio de Campos Accioli (Suplente); e III) **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à exclusão do item relativo a bonificações de mercadorias.** Vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis quanto ao item III. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor dos itens I e II-b. Fizeram sustentação oral o Dr. Roberto Duque Estrada, advogado da recorrente, e o Dr. Rodrigo Pereira de Melo, Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005.

*Antônio Bezerra Neto*  
Antônio Bezerra Neto  
**Presidente**

*Emanuel Carlos Dantas de Assis*  
Emanuel Carlos Dantas de Assis  
**Relator-Designado**

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

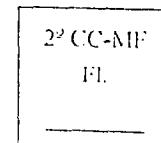
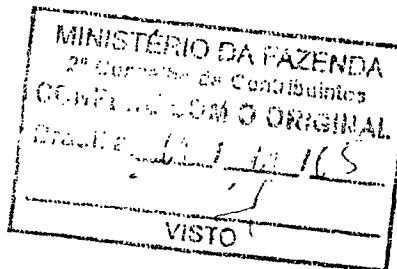
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



Recorrente : SONAE DISTRIBUIDORA BRASIL S/A

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 01/01/1995 a 31/12/1999, por entender a fiscalização, ter ocorrido insuficiência no recolhimento da contribuição.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que a seguir reproduzo:

### ***“Das infrações”***

*(...) Decorre a exigência de verificação levada a cabo pelos fiscais autuantes no estabelecimento do contribuinte SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S/A, doravante referido apenas como SONAE. Durante os procedimentos fiscalizatórios foram apuradas infrações à legislação tributária que rege as atividades das pessoas jurídicas, faltas estas que acarretaram a insuficiência de recolhimento da Cofins nos períodos de apuração abrangidos pelos meses janeiro de 1995 a dezembro de 1999.*

*(...) Segundo a fiscalização, restou constatado, pela análise da documentação apresentada, que diversas receitas auferidas pelo SONAE deveriam ter integrado a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, mas, no entanto, não foram oferecidas a tributação. A seguir, estão especificadas resumidamente cada uma dessas receitas. Maiores detalhes podem ser conferidos no “Relatório de Atividade Fiscal” às fls. 51 a 75:*

### ***Receita decorrente da atividade de locação das lojas de “conveniência”***

*O contribuinte aufera receita de aluguel das lojas ou espaços situados no interior de seus empreendimentos, tais como supermercados, hipermercados, shoppings centers e galerias comerciais. No entanto, o SONAE não vem incluindo essas receitas nas bases de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.*

### ***Receitas advindas dos diversos valores cobrados pelo SONAE dos seus próprios fornecedores (“pedágios”)***

*Pela análise da documentação apresentada, foi constatado que o SONAE cobra de seus próprios fornecedores diversos valores. Esses valores são classificados pelos próprios fornecedores como cobrança de “pedágio”, sendo, ainda, por alguns, considerados abuso de poder econômico. No entanto, o que interessou aos fiscais autuantes foram apenas os aspectos tributários decorrentes dos procedimentos adotados pelo SONAE. Pode-se dividir estes “pedágios” em dois grandes subgrupos: aqueles que têm como contraprestação verdadeiros serviços prestados pelo SONAE aos seus próprios fornecedores e aqueles que não têm esta contrapartida.*

*Entre os primeiros estão:*

- a) *Receita decorrente da atividade de locação de espaços especiais de venda no interior das lojas (gôndolas, ilhas de vendas etc.) – o SONAE cobra de seus fornecedores uma remuneração pela cessão de espaços físicos especiais de venda no*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
EXCEPCIONAL - VISTA O ORIGINAL
DATA: 11/11/05
VISTO

2º CC-MF
FL.

interior de suas lojas por período e seção definidos. Esses valores não são suportados por documentação fiscal alguma, sendo recebidos em carteira, mediante a emissão de cobrança bancária, ou ainda, através de desconto no pagamento. O fornecedor pode, ainda, pagar os referidos valores através de fornecimento de mercadorias, as chamadas bonificações;

b) *Receita decorrente da atividade de distribuição de mercadorias* – o SONAE cobra de seus fornecedores uma remuneração denominada “Desconto Centralização”, que tem como contraprestação direta a centralização de entregas das mercadorias, ou seja, a utilização por parte do fornecedor do Centro de Distribuição (CD) e da frota de veículos do SONAE, o que, nos termos do “Acordo Nacional para Utilização do CD e da Frota da SONAE”, implicaria na redução de custos para o tomador dos serviços;

c) *Receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas* – o SONAE cobra de seus fornecedores uma remuneração que tem como contraprestação o fornecimento de promotores ou repositores de mercadorias. Em outras palavras, caso o fornecedor não disponibilize para o supermercado pessoas para realizar a tarefa de reposição ou promoção de seus produtos no interior das lojas, o SONAE cobra do fornecedor uma remuneração em decorrência dessa atividade;

d) *Receita decorrente da atividade de propaganda* – os fornecedores são compelidos pelo SONAE a pagar uma remuneração para que seus produtos ou mercadorias constem dos anúncios publicitários veiculados pelo supermercado.

Por sua vez, entre os “pedágios” que não têm como contrapartida um serviço prestado por parte do SONAE, encontram-se:

a) *Aniversário e aberturas de loja e/ou re-inauguração (enxoval)* – conforme pode ser constatado no “Acordo de Fornecimento Nacional 2000” (fls. 215), os fornecedores do SONAE podem participar de promoções realizadas pelo supermercado em datas e eventos determinados, desde que paguem a ele as seguintes verbas:

- *Aniversário*: corresponde a um valor especial de verba destinada à campanha de aniversário de cada insígnia (Big, Cândia, Coletão, Mercadorama, Muffatão, Nacional), em que o SONAE e seus fornecedores ajustam um valor a ser pago quando da realização do aniversário ou um percentual incidente em todas as compras (independente de insígnia), sobre o valor total das notas fiscais entregues no SONAE;
- *Abertura de loja e/ou re-inaugurações*: corresponde a um valor especial de verba destinada à campanha de abertura ou de re-inauguração de loja, em que o SONAE e seus fornecedores ajustam um valor a ser pago quando da realização destes eventos.

b) *Rappel ou prêmio fidelidade e objetivo de crescimento* - em reconhecimento ao fato de que o SONAE representa uma garantia de escoamento de pelo menos uma parte da produção dos fornecedores, e também em reconhecimento ao fato de que a relação comercial estabelecida pode proporcionar um significativo crescimento dos fornecedores, estes devem pagar, de acordo com o volume total de vendas apuradas no ano civil, determinados percentuais, incidentes sobre o valor total das vendas de cada período, que são estabelecidos em contrato. É o chamado “Rappel”, “Rappel Escalões” e “Prêmio Fidelidade e Objetivo de Crescimento” (fls. 112, 114, 117, 137, 138, 209 e 211);



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/11/2005
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

c) **Desconto não devolução** – valor cobrado pelo SONAE pela não emissão de notas de devolução contra o fornecedor para mercadorias avariadas no interior das lojas ou depósitos (mercadorias em poder do supermercado). É interessante observar que essa cobrança não tem qualquer relação com a devolução originada de avaria, falta ou outro motivo no ato da entrega da mercadoria pelo fornecedor. Outro aspecto a ser destacado é que a cobrança desses valores independe da efetiva ocorrência das avarias nas mercadorias, tendo em vista que o gerenciamento do estoque depende, exclusivamente, de políticas que são adotadas e implementadas pelo SONAE de maneira unilateral;

d) **Bonificações de mercadorias** – essas bonificações têm como justificativa a compensação de estoque de produtos adquiridos a custos superiores àqueles praticados pelos seus concorrentes, ou reações a preços de promoções realizadas pelos mesmos.

No que tange a este segundo grupo de pedágios, apenas após o advento da Lei nº 9.718/1998 as operações nele enquadradas passaram a ser tributadas pela Cofins. Correlacionadas àquele diploma legal, o contribuinte impetrhou algumas ações judiciais questionando a majoração da alíquota da Cofins, bem como a ampliação do conceito de faturamento, o que teria reflexo naquela contribuição e no PIS/Pasep (fls. 361 a 434). Com base nessas ações, o SONAE incluiu algumas dessas receitas na respectivas bases de cálculo e declarou o valor das contribuições resultantes. No caso da Cofins, o valor da contribuição incidente sobre essas receitas (apenas algumas delas) foi depositado judicialmente. Os montantes que foram incluídos pelo contribuinte na base de cálculo das contribuições em análise podem ser observadas na planilha “Composição Base de Cálculo PIS e COFINS” (fls. 306).

Conforme detalhado a seguir, as ações propostas pelo contribuinte não obtiveram êxito. Dessa forma, desde fevereiro de 1999, todas as demais receitas auferidas, todos os demais valores cobrados a título de “pedágio”, mesmo que não tenham como contraprestação um serviço por parte do SONAE, deveriam ter sido incluídos na base de cálculo das ditas contribuições.

#### Do processo judicial nº 99.0003892-4

No dia 10/03/1999, o SONAE impetrhou mandado de segurança preventivo com pedido de liminar contra ato do Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal em Porto Alegre/RS, requerendo, resumidamente (fls. 361 a 364 e 376 a 412):

a) que fosse deferida medida liminar a fim de suspender a exigibilidade da contribuição Cofins na forma em que alterada pela Lei nº 9.718/1998, referente ao fato gerador de fevereiro de 1999 e aqueles relativos aos demais meses subsequentes, ou assim não se entendesse, que fosse deferida a liminar em parte: ou para que se determinasse a suspensão da exigibilidade das modificações perpetradas pela Lei nº 9.718/1998 1) na base de cálculo da Cofins; ou 2) na sua alíquota, majorada de 2% para 3%; e, em qualquer dos casos, na parcela não abrangida pela medida liminar, 3.1) referentemente aos fatos geradores de fevereiro e março de 1999, contando-se dita vacatio legis da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998 ou, ainda, 3.2) referentemente ao fato gerador de fevereiro de 1999, tudo conforme pleiteado no bojo do mandado de segurança, determinando-se que a autoridade fiscal se abstivesse de qualquer providência tendente à indicação do SONAE como infrator dos arts. 2º, 3º, §1º e 8º da Lei nº 9.718/1998, e normas a ela complementares, impondo ao SONAE exigência correspondente à contribuição social impaga em função da ação



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA	RECEBIDO
2002-05-01	EXCEPCIONAL
BRASIL	MARIA LOURDES
M 11 A 105	
VISTO	

2º CC-MF  
FL.

mandamental, bem como que deixasse de tomar, ou suspendesse, eventuais iniciativas tendentes a causar-lhe entraves ou embaraços ao desenvolvimento de suas atividades normais, inclusive obtenção de certidões negativas;

b) que, ao final, fosse concedida a segurança para que, definitivamente a liminar inicialmente requerida, fosse extinta em relação ao SONAE, a partir do mês de competência fevereiro de 1999, a exigibilidade da Cofins, na forma em que pretendida pela Lei nº 9.718/1998, reconhecendo-se a inconstitucionalidade da ordinária norma como um todo, ou, na eventualidade de que assim não fosse entendido, na(s) parte(s) impugnada(s), 1) seja quanto à base de cálculo, alheia ao permissivo do art. 195, I, da Constituição Federal; 2) seja quanto à alíquota (CF/88, art. 59); e, cumulativamente, 3) ao princípio da anterioridade nonagesimal (CF/88, art. 195, §6º), contando-se, aí, dito prazo 3.1) a partir de abril de 1999 (da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998) ou, assim não se entendendo, 3.2) a partir de março de 1999 (da publicação da Lei nº 9.718/1998), tudo conforme pleiteado no bojo do writ mandamental.

Em despacho datado de 10/03/1999 a excelentíssima juíza Ana Maria Wickeri Theisen deferiu em parte a liminar para o efeito de: 1) afastar a nova base de cálculo da Cofins estabelecida pela Lei nº 9.718/1998 e 2) aceitar como válida a majoração da alíquota da Cofins de 2% para 3% somente a contar dos fatos geradores ocorridos a partir de 27/02/1999, mas sempre computada a base de cálculo a que se refere a Lei Complementar nº 70/1991 (fls. 413 a 417).

No dia 04/05/2000 foi proferida sentença tornando definitiva a liminar apenas no que se refere ao seu item 1), revogando o item 2) e declarando incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 3º e seu §1º da Lei nº 9.718/1998, quanto à Cofins, e reconhecendo à impetrante o direito de recolher a Cofins mediante a observância da base de cálculo do faturamento, tal como definido no art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, isto é, considerando-se como faturamento mensal a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (fls. 363 e 418 a 428).

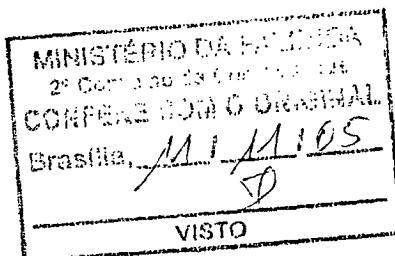
No dia 31/05/2000, a Procuradoria da Fazenda Nacional entrou com um recurso de apelação contra a segurança concedida na primeira instância (fls. 361 a 363, 365 e 366). Em 01/09/2000, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deferiu o pedido de suspensão da execução da sentença pleiteado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 429 a 432). Inconformado, o SONAE interpôs em 25/09/2000 agravo regimental, o qual foi negado pelo Tribunal no dia 25/10/2000 (fls. 369). Dessa decisão o contribuinte interpôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados por unanimidade, no dia 01/02/2001 (fls. 368 e 369).

No dia 09/03/2001, o contribuinte interpôs recurso especial e extraordinário, os quais não foram admitidos, conforme decisão publicada no dia 10/07/2001 (fls. 367 e 368). Em 31/07/2001, o SONAE interpôs os agravos de instrumento nos 2001.04.01.066941-7 (no Recurso Especial) e 2001.04.04.066942-9 (no Recurso Extraordinário) (fls. 367). O primeiro encontra-se aguardando julgamento no Superior Tribunal de Justiça – STJ (fls. 373 e 375) e o segundo encontra-se aguardando decisão do STJ a respeito do primeiro (fls. 371 e 372).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
Fl.

Em 18/07/2001, foi publicada no Diário da Justiça a Ementa do julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.04.01.146454-9/RS, conforme transcrita abaixo (fls. 433):

**"COFINS, LEI COMPLEMENTAR 70/91. ALTERAÇÕES BASE DE CÁLCULO, E ALÍQUOTA. LEI Nº9.718/98. LEI ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE."**

A COFINS tem matriz constitucional, portanto não precisava do veículo da lei complementar, para sua criação. Tampouco, é necessária a maioria qualificada, para aprovação de eventuais alterações, na base de cálculo, e alíquota. Respeita-se o prazo nonagesimal, para a entrada, em vigência, e eficácia, da nova sistemática do tributo. Contudo, tendo, a Lei nº9.718/98 sido precedida, pela Medida Provisória nº1.724/98, a referida vacância de 90 (noventa) dias foi preservada (pois conta-se da edição da medida provisória). A constitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718, de 27.11.98 já foi objeto de argüição de constitucionalidade, nesta Corte, aliás, rejeitada. Sentença reformada. Apelação e remessa oficial conhecidas e providas. Apelação da parte autora prejudicada."

#### Da autuação

Os valores da Cofins devida que compõem o Auto de Infração encontram-se demonstrados nas planilhas "Receitas Não Incluídas nas Bases de Cálculo das Contribuições PIS/PASEP e COFINS", para os anos de 1995 e 1996 (fls. 76 a 79 e 92), e "Cálculo das Contribuições PIS/PASEP e COFINS", para os anos de 1997, 1998 e 1999 (fls. 80 a 92). Ressalte-se que as exigências em tela não se encontram declaradas em DCTF, eis que decorrem de montantes não incluídos pelo contribuinte na base de cálculo da Cofins.

#### Da impugnação

Tempestivamente, em 14/11/2002, a interessada impugna o lançamento de ofício (fls. 522 a 550), aduzindo as seguintes alegações:

- a) que impõe-se, preliminarmente, o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de lançar créditos tributários sobre os fatos geradores abrangidos no período de 31/01/1995 até 30/09/1997, vez que a ciência do Auto de Infração deu-se em 16 de outubro de 2002, e que este somente poderia abranger fatos geradores ocorridos até cinco anos de referida data;
- b) que o entendimento segundo o qual o prazo decadencial de cinco anos é aplicável às contribuições sociais, tomando-se como termo inicial de sua contagem a data do respectivo fato gerador, tem sido adotado pela esmagadora maioria dos mais recentes julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;
- c) que as receitas de aluguéis de imóveis não configuram prestação de serviços e não estão sujeitas à Cofins no que concerne aos fatos geradores ocorridos na vigência do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, isto é, até o mês de fevereiro de 1999; que as remunerações advindas de contratos de locação de imóveis somente passaram a ser tributadas pela Cofins a partir de fevereiro de 1999, após o advento da Lei nº 9.718/1998, a qual ampliou a base de cálculo do tributo para nela incluir todas as receitas auferidas;

89 17



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFIRA COM O ORIGINAL
Brasília, 11.11.105
SJ
VISTO

2º CC-MF  
FL.

e) que a não incidência de Cofins sobre a receita de locação de imóveis é matéria pacífica na jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

f) que, apesar do art.3º da Lei nº 9.718/1998 determinar que as receitas de aluguéis integrem a base de cálculo do tributo em questão, como a exigibilidade de Cofins sobre os valores a tal título recebidos a partir de fevereiro de 1999 encontra-se suspensa em virtude de depósito judicial, o Auto de Infração, nesse item, deve conformar-se aos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/1996, cancelando-se o lançamento das multas de ofício e de mora, no que couber;

g) que no entendimento unânime da Corte Constitucional uma locação de bens não pode ser assemelhada, nem mesmo por lei complementar, a um serviço, ficando, assim, afastada a exigência de Cofins sobre os valores recebidos e contabilizados na rubrica "Aluguel de Espaços de Lojas", no que concerne ao período em que vigorou o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991;

h) que, no período concernente à vigência da Lei nº 9.718/1998 – a partir de fevereiro de 1999 – considerou as receitas de "Aluguel de Espaços de Lojas" para efeito de determinação do montante dos depósitos judiciais realizados com o propósito de suspender a exigibilidade dos créditos tributários em discussão no processo judicial nº 99.0003892-4, razão pela qual, como em relação às receitas de locação de lojas de conveniência, requer a adequação do lançamento aos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/1996;

i) que, na questão atinente à distribuição de mercadorias, foi, no mínimo, esdrúxula a conclusão alcançada pelo Fisco ao pretender fazer incidir o tributo em causa – que tem como fato gerador a obtenção de uma receita – sobre um desconto concedido pelo próprio fornecedor;

j) que o transporte que o comprador se dispõe a fazer em percursos que caberia ao vendedor realizar na ausência de estipulação em contrário não se caracteriza como um serviço profissional e autonomamente remunerado, mas sim como uma vantagem econômica proporcionada aos seus fornecedores, que repercute sobre o custo do produto adquirido, pois reduz os custos de transporte que o fornecedor incorreria caso ele próprio realizasse a entrega dos produtos fornecidos diretamente nos pontos de venda;

k) que os valores recebidos pela desempenha de atividades de reposição ou promoção revestem a natureza de receitas, mas não de receitas de prestação de serviços, eis que o pretendido "serviço" é realizado por seus empregados no interesse comum de ambas as partes, constituindo-se, isso sim, em receita inominada, consistente na assunção conjunta dos custos de reposição/promoção;

l) que, no período concernente à vigência da Lei nº 9.718/1998 – a partir de fevereiro de 1999 – considerou os valores relativos às atividades de reposição ou promoção para efeito de determinação do montante dos depósitos judiciais realizados com o propósito de suspender a exigibilidade dos créditos tributários em discussão no processo judicial nº 99.0003892-4, razão pela qual requer a adequação do lançamento aos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/1996;

m) que se não há dúvida quanto à finalidade dos valores pagos a título de "atividade de propaganda", não é o critério de determinação que irá transmudar sua natureza jurídica de reembolsos para torná-los preços de uma prestação de serviços;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
COFINS - VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS
Brasília, 11/11/05
VIS/SP

2º CC-MF  
Fl.

n) que sendo a atividade de propaganda reembolso de despesas e não modalidade de remuneração, tal como designado pelo Relatório de Atividade Fiscal, fica evidenciada a improcedência da exigência de Cofins sobre os valores lançados a esse título;

o) que as verbas referentes ao aniversário e abertura de loja e/ou re-inauguração revestem natureza de descontos especiais sobre o preço de venda das mercadorias e, por isso mesmo, não representam receita de qualquer espécie, mas apenas uma redução de custos de mercadoria;

p) que, independentemente de se tratarem de descontos condicionais ou incondicionais, o "prêmio fidelidade" e o "objetivo de crescimento" não configuram receita de qualquer espécie, mas tão somente redutores do custo das mercadorias compradas, razão pela qual não estão sujeitos à incidência da Cofins;

q) que revestindo "o desconto não devolução" natureza de ressarcimento, evidentemente não há que se falar em incidência de Cofins;

r) que tendo as "bonificações de mercadorias" natureza de descontos individuais in natura, referidos valores não se podem incluir na base de cálculo de Cofins, tributo incidente sobre receitas, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

#### Do pedido

Ao final de sua defesa (fls. 550), com fundamento nas razões expostas, requer a interessada seja decretada a nulidade do Auto de Infração em matéria de COFINS.

Por meio do Acórdão nº 1.988, de 24 de janeiro de 2003, os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1999*

*Ementa: COFINS. DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a exigência da Cofins é de dez anos, conforme prescreve o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, combinado com o inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, entendimento ratificado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.*

*COFINS. ALUGUEL DE IMÓVEIS – As receitas decorrentes da locação de imóveis estão sujeitas à incidência da Cofins, tanto durante a vigência da Lei Complementar nº 70/1991, quanto nos períodos de apuração em que esta contribuição já se encontrava sob a égide da Lei nº 9.718/1998.*

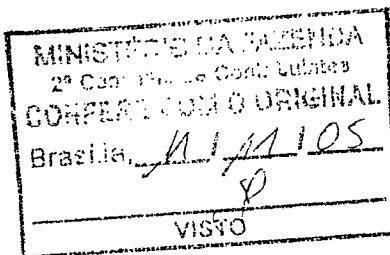
*COFINS. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA – A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento e, consequentemente, de excluí-la do campo de incidência da Cofins.*

*Lançamento Procedente.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FL

Inconformada com a decisão proferida pela autoridade de primeira instância, o contribuinte apresenta recurso onde reitera os argumentos expostos em sua impugnação. Em apertada síntese: a) defende a extinção do crédito tributário operado pela decadência no período de 31/01/1995 a 30/09/97; b) que, as receitas de aluguel de imóveis não estão sujeitas à COFINS na vigência da Lei Complementar nº 70/91; e c) defende a não tributação de verbas lançadas na contabilidade, por se tratarem de descontos, resarcimentos ou de receitas inominadas para fins de compor a base de cálculo da COFINS.

Por meio da Resolução de nº 203-00.451, de 28/01/2004 os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converteram o julgamento do recurso em diligência para apuração da existência de matéria discutida concomitantemente na esfera administrativa e judicial.

Retornam os autos com a principal informação de que inexiste concomitância com a ação judicial.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFIRA COM O ORIGINAL
Brasília, 11/11/2002
S
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

### VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Trata-se de auto de infração lavrado contra pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao comércio varejista e atacadista de supermercados e hipermercados, compreendendo o comércio de gêneros alimentícios em geral e demais mercadorias passíveis de venda em supermercados e hipermercados, bem como a importação e exportação de produtos para a venda no seu objeto social, exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de **01/01/1995 a 31/12/1999**, por entender a fiscalização ter ocorrido insuficiência no recolhimento da contribuição.

As matérias objeto de análise do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, pertinentes ao lançamento, podem ser em síntese assim discriminadas:

- 1 - da decadência no período de 31/01/1995 a 30/09/1997;
- 2 - aluguel de imóveis;
- 3 - aluguel de espaços;
- 4 - desconto centralização - distribuição de mercadorias;
- 5 - promotores - reposição ou promoção de produtos no interior das lojas;
- 6 - importâncias recebidas decorrente da atividade de propaganda; e
- 7- verbas recebidas dos chamados pedágios, sem contrapartida com o serviço prestado por parte do SONAE, a seguir discriminados:

- a) aniversário e aberturas de loja e/ou re-inauguração (enxoaval);
- b) rappel ou desconto fidelidade e objetivo de crescimento;
- c) desconto de não devolução;
- d) bonificações de mercadorias.

Passo à análise das matérias discriminadas.

#### 1 - Da decadência

A ciência do auto de infração se verificou em **16/10/2002**, exigindo do contribuinte suposto crédito tributário de COFINS no período de 01/01/1995 a 31/12/1999. Defende a contribuinte, ter ocorrido a extinção do crédito tributário no período relativo a 31/01/1995 a 30/09/1997. Penso estar correto a interessada, pelas razões a seguir expostas.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11.11.105
VISTO

2º CC-MF
FL.

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8212/91, em se saber basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

## I - Noções gerais

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e no dizer de MAXIMILIANO<sup>1</sup>: "A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermeneuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.<sup>2</sup>

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em

<sup>1</sup> Carlos Maximiliano, Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense, RJ, 1996. p.10-11

<sup>2</sup> Aliomar Baleiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFIRMA O ORIGINAL
Brasília, 11/11/05
VISTO

2º CC-MF  
FL.

relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.<sup>3</sup>

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida. (...)

Em primeiro lugar há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ<sup>4</sup> que reconheceram, no passado<sup>5</sup> o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier<sup>6</sup>, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressalvar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN). Reitera ainda que, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões; "*Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º.*"

Para o doutrinador Alberto Xavier<sup>7</sup>, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é

<sup>3</sup> Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

<sup>4</sup> Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

<sup>5</sup> atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

<sup>6</sup> Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pág. 7/13.

<sup>7</sup> Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/11/05
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.” As decisões proferidas pelo STJ, são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

## II- Da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes

Esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, do CTN<sup>8</sup>. A ementa desse Acórdão (também aplicável à COFINS) possui a seguinte redação:

*“Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas “As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, “b”, e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.” Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)”*

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, já se posicionou no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os Acórdãos nºs CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

## III- Da não aplicabilidade da Lei nº 8.212/91

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das Contribuições;

<sup>8</sup> Idem Acórdão nº 203-07.992, sessão de 20/02/02 – Rec. 115.543.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFIRME COM O ORIGINAL  
Brasília, M / M / 05

VISTO

2º CC-MF  
FL.

Há de se questionar se as contribuições sociais, devem observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. Veja-se a transcrição a seguir:

*"ART. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*

O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à COFINS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos à COFINS são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Rezam os dispositivos legais citados, *verbis*:

*"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)*

*"Art. 45 - O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

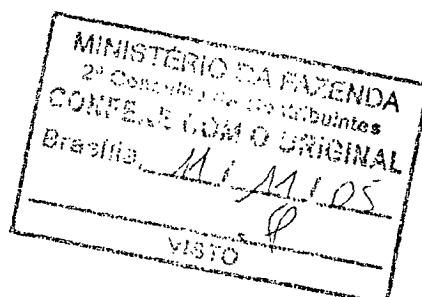
*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
Fl.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral". (grifei)

Assim, a aplicabilidade do mencionado art. 45, incluindo seus parágrafos, tem como destinatária a Seguridade Social, e não a Receita Federal. E as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Por outro lado, ainda que pudesse ser defendida a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91, ainda assim, pela obediência à hierarquia das leis, penso que há de se observar o disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes, já se manifestou, no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

"FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/11/2005
Assinatura
REGISTRO

2º CC-MF  
FL.

*artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."*

Também, nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 09/11/98, Recurso nº RD/101-1.330, Ac. CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

*"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento."*

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é que devem se submeter.

#### c- Da aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN

Caracteriza-se o lançamento da COFINS como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º do CTN, *in verbis*:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".*

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONSELHO DE APPEAL
Brasília, 11/11/1995
S
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

"(...) Em conclusão :

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;
- e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONSELHO CONSULTIVO  
Brasília, 11.11.105

VISTO

2º CC-MF  
FL.

*sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

*Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração". Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.*

*Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.*

*Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".*

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA	2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONSELHO DE REFERÊNCIA ORIGINAL	
Grosilheira, 11/11/105	
	VISTO

2º CC-MF  
FL.

*Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.*

*Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.*

*De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o inicio da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada." (grifo nosso)*

*É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:*  
*"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação .*

*Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."*

*Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.*

*Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseguinte, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)*

*Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação ..... opera-se pelo ato em que a referida*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
<b>COMPREHE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, 11/11/105
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
FL.

*autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".*

*O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.*

*Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."*

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a COFINS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estabelecida no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é quem devem se submeter. Assim, há de se reconhecer como extinto o crédito tributário referente ao período de 31/01/95 a 30/09/97.

**EM ADMITINDO HAVER A POSSIBILIDADE DE SER VENCIDA PELOS MEUS PARES QUANTO A DECADÊNCIA, passo ao exame de todo o período, ressaltando que as exigências em tela não se encontram declaradas em DCTF, eis que decorrem de montantes não incluídos pelo contribuinte na base de cálculo da Cofins.**

#### **DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

Defende a recorrente, que, no âmbito de referidas relações, oferece a seus fornecedores "vantagens comerciais", deles obtendo contrapartidas que têm uma pluralidade de naturezas jurídicas: em alguns casos trata-se de *receitas de serviços prestados* pela recorrente no interesse de seus fornecedores; outros casos trata-se de *reembolsos de despesas* realizadas pela recorrente no interesse de divulgação e promoção dos produtos por ela revendidos e, na grande maioria dos casos, trata-se de *descontos redutores do custo de aquisição* das mercadorias compradas para revenda, descontos esses que podem ser condicionais ou incondicionais.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSÓLIDO DE INSTRUMENTOS
CONSELHO NACIONAL DE ORDEM
Brasília, M. 11/105
VIGORO

2º CC-MF  
FL.

No que pertine à incidência da COFINS, estabelece o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 que:

*"Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*

*Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:*

- a) *do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;*
- b) *das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.*"

Em análise ao dispositivo legal, verifica-se que o *caput* exprime o caráter amplo da incidência da COFINS, enquanto o seu parágrafo único delimita as exclusões da base de cálculo.

Já, a Lei nº 9.718/98, DOU de 28/11/98, assim dispõe sobre a matéria:

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

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

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*(...)*

Partindo-se do exame da contabilidade, receita é algo que integra o resultado do período, que existe quando terceiros efetuam o pagamento de um transação ou assumam o compromisso firme de efetivá-lo em decorrência de uma venda ou de serviços, podendo também existir pelo desaparecimento de uma dívida ou pela geração natural de ativos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/11/2005
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Ouso discordar daqueles que entendem, de forma simplista que um simples lançamento de determinada receita, reconhecido está como sendo "receita". Importa, no caso, o verdadeiro estudo da realidade fenomênica que lhe é externa, composta esta quase sempre por fatos e atos jurídicos. Na verdade, a contabilidade nada cria, pois apenas registra, através de métodos científicos e confiáveis, e segundo a linguagem das partidas dobradas, fatos, sem perquerir a natureza jurídica. Nesse sentido, os registros contábeis não podem ser efetuados em contradição com as disposições jurídicas que regem este ou aquele fato objeto de contabilização.

Oportuno trazer ensinamentos doutrinários de Ricardo Mariz de Oliveira, quando interpreta os conceitos de receita à luz da Lei nº 9718/98:<sup>9</sup>

*No cenário atual, em vista da norma contida no parágrafo 1º do art. 3º da Lei n. 9718/98 - segundo a qual a receita bruta deve ser entendida independentemente da "classificação contábil adotada"-, interpretações mais desavisadas admitem que toda e qualquer prática contábil possa conduzir à receita, por não ser relevante a classificação contábil praticada.*

*Todavia, como bem adverte Marco Aurélio Greco receita e faturamento, para efeito de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS, são conceitos jurídico-substanciais e não contábeis, de tal modo que essas contribuições somente alcançam o que efetivamente for receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização, mas não o inverso, arrematando esse autor com a explicação de que primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento, para que, depois, a forma de contabilizar seja irrelevante.*

*Nem de outra forma poderia ser porque, se assim não fosse, bastaria um lançamento à conta de receita para incidirem as duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta para eliminá-las. Portanto, pressupõe-se que a contabilidade vá procurar o conceito de receita fora dos seus procedimentos, e que estes o adotem corretamente.*

Isto primeiramente posto, passo *a posteriori*, à análise dos itens discriminados no recurso voluntário.

#### - ALUGUEL DE IMÓVEIS E DE ESPAÇOS;

Alega a fiscalização que a recorrente aufera receita de aluguel de imóveis, de espaços e lojas situados no interior de seus empreendimentos, tais como supermercados, hipermercados, *shoppings centers* e galerias comerciais. Consiste em analisar se as receitas de aluguéis de imóveis estavam sujeitas à incidência da COFINS; antes e depois da entrada em vigor da Lei nº 9.718/98.

##### a- período anterior à vigência da Lei nº 9.718/98

À fl. 107 consta (item 16) em resposta ao Termo de Intimação da Secretaria da Receita Federal de 19/04/2000 a seguinte informação: Aluguéis - natureza – "Contabilização dos

<sup>9</sup> Publicação IOB, 2002



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

BRASIL	ESTADO DA PARANÁ
2º CIR	2º CIR
ORDEM DO DIA	ORDEM DO DIA
Brasília, M 11/10/05	AF
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

valores apropriados como Aluguéis das lojas de conveniências localizadas nos prédios pertencentes à Sonae.”

Não tenho dúvidas em afirmar que a atividade de locação de imóveis de terceiros, ou seja, a administração de locações imobiliárias, é uma prestação de serviços, e neste caso, como tal enseja a incidência da COFINS sobre a receita dela decorrente, vale dizer, a retribuição recebida pela atividade de administrar a locação. Nesse sentido, razoável a interpretação proferida pela decisão de primeira instância, pela qual traz até citação jurisprudencial do STJ, não aplicável aos autos.

No caso, pela informação oferecida pela autuada (fl. 107), não contestada pela autoridade fiscal, os aluguéis são provenientes de imóveis de sua propriedade, feita aos fornecedores, sobrevindo em consequência a questão de, se haveria ou não “receita” de prestação de serviço, e assim com fundamento na Lei Complementar nº 70/91, se estaria ou não a referida receita, sujeita a base de cálculo da COFINS.

O Superior Tribunal de Justiça ao mencionar em suas ementas a expressão “locações” apenas atingiu as locações efetuadas por terceiros, não proprietários dos imóveis, em razão de que, quando realizada pelo próprio proprietário, não há como se falar em prestação de serviços a que alude a Lei Complementar 70/91.

De toda a sorte, valho-me dos ensinamentos colhidos da obra publicada na RT/619, maio/87, fls. 7/15, intitulada “ISS e LOCAÇÃO – Conceito constitucional de serviço – “Locação não é serviço: não pode a lei assim considerá-la para efeitos tributários”, de GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO, onde com muita propriedade, reproduz ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, MISABEL DERZI, SACHA CALMON, ORLANDO GOMES, ALIOMAR BALEIRO, CLÓVIS BEVILÁQUA, entre outros, não menos conhecidos, a seguir sintetizados:

- Assim, ensina Pontes de Miranda: “Serviço é qualquer prestação de fazer”, pois que servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar “locação de serviços”, envolvendo seu conceito apenas a locatio operarum e a locatio operis<sup>10</sup>. Trata-se, sublinha esse Mestre, de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação<sup>11</sup>.

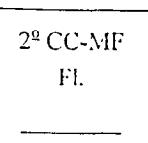
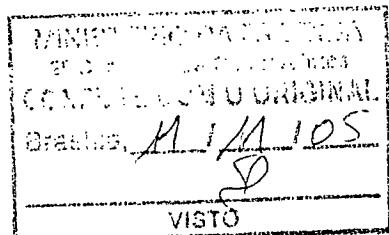
E mais, ... “mas o traço fundamental que, por si só, já impediria se pudessem confundir, juridicamente, a locação de coisas e a locação de serviços é, sem dúvida, o apontamento por Orlando Gomes e Cunha Gonçalves. Diz o mestre baiano: o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou e não é suscetível de restituição<sup>12</sup>.

- Salienta, ainda, um outro aspecto relevante que, juridicamente, distingue a obrigação de dar da obrigação de fazer, ao ensinar que: Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade que o devedor

<sup>10</sup> Pontes de Miranda, tratado de direito privado, T. XL VII/3

<sup>11</sup> Aliomar Baleiro, Direito Tributário Brasileiro, 10<sup>a</sup> ed., Forense, 1981, pág. 445.

<sup>12</sup> Orlando Gomes, Contratos, 2<sup>a</sup> ed., pág. 264.



Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado<sup>13</sup>.

- O insigne Clóvis, aclara o conceito de obrigação de dar, tal como definida no Direito Positivo Brasileiro. E o faz em preciosa síntese, que, a par de precisar-lhe o conceito, permite que se distingua da obrigação de fazer. Ei-la, *ipsis litteris*: **Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso ou, ainda, a simples detenção, seja, finalmente, para restituí-la a seu dono**<sup>14</sup>.

- Também, gizando a noção de que são juridicamente inconfundíveis as obrigações de dar e as obrigações de fazer, Orosimbo Nonato salienta que as primeiras “tem por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto as obrigações de fazer tem por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, que seja parte a entrega de uma coisa”.

Dessa forma, sendo incontestável que o conceito de serviço no Direito Privado significa a prestação da obrigação de fazer, diferentemente daquela que corresponde ao negócio jurídico de locação de serviços, é incontestável também, que fora está, do campo de incidência da COFINS, tal como delineada no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.

O art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, referindo-se ao faturamento, que definiu como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, alcançou a receita decorrente de: a) – venda de mercadorias; b) venda de mercadorias juntamente com a prestação de serviços, também conhecidas como operações mistas; e c) – as receitas de prestação de serviço de qualquer natureza.

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes têm se posicionado no sentido da não incidência da COFINS, sobre as receitas provenientes de alugueis de imóveis próprios, no período anterior a vigência da Lei nº 9.718, de 28/11/98, conforme ementário trazido pelo próprio recorrente (vide Rec. 114.808; 111.688; 113.151 e 114.059). Veja-se algumas ementas:

*Data da Sessão: 18/09/2001*

*Decisão: ACÓRDÃO 203-07665 (Rec. 114808)*

*Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.*

*Ementa: COFINS - LOCAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS - PERÍODO ANTERIOR A 28.11.98 - NÃO INCIDÊNCIA - O faturamento mensal, na dicção da LC nº 70/91, art. 2º, não abrangia a totalidade das receitas brutas da pessoa jurídica, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 9.718, de 28.11.98. Assim, até essa data, não incidia a contribuição sobre receita oriunda de locação de imóveis próprios, ainda que tal atividade fosse um dos objetos da empresa, estabelecido no contrato social. Recurso provido.*

<sup>13</sup> Orlando Gomes, Obrigações, Rio, Forense, 1961, pág. 67.

<sup>14</sup> Clóvis Beviláqua, ob. Cit. Pág. 54.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11.3.2005
VISTO

2º CC-MF  
FL

Data da Sessão: 22/05/2001

Decisão: ACÓRDÃO 203-07300 - Rec 113151

Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: COFINS - FATO GERADOR - Abril/92 e dez/93 - Segundo o disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, a contribuição incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza, na qual não se incluem as receitas provenientes de locações de imóveis próprios. Recurso provido.

Também, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso de Divergência nº 203-0.346, relativo à COFINS, consagrou a orientação segundo a qual as receitas de locação de imóveis próprios não se integram no conceito legal de faturamento, que, na legislação anterior à Lei nº 9.718/98, compreendia a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Por último, corrobora este entendimento o fato de que tanto a mercadoria como os espaços nos quais a mesma é colocada são de propriedade da recorrente, e a venda a consumidor é feita também por ela. Nesse sentido, peço vênia para reproduzir parte da manifestação do doutrinador Hugo de Brito Machado, manifestado em consulta formulada pela recorrente:

Quanto às mercadorias adquiridas pela consulente, e às pretensas "cobranças" motivadas pelo fato de se colocar tais mercadorias em posição de destaque nas prateleiras dos estabelecimentos da consulente, parece-nos que, a rigor, não se pode falar de receita, nem de locação.

*Com efeito, as mercadorias colocadas nas gôndolas e prateleiras são propriedade da consulente, que as adquiriu dos fornecedores para revenda. Logo, não pode estar havendo o "aluguel", para esses mesmos fornecedores, do espaço no qual a mercadoria será exposta à venda. Tanto a mercadoria como os espaços nos quais a mesma é colocada são propriedade da consulente, e a venda a consumidor é feita também por ela. Não há prestação de serviço algum, a quem quer que seja. Isso afasta, definitivamente, a cobrança das contribuições PIS e COFINS no período anterior a fevereiro de 1999.*

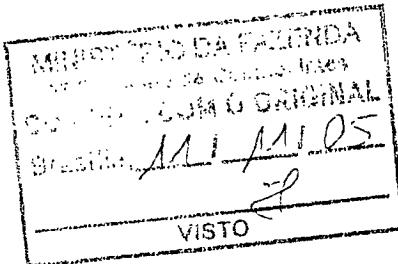
Assim, devem ser excluídas da autuação as receitas de locação de imóveis bem como a proveniente de espaço, obtidas até o mês de fevereiro de 1999, data de entrada em vigor da Lei nº 9.718/98.

#### b- período posterior à vigência da Lei nº 9.718/98

Na verdade, importante discriminar duas situações: a primeira, envolvendo o aluguel de imóveis em geral; a segunda, quanto aos espaços oferecidos aos fornecedores.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

Em relação ao aluguel de imóveis, entendo incorretas as alegações externadas pela contribuinte. Já, no que diz respeito aos espaços oferecidos aos fornecedores, entendo que a situação não se altera com a entrada em vigor da lei nº 9.718/98, pelas razões de que de receita não se trata.

Em relação ao espaço - verifica-se, na essência, que a contribuinte, considerando o interesse de seus fornecedores, na venda de seus produtos, oferece a eles, como condição para obter do fornecedor um desconto no preço, a possibilidade de dar um tratamento diferenciado para seus produtos, colocando-os em locais mais visíveis, facilitando sua compra pelos consumidores finais. Esse desconto é regularmente pactuado e configura uma redução no preço pelo qual a mercadoria é adquirida. Não se trata de receita, e nem muito menos de receita pela prestação de um serviço. Nesse sentido também assim se expressa Hugo de Brito Machado, quando consultado sobre o assunto:

*E mesmo depois de fevereiro de 1999 os valores auferidos dos fornecedores em razão do fato de que se cuida não constituem receitas e por isto mesmo não integram a base de cálculo das contribuições em tela.*

*Na verdade a consulente, considerando o interesse dos fornecedores na venda dos respectivos produtos, a existência de vários fornecedores e de concorrência entre eles, oferece ao fornecedor, como condição para obter dele um desconto no preço, a possibilidade de dar um tratamento diferenciado para seus produtos, colocando-os em locais mais visíveis, facilitando sua compra pelos consumidores finais. Esse desconto é regularmente pactuado e configura uma redução no preço pelo qual a mercadoria é adquirida. Não se trata de receita, nem muito menos de receita pela prestação de um serviço, não sendo possível a sua tributação pelo PIS e pela COFINS, seja antes, seja depois de fevereiro de 1999.*

*É certo que, na hipótese de a "posição de destaque" ser objeto de cobrança em valor fixo, não correspondente a um percentual do preço pago pelas mercadorias, existe a aparência de tratar-se de receita, que mesmo assim, como não corresponde à prestação de serviços ou à venda de mercadorias, somente poderia ser tributada pelas contribuições em análise após a vigência da Lei 9.718/98. Mesmo em tal situação, todavia, entendemos que não se trata de receita, mas de desconto. É que o fato se liga, de forma indiscutível, à compra de mercadorias e o valor recebido em razão da colocação destas em local de destaque constitui uma redução no custo de aquisição das mesmas. É puro preconceito a idéia de que um desconto há de ser sempre um percentual do preço. Na verdade não é assim. Um desconto pode ser concedido em valor fixo e em função de uma condição acertada entre comprador e vendedor. No caso a condição é a exposição dos produtos em lugar de destaque. Os valores que, uma vez atendida tal condição, a consulente aufera de seus fornecedores nada mais são do que um desconto e, assim, não configuram de nenhum modo uma receita.*

Receita, é espécie do gênero ingresso, e se caracteriza por representar a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica. Receita é um elemento novo que, depois de considerados os custos e as despesas, comporá a renda.

Portanto, há de se separar duas situações. A primeira, onde existe contrato de aluguel para que terceiros, exponham as suas mercadorias de sua propriedade, neste caso



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA	2º DEPARTAMENTO
QUINTA SEDA DO ORIGINAL	Brasília, 11.11.05
VISTO	

2º CC-MF  
FL.

receita, de uma segunda situação: mercadorias adquiridas pela recorrente, e “cobranças” motivadas pelo fato de se colocar tais mercadorias em posição de destaque nas prateleiras dos estabelecimentos da autuada.

Portanto, voto por dar provimento quanto a este item, somente quanto aos espaços, mantendo o lançamento na parte de alugueis de lojas, e quiosques à terceiros, por se tratar de verdadeira receita, à luz da legislação em regência.

#### - PEDÁGIOS

Isto colocado, passo à análise das importâncias denominadas como “pedágios”.

Neste item, o autuante separou em dois grupos; “taxas” que a recorrente “cobra” de seus fornecedores, ora oferecendo uma “contraprestação” específica a essa cobrança, ora não o fazendo. Penso, de que a separação em nada modifica o entendimento e sim a sua natureza jurídica, conforme exposto a seguir:

#### - DESCONTO CENTRALIZAÇÃO - DISTRIBUIÇÃO DE MERCADORIAS

Neste grupo, segundo a fiscalização, tratar-se-ia de receita e seria decorrente da prestação de serviço de distribuição. O fornecedor teria a opção de entregar sua mercadoria em cada estabelecimento da autuada, ou de deixá-las todas em um único estabelecimento que faria o transporte daquelas mercadorias para os vários outros supermercados da rede. Nessa segunda hipótese, o fornecedor teria que “pagar” pelo transporte.

Penso estar equivocada a fiscalização. As mercadorias são de fato e de direito adquiridas pela recorrente. Assim, o que ocorre, é de fato uma pactuação com seus fornecedores, no sentido de que caso sejam as mercadorias entregues diretamente em cada um de seus estabelecimentos, o preço será maior. Se as mercadorias forem entregues todas na central de compras da recorrente, o preço será menor. Apenas isto. Claro está que se a compradora, neste caso a recorrente, efetuar a compra de uma mercadoria por um valor menor, não se pode atribuir o desconto como receita.

Hugo de Brito, quando consultado, também assim se posiciona, de forma clara e com exemplos que notoriamente acontecem no dia-a dia:

*Ocorre que as mercadorias, uma vez adquiridas pela consulente, passam a integrar o seu patrimônio. São suas. Ao transportá-las para outros estabelecimentos não pode estar prestando serviços a quem quer que seja. Não se concebe que a consulente esteja a “prestar serviços” de transporte e distribuição para si própria.*

*O que se passa, em verdade, é que a consulente pactua com seus fornecedores preços diferentes pelas mercadorias adquiridas, em razão do local das respectivas entregas. Caso sejam entregues diretamente em cada um de seus estabelecimentos, o preço será maior. Se entregues todas na central de compras da consulente, o preço será menor. E isto é natural porque o ônus de efetuar*

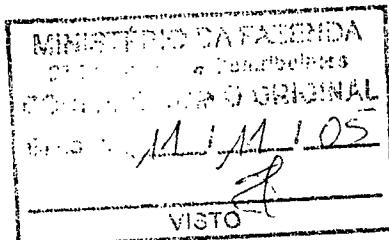


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FL

*o transporte é uma das inúmeras variáveis que influenciam a formação do preço cobrado pelo fornecedor.*

*A tese desenvolvida na autuação, com todo o respeito, beira o disparate. Alguns exemplos o demonstram perfeitamente.*

*Imagine-se que um comprador dirige-se a um estabelecimento fornecedor de roupas, e constata que o preço de uma camisa social é R\$ 100,00. Examinando uma das camisas, porém, o comprador constata que há um pequeno rasgo em um dos bolsos. Pleiteia, em função do defeito, um desconto de R\$ 10,00, e adquire a camisa por R\$ 90,00, com a pretensão de costurá-la posteriormente para sanar o defeito. Pelo raciocínio que motivou o auto de infração, o citado comprador estaria a "prestar serviço de costura" ao fornecedor de camisas, e a base de cálculo da COFINS e do PIS devidos sobre essa "receita" seria os R\$ 10,00 oriundos do desconto.*

*Algumas lojas de móveis cobram preços diferenciados para entregar o produto montado no endereço designado pelo comprador, ou para o comprador levá-lo por sua conta, desmontado. Dão significativo desconto nessa última hipótese. Assim, pela tese contida no auto de infração, aquele que comprasse uma mesa desmontada, a levasse para casa e montasse com suas próprias ferramentas teria prestado para a loja de móveis um "serviço de transporte e montagem", devendo recolher COFINS e PIS sobre o desconto obtido no preço da mesa.*

*Para tomarmos um exemplo do que ordinariamente acontece, consideremos que uma empresa sediada em Manaus adquire produtos de uma fábrica sediada em São Paulo, sendo a venda SIF, ao preço de R\$ 100,00 por unidade do produto. Frete e seguro correrão por conta do vendedor. Outra empresa, também sediada em Manaus, adquire o mesmo produto, da mesma fábrica, mas a venda é FOB. O comprador recebe os produtos em São Paulo, ao preço de R\$ 90,00 por produto. A prevalecer o raciocínio desenvolvido pelo signatário do auto de infração em tela, esta última empresa terá de considerar receita a diferença de R\$ 10,00 por produto. Ela estaria prestando serviço de transporte ao vendedor.*

*O absurdo dispensa maiores comentários.*

*Em suma, pagando menos pela mercadoria que adquire, seja por que motivo for, a conselente não está auferindo receitas. Não pode, portanto, ser tributada em função dos descontos que obtém, nem mesmo após o advento da Lei 9.718/98.*

Portanto, com relação a este item, por considerar que de receita não se trata, voto no sentido de dar provimento.

#### - VERBAS DE PROMOÇÃO E PUBLICIDADE

Segundo narra o "Relatório de Atividade Fiscal", a autuada cobra de seus fornecedores percentual, e em contrapartida lhes oferece um determinado número de fotos em jornais, encartes publicitários, folhetos, *folders*, etc.

Hugo de Brito quando consultado assim se manifesta:

*Entre os "pedágios" que guardam suposta relação com uma contraprestação específica da conselente, o auto de infração arrola ainda recebimentos decorrentes de despesas com publicidade e propaganda, serviços que a conselente estaria a prestar*

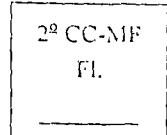
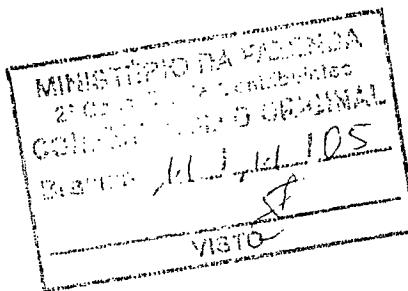


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Aeórdão nº : 203-10.152



aos seus fornecedores. Segundo narra o "Relatório de Atividade Fiscal", a conselente cobra de seus fornecedores percentual, e em contrapartida lhes oferece um determinado número de fotos em jornais, encartes publicitários, folhetos, folders etc.

Em sua impugnação, a conselente esclarece que não presta serviços de publicidade profissionalmente, sendo outra a sua área de atuação. Explica, ainda, que os valores que recebe de seus fornecedores destinam-se ao resarcimento de suas despesas com publicidade, considerando que é também do interesse autônomo destes a divulgação de seus produtos.

A contratação dos serviços de publicidade pela própria conselente e seu rateio com os diversos fornecedores são justificados na impugnação em face da redução de preços que uma contratação mais expressiva de propagandas propicia. A conselente, ao negociar a publicidade de todos os produtos que vende, tem como obter preços inferiores aos que obteriam cada um dos fornecedores isoladamente. Enfim, do ponto de vista negocial, é mais conveniente concentrar as contratações publicitárias nas mãos da conselente, sendo esta resarcida posteriormente pelos fornecedores também beneficiados pela publicidade.

Entende a fiscalização não tratar-se de resarcimento, mas de receita pela prestação de um serviço ao fornecedor, de promoção e publicidade de suas mercadorias, seja no próprio estabelecimento do supermercado, através de pessoal treinado, seja por meio de encartes publicitários em jornais, revistas etc.

Penso que a razão está com a fiscalização, eis que não podem ser enquadrados como sendo "ressarcimentos" de despesas ou custo para a venda de mercadorias. Trata-se, na verdade, de um valor cobrado de terceiro, fornecedor de mercadoria. Receita, na medida que esse valor é incorporado no patrimônio da recorrente.

A publicidade divulga os produtos vendidos pela recorrente, que é tomadora, e também prestadora, desse serviço, na medida em que o fornecedor tem interesse em divulgar as suas mercadorias. Quanto maior a publicidade, mais mercadorias serão vendidas e maior será a receita de ambas: fornecedor e recorrente.

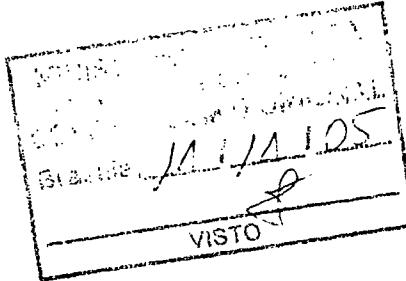
Defende a recorrente, apoiado no parecer solicitado, de que não há prestação de serviços, pelas seguintes razões:

*Não se trata de empresa que presta o serviço de publicidade contratado por terceiro, e no interesse exclusivo desse terceiro. Não. A publicidade divulga os produtos vendidos pela conselente, que é tomadora, e não prestadora, desse serviço. A única peculiaridade é a de que os fornecedores também têm interesse nessa divulgação, não só para que os consumidores adquiram seus produtos nos estabelecimentos da conselente, mas para que seja feita uma propaganda de seus produtos em si mesmos considerados. Por essa razão, os custos do serviço de publicidade são compartilhados com os fornecedores, sendo os valores que estes creditam para a conselente nada mais do que o reembolso dessas despesas.*

*A não-configuração de uma "prestação de serviço" pode ser constatada, ainda, pela circunstância de que o serviço envolve, como neste parecer já foi assimilado, uma*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

*obrigação de fazer, e a consulente nada fez para seus fornecedores. A obrigação de fazer é da empresa de publicidade, tendo sido esta quem prestou – para a consulente e para os fornecedores – o respectivo serviço.*

Penso diferente. Na verdade, a recorrente assume com relação aos fornecedores, uma prestação de fazer, ao divulgar produtos que trazem a marca e as características do fornecedor. Nesse sentido, ao receber uma importância do fornecedor, para o intuito de divulgação de seus produtos, passa a sê-lo em caráter obrigacional. Seja no próprio estabelecimento do supermercado, através de pessoal treinado, seja por meio de encartes publicitários em jornais, revistas etc.

As verbas recebidas sob a denominação de **promoção e publicidade**, o são no meu entender receita e como tal devem ser oferecidas à tributação. Também, não há de se falar em reembolso ou resarcimento de despesas, eis que de rateio não se trata. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas. Inexiste nos autos a mencionada proporcionalidade.

#### - PROMOTORES - Reposição e promoção de produtos no interior da loja

A fiscalização caracterizou como sendo receita, os valores recebidos pela recorrente, para a atividade de reposição e divulgação dos produtos no interior da loja. O serviço consiste, basicamente, na colocação de pessoas para arrumar, promover e divulgar os respectivos produtos dentro do supermercado.

Penso estar com a razão a fiscalização pelos mesmos motivos expostos no item acima. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas, defendido pela recorrente, conforme esclarecido no item anterior, deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas.

Sob a denominação de contratos de compartilhamento de custos e despesas, ou como explica Luciana Rosanova Galhardo “*Cost sharing agreements*”, empresas de um mesmo grupo econômico escolhem, dentre si, uma determinada empresa (denominada centro de custos, ou sociedade-mãe) que ficará encarregada de desenvolver bens, serviços ou direitos em proveito de todas, centralizando os custos e despesas, com o intuito de minimizar encargos e maximizar resultados globais do grupo econômico. Nesses casos, tais gastos incorridos pelo centro de custos são rateados, de acordo com os critérios estabelecidos no contrato, entre as demais empresas do grupo que deles se beneficiem de alguma forma.<sup>15</sup> Não é o caso da recorrente, que não possui contrato de rateio de custos com os fornecedores e nem sequer são do mesmo grupo econômico.

Em trabalho publicado sobre rateio de despesas, José Henrique Longo<sup>16</sup> analisa que o efetivo ressarcimento no rateio de despesas parte de algumas premissas: O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas; as pessoas

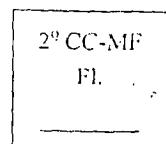
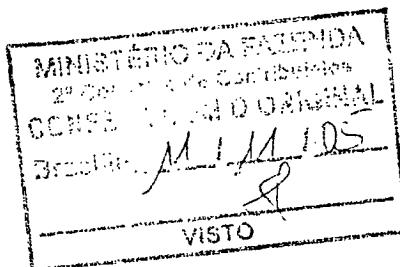
<sup>15</sup> Rateio de Despesas no Direito Tributário – Luciana Rosanova Galhardo – Ed. Quartier Latin – 2004.

<sup>16</sup> Natureza Jurídica do Ressarcimento no Rateio de Despesas, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 77, p. 68-73.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



jurídicas devem pertencer ao mesmo grupo econômico e sobretudo, a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio.

**Os “pedágios” nos quais não há “contraprestação” específica por parte da recorrente, tributados apenas a partir da vigência da Lei nº 9.718/98.**

#### A) ANIVERSÁRIO OU ABERTURA DE LOJA (ENXOVAL)

A primeira consiste na “cobrança” feita aos fornecedores quando do aniversário de uma loja, ou da abertura de uma nova loja. Consta do “Relatório de Atividade Fiscal” que, em tais eventos (inauguração de lojas, etc.), a autuada cobraria um *percentual incidente sobre as compras, sobre o valor das notas fiscais entregues ao Sonae*.

Já a recorrente alega que assim procede para realizar promoções quando da inauguração de novas lojas, a fim de atrair e fixar a respectiva clientela. Tal procedimento só se faz possível mediante a prática de preços reduzidos, o que motiva a obtenção de *descontos* junto aos fornecedores. E, como descontos que são, meros redutores do custo representado pelas mercadorias adquiridas, esses valores não configurariam receita, não se subsumindo à hipótese de incidência da regra de tributação das contribuições PIS e COFINS.

Penso correta a posição externada pela recorrente.

Ao fornecedor cabe escolher, livremente, se deseja vender mercadorias para serem revendidas na nova loja, ou na loja re-inaugurada, a preços promocionais, ou não. Caso aceite a avença, e pratique preço inferior ao normalmente praticado, terá dado um desconto à recorrente, e não efetuado um “pagamento”, como sugere a respeitável fiscalização.

A natureza de desconto, no caso, é evidenciada pelo próprio fiscal autuante, que destaca tratar-se de percentual sobre o preço das notas fiscais de compras feita pela recorrente. E, nesse caso, sendo o desconto mera *redução no custo*, não há evidentemente que se falar em receita, nem na incidência de COFINS.

Portanto, com relação a este item, voto no sentido de dar provimento.

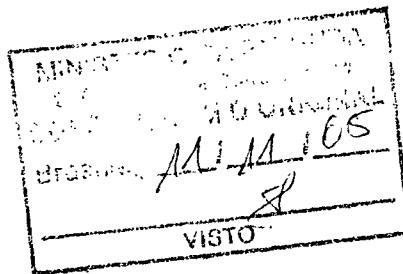
#### B) “RAPPEL”: PRÊMIO FIDELIDADE E OBJETIVO DE CRESCIMENTO

Outra “verba” supostamente “cobrada” pela recorrente de seus fornecedores nos termos do “Relatório de Atividade Fiscal”, é o chamado *rappel*.

Na verdade, trata-se de desconto pactuado em face da contratação de um certo volume de compras durante o ano. Esse desconto é definido no momento da contratação (prêmio fidelidade), e pode ser majorado, posteriormente, caso o volume de compras exceda o previamente estabelecido (objeto de crescimento).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

A seguinte explicação, constante das razões de impugnação, é bastante elucidativa:

*"Imagine-se que o fornecedor contrata a venda de R\$ 100.000,00/ano e dá um desconto de 1% sobre o valor faturado a cada nota. Esse é o desconto designado 'Prêmio Fidelidade'. Se o valor das vendas ultrapassar os R\$ 100.000/ano, a cada nova venda o desconto passará a ser de 1,5%, mas o comprador das mercadorias terá direito ao 'novo' desconto retroativamente, ou seja, o mesmo incidirá sobre os valores já faturados. Assim, o fornecedor deverá conceder sobre as novas compras desconto de 0,5% sobre os R\$ 100.000,00, isto é, além dos 1,5% descontados nota a nota deverá descontar mais R\$ 5.000,00. É este desconto adicional que é denominado 'Objetivo de Crescimento'."*

Consta dos autos o que vem a ser o nome *rappel*, (...) decorre do fato de o desconto ser retroativo.<sup>17</sup> Isso, contudo, é inteiramente irrelevante. O que importa é que tanto o “prêmio fidelidade” como o “objetivo de crescimento” são descontos. O primeiro incondicional, e o segundo condicional, mas ambos descontos, redutores do custo de aquisição das mercadorias, e que não configuram receita. São fatos que motivam – por razões contratuais – a redução do preço da oferta feita pelo vendedor, fazendo com que o preço efetivamente praticado no negócio jurídico seja inferior. O fornecedor pactua vender a mercadoria por preço inferior ao ofertado inicialmente, em face da garantia de que um grande volume da mesma será adquirido ao longo do ano.

### C) DESCONTO NÃO-DEVOUÇÃO

A recorrente recebe de seus fornecedores, um “desconto não-devolução”, que é “cobrado” pela contribuinte em face de produtos avariados, estragados etc (mercadorias em poder do supermercado). Alega a recorrente que, para não ter de devolvê-los aos fornecedores, cobra um valor para fazer face à perda. A isso, chama de desconto não devolução.

Consta do parecer obtido que:

*Sem refutar a existência de mercadorias avariadas, e a necessidade de as mesmas serem substituídas ou resarcidas pelo fornecedor que assim as entregou, o fiscal autuante simplesmente considerou “receita” o valor dos resarcimentos. Para tanto, fundou-se em duas premissas: a) não há devolução de mercadorias avariadas no ato da entrega; b) a “remuneração” é paga à consulfente independentemente de as avarias nas mercadorias estarem presentes ou não; c) alguns fornecedores vêm a obrigação de pagar o tal resarcimento como um “pedágio” colocado como condição sine qua non para negociar com a consulfente. É o que consta do “Relatório de Atividade Fiscal”.*

*Não nos parece, contudo, que as premissas empregadas no lançamento autorizem as conclusões que delas foram extraídas pela autuação.*

<sup>17</sup> Realmente, conforme elucida o *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, rapel designa “não apenas a ‘descida de uma superfície vertical ou de grande inclinação, através de uma corda dupla, presa à cintura, que vai sendo recuperada.’, mas também ‘o mesmo que retroativo’”. (*Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, Lisboa: Academia das Ciências de Lisboa/Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, v. II, p. 3081.)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONEP - CONSELHO OPERACIONAL
Brasília M. 11/05
VISTO

2º CC-MF
FL.

Tratar-se de uma condição imposta pela conselente para quem com ela quiser contratar é absolutamente natural, e lícito. Todo contrato é celebrado assim: uma parte estabelece condições, e diante da aceitação da outra parte – que é inteiramente livre para contratar com outra pessoa – a avença é celebrada.

É também irrelevante o fato de mercadorias quebradas ou avariadas serem conferidas e devolvidas no ato da entrega. O comprador pode adquiri-las, suportar o ônus decorrente das quebras, avarias e faltas, e depois ser ressarcido.

Do mesmo modo, não é necessário que haja estreita equivalência entre cada mercadoria avariada, estragada ou faltante, e o valor do ressarcimento. Esse dado, aliás, está intimamente ligado com a ausência de uma conferência no ato da entrega.

Afinal, o volume de mercadorias comercializado por uma rede de supermercados deve ser muito grande. São incontáveis quilogramas de carne, peixe, verduras, frutas, ovos, presunto, queijo, iogurte, requeijão, etc. etc. adquiridos, estocados, organizados e vendidos todos os dias. Não se pode exigir da conselente que conte, confira e pleiteie o ressarcimento, de forma individualizada, de cada alface amassada, de cada tomate machucado, de cada iogurte violado, de cada litro de leite estragado, e assim por diante. É razoável, portanto, que o supermercado faça uma estimativa do percentual dessas avarias, e exija o respectivo ressarcimento dos seus fornecedores. Há, em suma, um reembolso (embora a conselente denomine impropriamente de desconto), e que, como os reembolsos de despesas com publicidade e promoção de produtos (itens 3.2.4 e 3.2.5, supra), não se subsume ao conceito de receita.

Penso justificável os argumentos apresentados pela recorrente. Não é razoável, de fato, que a contribuinte proceda ao ressarcimento individualizado de cada avaria ocorrida em seus produtos perecíveis. Nada mais prático, que se atribua um desconto ou reembolso, correspondente a uma média dessas avarias, ainda mais quando se trata de grandes supermercados.

São essas as razões pelas quais voto em relação a este item, no sentido de dar provimento.

#### D) BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

A fiscalização considerou como sendo "receita" da recorrente as bonificações em mercadorias que esta eventualmente recebe de seus fornecedores. Tais bonificações são obtidas junto aos fornecedores, segundo narra o "Relatório de Atividade Fiscal", em face da constatação de que preços inferiores estão sendo praticados por concorrentes.

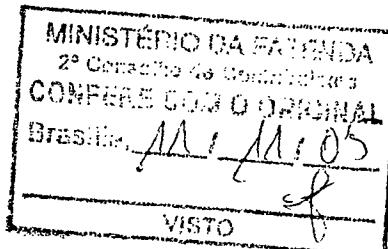
Aliás, conforme exposto pela recorrente, "é comum, em certos ramos de comércio, a concessão ao comprador de uma bonificação em mercadoria. Não concede o vendedor nenhum desconto ou abatimento no preço da mercadoria, mas entrega ao comprador, sem qualquer acréscimo, quantidade superior de mercadorias. Vende, por exemplo, 10 e unidades e entrega, além das 10 unidades vendidas, mais 2 unidades em bonificação".

Entende o Fisco que, nesta hipótese a base de cálculo será o valor das 12 unidades, isto é, um valor superior ao da operação. Alega-se que as duas unidades foram doadas, e deve o ICM incidir na sua saída.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FL.

E mais:

*O argumento é um evidente sofisma. Na realidade, o vendedor cobrou pelas 12 unidades o preço de 10. Concedeu um desconto equivalente ao preço das 2 unidades. Além disto, a bonificação não foi debitada ao comprador, não se tendo portanto configurado a hipótese prevista em lei.*<sup>18</sup>

*É realmente bastante claro que a bonificação em mercadorias nada mais é que uma outra forma de conceder um desconto. E assim como para o vendedor não há acréscimo da base de cálculo da COFINS, do PIS e do ICMS, para o comprador o recebimento de tais mercadorias também não pode ser considerado uma “receita”. Teve-se, isto sim, a aquisição de mais mercadorias, por um menor preço, ou seja, mero desconto redutor do custo.*

O recebimento de tais mercadorias, porém, evidentemente não é “receita”, da mesma forma que o fornecedor não pagará mais COFINS, ou mais ICMS, pelo fato de haver entregue um número maior de mercadorias.

Portanto, com relação a este item dou provimento.

## CONCLUSÃO

Face ao todo exposto, voto no sentido de dar provimento para admitir a ocorrência da decadência no período de 31/01/1995 a 30/09/1997.

No mais, em dar provimento ao recurso de forma a admitir a exclusão da tributação os valores recebidos pela recorrente a título de: cessão de espaço, desconto de não devolução, aniversário ou abertura de loja (enxoval), objetivo de crescimento, descontos fidelidade e de centralização, e bonificação de mercadorias.

Conseqüentemente, negar provimento aos itens: aluguel de imóveis, no período posterior à Lei nº 9.718/98, “recuperação de propaganda” e “verba de reposição – promotores”.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>18</sup> Hugo de Brito Machado, *O ICM*, São Paulo: Sugestões Literárias, 1971, p. 101.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
COPIA COM O ORIGINAL
M. J. M. LOS
VISTO

2º CC-MF  
FL

**VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS  
RELATOR-DESIGNADO, EXCETO QUANTO AOS VALORES DE PUBLICIDADE,  
REPOSIÇÃO E PROMOÇÃO DE PRODUTOS E BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.**

Pelos fundamentos expostos adiante, peço vênia para discordar da ilustre relatora no tocante à decadência da COFINS e aos seguintes valores recebidos pela recorrente, que considero inclusos na base de cálculo da Contribuição:

- aluguel de lojas de conveniência, inclusive nos períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1999 (antes da eficácia da Lei nº 9.718/98);
- aluguel ou cessão de espaços nas lojas, antes e após a Lei nº 9.718/98;
- desconto centralização, antes e após a Lei nº 9.718/98;
- aniversário ou abertura de lojas, com autuação a partir de fevereiro de 1999 (sob a eficácia da Lei nº 9.718/98);
- prêmio fidelidade e objetivo de crescimento ("rappel"), com autuação a partir de fevereiro de 1999;
- desconto não-devolução, com autuação a partir de fevereiro de 1999; e
- bonificação de mercadorias, também com autuação a partir de fevereiro de 1999.

### **DECADÊNCIA DA COFINS**

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás já determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade da COFINS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 16/10/2002, e o período de apuração mais antigo é 01/95, nenhum período foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Ofício - 1º de Consultas
CONFERENCIA ORIGINAL
Brasília /M. /M. /DS
VISTO

2º CC-MF  
FI.

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º, do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11/11/05
VISITÓ

2º CC-MF
FL.

*Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, disponde acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.*

*Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editarão as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.*

*A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

*Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.*

(...)

*A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custo de Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).*

Esclarecido porque lei ordinária pode estabelecer o prazo decadencial de um tributo específico - ou de uma dada classe de tributos, como se dá com o art. 45 da Lei nº 8.212/91 -, cabe agora constatar que a COFINS é tributo da subespécie contribuição para a Seguridade Social, instituída com supedâneo no art. 195 da Constituição Federal.

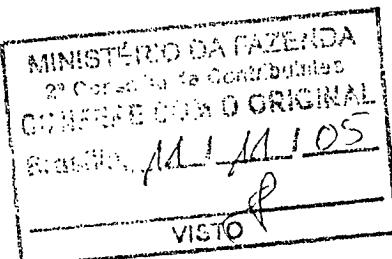
Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade intervintiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FL.

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,<sup>19</sup> e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;<sup>20</sup> o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade da COFINS para tal setor, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

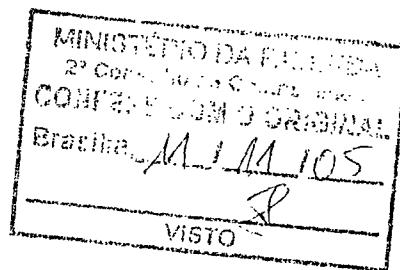
<sup>19</sup> Cf. a LC nº 77, de 13/03/1993, que com base na EC nº 3, de 17/03/93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15/08/1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18/03/1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

<sup>20</sup> Cf. arts. 74, § 3º, e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
Fl.

Dessarte, rejeito a alegação de decadência.

## BASE DE CÁLCULO DA COFINS

A Constituição, no seu art. 195, I, “b”, estatui que as contribuições para a Seguridade Social incidirão sobre a “receita ou faturamento” (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195, I, mencionava simplesmente o termo “faturamento”, ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a redação anterior à EC nº 20/98, o legislador infraconstitucional podia adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento; após a Ementa, qualquer uma das definições possíveis de faturamento ou receita, inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é a receita bruta, entendida como a “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

A definição de faturamento ou receita, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

*Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).”*

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

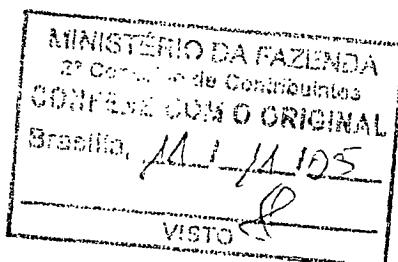
No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”.

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FI.

Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido relativamente aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

O que não pode o legislador infraconstitucional é dar aos termos faturamento ou receita uma conotação<sup>21</sup> totalmente dissociada de uma dasquelas que se lhes aplicam comumente. Como tanto a definição de faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de imercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" (LC nº 70/91, art. 2º), para os períodos de apuração até janeiro de 1999, quanto o de receita como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica" (Lei nº 9.718/98), para os períodos posteriores, encontram-se no âmbito das conotações comumente associadas aos dois termos (faturamento e receita), cabe analisar os valores recebidos pela recorrente para decidir se estão ou não enquadrados em tais definições.

## ALUGUEL DE LOJAS DE CONVENIÊNCIA E DE ESPAÇOS NO INTERIOR DOS SUPERMERCADOS

Neste item a divergência, em relação ao voto da admirada relatora, diz respeito ao período anterior à Lei nº 9.718/98. Importa saber se as receitas auferidas com o aluguel das lojas de conveniência da recorrente e com a cessão de espaços no interior dos supermercados (ilhas de vendas e gôndolas diferenciadas), incluem-se ou não no faturamento, tal como definido pela LC nº 70/91.

A resposta é positiva porque no caso em tela a locação imobiliária está diretamente relacionada com as atividades desenvolvidas pela recorrente. Como bem observou a DRJ, não se tratam de imóveis afastados e isolados, cuja utilização esteja dissociada dos objetivos societários da interessada. Pelo contrário: as lojas de conveniência estão diretamente associadas à marca e imagem Sonae. Maior associação ainda acontece com os espaços cedidos, até porque localizados no interior dos supermercados.

Por outro lado, a locação das lojas de conveniência, em vez de esporádicas – como acontece quando uma locação de imóvel não se relaciona com os objetivos sociais de uma empresa -, é regular. Há inclusive, um contrato padrão, que não é de aluguel de imóvel puro e simples, mas também de outras avenças.

Segundo esse contrato são devidos à Sonae quatro parcelas: 1) um valor mínimo; 2) um valor proporcional ao faturamento do locatário; 3) encargos diversos; e 4) um valor

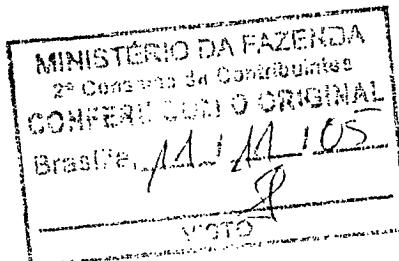
<sup>21</sup> Conotação é o conjunto de propriedades de uma coisa, a defini-la. O mesmo termo, dependendo do contexto ou do sistema em que inserido, assume uma conotação ou outra. Cada uma das conotações, todavia, deve ser precisa, o seu significado deve ser conhecido. Assim acontece, por exemplo, com a palavra tributo, que como se sabe possui várias conotações: tributo como prestação (o contribuinte deve o tributo); como quantia em dinheiro (pague-se o tributo); como homenagem (prestaram-lhe um tributo pelos bons préstimos); etc. Quanto um termo não possui uma definição precisa e o seu significado é mais vago, é menos conotativo e mais denotativo, ou seja, o termo denota um número maior de coisas ou situações, podendo ser empregado a uma classe maior de elementos sem que se saiba, ao certo e exatamente, ao que está referido.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FI.

corresponde ao direito de reserva ou “res esperata”, que corresponde à remuneração decorrente das vantagens que a localização nos supermercados da rede Sonae proporciona ao locatário, bem como à contraprestação pela fruição de seus bens imateriais. São devidos valores decorrentes da associação do locatário com a marca de supermercados e com o ponto comercial, que não estão presentes numa locação comum.

A venda de bens imateriais subsume-se à hipótese legal de incidência da Cofins porque o termo mercadoria - derivado do latim *merx*, de que se formou *mercari* -, refere-se à coisa que serve de objeto à operação comercial, seja ela material ou imaterial. No geral, o termo é empregado para se referir a todas as coisas postas no mercado pelos vendedores, à disposição dos compradores.

Assim, os imóveis também são mercadorias se destinados à venda ou aluguel. Não podem ser excluídos do conceito.

Na verdade, uma só coisa, ou um mesmo imóvel, pode ser ou não mercadoria, dependendo do estado em que se encontra: se no mercado, para a venda, é mercadoria; se fora do mercado, não estando disponível à venda, deixa de ser mercadoria. Neste sentido a lição de José da Silva Pacheco, que assim se expressa:

*No âmbito do direito empresarial, há que se abravar todos os objetos da atividade empresarial, de modo a abranger todas as coisas ou bens alienáveis e apropriáveis, que podem ser objeto de propriedade ou troca, e que, por isso, têm valor de mercado, quer sejam materiais ou imateriais, inclusive os imóveis que, por longo tempo, estiveram fora da esfera do direito comercial. As coisas enquanto recursos materiais para a fabricação chamam-se matéria-prima, após a fabricação chamam-se produto, manufaturado ou artefato, mas mercadoria.*

(...)

*Desse modo, a mercadoria, quando imóvel, é objeto de promessa de compra e venda, contratos de garantia real, podendo haver uma sucessividade de posses em virtude de contratos de direito real ou obrigacional, e transferência de propriedade pelos modos estabelecidos pelo Código Civil.*

(...)

*Hoje em dia, não se duvida de que o imóvel mercadoria é, nos grandes centros, em certas épocas como agora, a mais valiosa. Entretanto, toda mercadoria que não for imóvel enquadra-se entre os móveis. Todas as mercadorias são coisas, nem todas as coisas são mercadorias, caracterizando-se estas por sua finalidade de circulação econômica.*

*O Código Comercial usa, às vezes como sinônimo de mercadorias, a palavra gênero, fazendas e efeitos. Podem ser determinadas pela espécie, gênero, marca, tipo, número, etc. Podem ser concebidas como nacionais, estrangeiros, nacionalizados. O Decreto-Lei nº 1.154, de 1.3.1971, estabelece a nomenclatura aduaneira brasileira de mercadorias, baseada na nomenclatura aduaneira de Bruxelas. As coisas, móveis ou imóveis, consideradas como objetos de negócios habituais do empresário, são chamadas, a exemplo do que, de há muito vinha ocorrendo no âmbito do direito comercial, de mercadorias. São elas espécies de coisas produzidas, comercializadas, distribuídas, vendidas e compradas, enfim consumidas no fluxo da atividade empresarial. Todas as mercadorias são coisas, mas a reciproca não é verdadeira, uma vez que pode haver coisas que, não se integrando entre aquelas que acompanham o fluxo dos negócios do*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
COFINS - CÓDIGO ORIGINAL
Brasília, 11/11/05
VISTO

2º CC-MF  
FI.

empresário, não se inscrevem entre as mercadorias. A diferença específica da mercadoria, que a distingue das demais espécies de bens é a destinação ou finalidade.

(JOSÉ DA SILVA PACHECO. *Tratado de Direito Empresarial*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1979).

Hodiernamente, o entendimento de que imóveis não são mercadorias está plenamente superado. Se na época da elaboração do Código Comercial, em 1850, tal idéia vicejava, hoje não faz mais sentido, conforme bem demonstrado pelo tributarista OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, in artigo publicado no número 1 da "Revista Dialética de Direito Tributário", às págs. 62 a 68:

*Naquela época, eram levantados os seguintes empecões contra a idéia de um bem de raiz configurar mercadoria: a impossibilidade do consumo, a inviabilidade da deslocação ou do transporte, a inconveniência da especulação e o fato de aquisição de imóvel, em regra, se assentar na idéia de emprego estável de capital.*

*A palavra "consumo", como bem define De Plácido e Silva in "Vocabulário Jurídico", vol. I, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1989, pp. 533 e 534, não significa, tão-somente, o gasto, a ingestão e a destruição, mas, também, a utilização ou o uso do bem segundo seus fins ou o aproveitamento ou o gozo de sua utilidade, e, nesta acepção jurídica, o imóvel é, inegavelmente, suscetível de consumo.*

*A seu turno, embora, geralmente as coisas objeto de comércio sofram deslocamento ou transporte, esta característica não é indispensável, haja vista as vendas de mercadorias depositadas em armazéns gerais, nas quais sucedem deslocamento econômico, sem deslocamento físico.*

*De fato, a natureza imobiliária de um bem não se opõe a que ele seja objeto de especulação comercial.*

*Por fim, os dois últimos óbices - inconveniência da especulação sobre imóveis e a ausência de intenção de revenda - atentam contra a realidade, o que demonstra a nossa assertiva de que inexiste justificativa jurídica para a artificial exclusão dos imóveis do regime jurídico do Direito Comercial.*

Os valores da locação das lojas de conveniência, do modo como contratada, integram o faturamento da recorrente, à semelhança da locação de imóveis por empresas que se dedicam a essa atividade (incorporadoras, construtoras, etc), ou da locação própria de *shoppings centers*.

Quanto ao argumento de que a atividade de locação dos imóveis, tal como se apresenta na situação em questão, não se enquadraria na hipótese de incidência da Cofins porque não se constituiria em prestação de serviços, é insustentável.

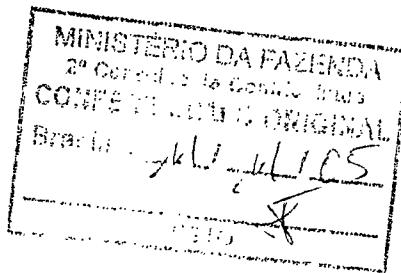
A melhor doutrina, esteada em Orlando Gomes, entende que, quanto ao objeto das obrigações, as prestações positivas, consistentes em um ou vários atos do devedor, subdividem-se em **prestações de coisas** e **prestações de fatos**, objetos, respectivamente, das obrigações de **dar** e de **fazer**. O contrato de locação de coisas gera para o locador a obrigação de ceder o uso do bem, mediante a transmissão da sua posse. Trata-se, pois, de uma prestação de coisas, em oposição às prestações de fatos que consistem em atividade pessoal do devedor. Essa





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



noção de direito privado relativa à locação de bens, que já estava assente no revogado Código Civil de 1916, art. 1.189, I, continua no Código Civil de 2002, agora no art. 566, I.

Entretanto, a situação em tela não é de locação de imóvel pura e simples, como já antecipado. Há na situação posta a venda de bens imateriais, relacionados com a marca Sonae, que pode ser caracterizada como uma prestação de serviços. Neste sentido o ensinamento antigo de Bernardo Ribeiro de Moraes, *in Doutrina e Prática do ISS*, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1984, pág. 98, *verbis*:

*A noção de serviço (objeto do ISS) não pode ser confundida com a simples 'prestação de serviços' (contrato de direito civil que corresponde ao fornecimento de trabalho). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho aplicado à produção, pode dar classes de bens: bens materiais, denominados material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas de 'prestação de serviços' (v.g.: atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor, etc.) como as demais vendas de bens imateriais (v.g.: atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhetes da Loteria Federal, etc.).*

Embora a locação de bens imóveis não conste da Lista de Serviços a ensejar a tributação pelo ISS, a locação em *shopping center*, bem como a das lojas de conveniência da recorrente, por envolver a venda de bens imateriais - ou seja, serviço, conforme a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes acima -, subsume-se à hipótese de incidência da Cofins, inclusive no período anterior à Lei nº 9.718/98.

Por fim cabe ressaltar que, independentemente de como a doutrina classifique a locação de imóvel comercial, parte da jurisprudência já considerava a locação de imóveis como fato gerador da Cofins, mesmo antes da Lei nº 9.718/98. Tal entendimento aplica-se sobretudo à situação em que a empresa tem dentre suas atividades a locação de imóvel. É o caso, especialmente, de construtoras e incorporadoras, mas também da recorrente porque a locação das lojas de conveniência e dos espaços internos enquadra-se como receita operacional da empresa. Observem-se exemplos da jurisprudência do STJ e também deste Segundo Conselho de Contribuintes.

#### TRIBUTÁRIO - COFINS - INCIDÊNCIA - VENDA DE IMÓVEIS.

- *A Primeira Seção do STJ entende que as atividades de construir e alienar, comprar, alugar e vender imóveis e intermediar negócios imobiliários, estão sujeitas a COFINS, posto caracterizarem compra e venda de mercadorias, em sentido amplo.*

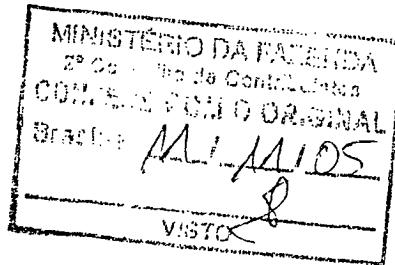
- *Ressalva do entendimento do Relator.* (STJ, 1ª Turma, RE nº 143.486/PE. DJU de 04/06/2001, p. 00061, negrito acrescentado).

*COFINS - ALUGUEL DE IMÓVEIS - FATURAMENTO - As empresas que se dedicam à locação de imóveis, estão obrigadas ao pagamento da Cofins, uma vez que, por alugarem imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato gerador e a base de cálculo da Lei Complementar 70/1991, a qual prevê, explicitamente*





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

como base de cálculo a receita bruta não só da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços, mas, simplesmente, "de serviços de qualquer natureza", expressão denotadora de uma amplitude que não pode ser restringida pelo intérprete.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais do Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão CSRF/02-01.449, Recurso nº, 202-114.059, Sessão de 09/09/2003, maioria).

*COFINS. ALUGUEL DE IMÓVEIS. FATURAMENTO.* As empresas que se dedicam à locação de imóveis, estão obrigadas ao pagamento da Cofins, uma vez que, por alugarem imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato gerador e a base de cálculo da Lei Complementar 70/1991, a qual prevê, explicitamente como base de cálculo a receita bruta não só da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços, mas, simplesmente, "de serviços de qualquer natureza", expressão denotadora de uma amplitude que não pode ser restringida pelo intérprete. Recurso negado.

(Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão 203-09357, Recurso 123.675, Sessão de 02/12/2003, maioria).

No tocante aos espaços no interior dos estabelecimentos, destaco que a forma como se dá a remuneração à recorrente não tem importância para fins de tributação da Cofins. Seja a remuneração mediante cobrança bancária, desconto ou mesmo bonificação em produto, a recorrente continua a auferir receitas inclusas na definição de faturamento, por promover a locação imobiliária de modo indissociável com a venda de bens imateriais ou prestação de serviços, na forma acima delineada.

Por fim refuto o argumento contido no parecer de autoria dos ilustres Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, acostado aos autos, segundo o qual a circunstância de as mercadorias expostas nas gôndolas, ilhas de venda ou mesmo prateleiras mais bem localizadas pertencerem à recorrente, implica na descaracterização da locação e na inexistência de qualquer prestação de serviços. Os renomados tributaristas aduzem que, como tanto o espaço e as mercadorias são de propriedade da recorrente, e ela é quem promove as vendas, não pode estar havendo o aluguel.

Todavia, o aluguel de espaços privilegiados ocorre visando à divulgação dos produtos do fornecedor, e independente de as mercadorias pertencerem ao locador ou ao locatário. O importante é que o contrato estabelece o privilégio para o fornecedor, que inclusive pode decorá-lo de forma especial, ocupá-lo com a presença de promotores, etc.

Por outro lado, na situação em que o contrato não for de cessão dos espaços internos, mas para exposição diferenciada de produtos, em troca de descontos concedidos à recorrente, resta caracterizada uma efetiva prestação de serviços (a colocação dos produtos nos espaços privilegiados). Em tudo a exposição diferenciada se assemelha à reposição e promoção de produtos realizadas pela recorrente, do mesmo modo tributada pela Cofins antes e após a Lei nº 9.718/98.

## DESCONTO CENTRALIZAÇÃO

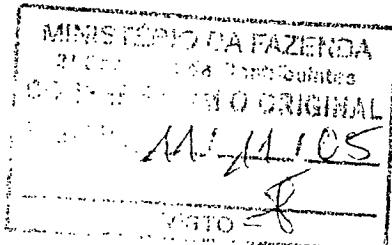
No chamado desconto centralização também há uma prestação de serviços, consistente no transporte das mercadorias adquiridas para os diversos estabelecimentos da recorrente. Em vez de o fornecedor entregar os produtos nos diversos supermercados, a entrega





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
FL.

num único local implica em redução de seus custos de transporte, redução essa transferida para a recorrente em forma de descontos condicionais.

Esse desconto é dado em contrapartida ao transporte a cargo da adquirente, ora recorrente. Embora a peça recursal afirme que os descontos não seriam remuneração por serviços de transporte, é indubitável que só se dão em função da entrega centralizada. Ou seja, são descontos concedidos **como pagamento** pelo transporte entre o centro distribuidor da recorrente e seus diversos pontos comerciais.

O parecer referido, ofertado por Brito Machado Consultores Associados, entende que a recorrente “pactua com seus fornecedores preços diferentes pelas mercadorias adquiridas, em razão do local das respectivas entregas. Caso sejam entregues diretamente em cada um de seus estabelecimentos, o preço será maior. Se entregues todas na central de compras da conselente, o preço será menor.” E ainda diz que a tese desenvolvida pela autuação beira o disparate, antes de mencionar exemplos alusivos à redução **nos preços** dos produtos adquiridos, incluindo um cuja parcela do desconto corresponde ao valor do frete (o preço CIF é R\$ 100,00, com frete e seguro por conta do vendedor, enquanto o preço FOB é R\$ 90,00, com frete e seguro a cargo do comprador, tudo conforme o exemplo contido no parecer).

A argumentação encerra em si a contradição. É que no caso da recorrente não há qualquer redução nos preços dos produtos adquiridos. O desconto não ocorre “no pé da nota”, pois os preços das mercadorias não sofrem alteração, já que os descontos são concedidos *a posteriori*. Para que os exemplos do parecer fossem aplicáveis à situação dos autos, os preços das aquisições futuras deveriam ser reduzidos em função das compras passadas, e os valores consignados nas notas fiscais de venda emitidas pelos fornecedores deveriam retratar tal redução.

Assim não acontece, contudo. Na situação em tela os descontos são apurados após as diversas aquisições e controlados num sistema de conta corrente com rubricas para cada fornecedor, cujos saldos são ao final deduzidos dos pagamentos a cargo da recorrente.

Trata-se, pois, de remuneração financeira em contrapartida aos serviços de transporte e distribuição prestados pela recorrente aos seus fornecedores, de modo a viabilizar a entrega centralizada, e não de desconto nos preços das mercadorias. Daí a inclusão dos valores correspondentes na base de cálculo da Cofins, tanto antes quanto após a Lei nº 9.718/98.

## ANIVERSÁRIO OU ABERTURA DE LOJAS

A partir deste item a tributação só se deu no período a partir de fevereiro de 1999, quando vigente e eficaz a Lei nº 9.718/98. Como o auferimento de receitas não ocorreu em contrapartida a uma prestação de serviços, tampouco em função de venda de mercadorias, somente após o alargamento da base de cálculo promovida pela referida Lei os valores adiante nominados passaram a integrar a base de cálculo da Contribuição. São os valores cobrados a título de: aniversário, abertura ou re-inauguração de loja (“enxoval”); prêmios fidelidade e objetivo crescimento (“rappel”); desconto não-devolução; e bonificações de mercadorias.

No caso de aniversários, inaugurações de novas lojas ou re-inaugurações das antigas, os fornecedores do Sonae poderão participar de promoções realizadas pela recorrente desde que concedam um desconto sobre todas as compras realizadas. Os descontos, em vez de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26

Recurso nº : 123.405

Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA	2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
COLAR DO DOCUMENTO	COPIA NÃO É ORIGINAL
Emissão: M/11/05	
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

constarem de cada nota fiscal, de modo a reduzir o preço das mercadorias e caracterizar a incondicionalidade, são calculados sobre os valores das aquisições.

Como se sabe, e consoante a Instrução Normativa SRF nº 51/1978, “Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.” (grifo acrescentado).

Os valores ora em comento caracterizam-se, pois, como descontos condicionais, que por um lado não são deduzidos do faturamento dos fornecedores, e por outro reduzem o passivo da recorrente. Esta, após adquirir as mercadorias por cem por cento dos valores consignados nas notas fiscais, em vez de liquidar a dívida total paga o valor reduzido.

Com a extinção parcial do passivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de igual valor ou maior, tem-se realizada uma receita. Neste sentido já informa, com propriedade, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, no seu art. 9º, § 3º, II, ao tratar do Princípio da Competência.<sup>22</sup> Apesar da Resolução não ser norma cogente – até porque não é a contabilidade que importa para fins de tributação, mas sim o fato por ela escrutado -, a regra contábil mencionada reforça a interpretação aqui adotada.

A corroborar que os ingressos em questão reduzem o passivo da recorrente, e por isto não seriam descontos propriamente ditos, até o texto da impugnação deixa claro, na parte transcrita na decisão recorrida e que vale a pena repetir (fl. 534):

*De desconto propriamente dito só se pode falar quando a contrapartida financeira respeita ao próprio preço da mercadoria em si mesmo considerado, que tenha por consequência uma redução do seu quantitativo.*

*Ao invés, as comparticipações nas despesas incorridas pela IMPUGNANTE no interesse dos fornecedores, bem como as receitas a que faz jus, muito embora possam ser abatidas ou deduzidas dos preços, num sistema de conta-corrente, não configuram um verdadeiro desconto em sentido técnico, por não terem uma relação direta com o preço da mercadoria, que se mantém inalterado.*

*Com efeito, nestas hipóteses, enquanto a contrapartida financeira devida pelo fornecedor seja lançada a débito no conta-corrente, tal débito não configura um desconto em sentido jurídico, uma vez que o mesmo não repercute de forma a modificar o quantitativo do preço das mercadorias adquiridas pela IMPUGNANTE, que será sempre o mesmo. O que, na verdade, é reduzido pela compensação é o ‘quantum’ da prestação patrimonial devida pela IMPUGNANTE, mas tanto o preço da mercadoria fornecida, quanto o valor da despesa reembolsada ou da contrapartida exigida, não são modificados pela compensação, que apenas elimina um ‘círculo inútil’ de fluxos de pagamentos recíprocos”*

22 Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

(...)

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

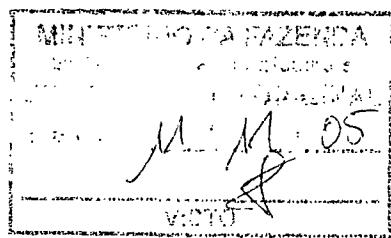
(...)

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152



2º CC-MF  
Fl.

## PRÊMIOS FIDELIDADE E OBJETIVO DE CRESCIMENTO ("RAPPEL")

A título de "rappel" os fornecedores pactuam com a recorrente descontos que variam de acordo com o volume de compras acordado. Esse desconto é definido no momento da contratação (o chamado prêmio fidelidade), podendo ser majorado caso o volume de compras exceda o previamente estabelecido. Em havendo majoração é dito objetivo de crescimento e pode ser aplicado retroativamente, sobre os valores das compras passadas. Em nenhum dos casos implica em qualquer redução do valor das compras, consignado nas notas fiscais.

Mais uma vez trata-se de redução do passivo, sem contrapartida na redução do ativo, pelo que configurada receita auferida, base de cálculo da Cofins.

Por não reduzir o valor das compras (ressalte-se que a nota fiscal é emitida "cheia", sem o desconto), entendo que a melhor técnica contábil não recomenda a contabilização na rubrica do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). É sutil, mas crucial a diferença: o fornecedor não pactua a redução no preço das mercadorias, mas sim no valor a ser pago posteriormente.

Fossem os descontos redução no custo das mercadorias compradas, como aduz a recorrente, as notas fiscais retratariam tal situação, consignando os valores respectivos. Em tal hipótese não haveria redução do passivo, tampouco receita auferida, não ocorrendo à tributação.

## DESCONTO NÃO-DEVOUÇÃO

O chamado desconto não-devolução é imposto (de forma lícita, cabe destacar) pelo Sonae aos seus fornecedores, como remuneração pelo fato de a recorrente não efetuar a devolução dos produtos avariados. Em vez de proceder à devolução o Sonae pactua um valor a receber a título de desconto, que apesar do nome (não-devolução) é devido independentemente de as avarias acontecerem ou não. Da forma como pactuado apresenta-se como mais um desconto condicionado (a recorrente compromete-se a não exigir a reposição de mercadorias avariadas).

Não sendo o desconto pactuado proporcional às avarias detectadas (até porque delas independe, como já dito), os valores recebidos sob esse título não podem ser caracterizados como resarcimento financeiro, como pretende a recorrente.

Tais valores também não se caracterizam como indenização por reparação de dano, já que não guardam correspondência com o preço das mercadorias avariadas.

Neste ponto cabe observar que as indenizações, grosso modo, podem cobrir danos emergentes ou lucros cessantes. As primeiras, por danos emergentes, visam exclusivamente reparar um bem destruído ou reparar um danificado, até o limite fixado em condenação judicial ou contrato (de seguro, comumente). Por "substituírem" o bem destruído ou avariado, não implicam em aumento de patrimônio, sendo deste modo intratributáveis. Já as indenizações por lucros cessantes, ao contrário, têm caráter acumulativo, isto é, implicam em aumento do patrimônio do beneficiário, pois ao invés de "substituírem" patrimônio destruído ou danificado, "entram no lugar" de uma outra receita que seria recebida futuramente.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFIRMADO COM O ORIGINAL  
Brasília 11/11/05  
VIZON

2º CC-MF  
FL.

Dessarte, os valores cobrados a título de desconto não-devolução também se incluem na definição de receita bruta, tal como assentada na Lei nº 9.718/98.

## BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Por último as bonificações recebidas em mercadorias, matéria em que o entendimento aqui esposado é isolado, prevalecendo o voto da relatora sorteada, a ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

Para mim as bonificações, na forma como recebidas pela recorrente, são doações “ofertadas” pelos fornecedores. Por isto a inclusão na base de cálculo da Cofins, após a Lei nº 9.718/98.

Para proceder à exclusão pretendida necessário seria que as bonificações em mercadorias implicassem em redução do preço das mercadorias compradas, e tal redução fosse espelhada nos documentos fiscais da operação. Aproveitando o exemplo de Hugo de Brito Machado contido no parecer acostado aos autos, em que o vendedor cobra por 12 unidades o preço de 10, tem-se que, para descaracterizar a doação e evitar a incidência da Cofins, o valor consignado na nota fiscal, por unidade, deveria ser múltiplo de 12 (cada unidade vendida corresponderia a doze avos do preço total cobrado, de modo a reduzir o valor da operação para fins da tributação do ICMS e, se o produto for vendido por contribuinte do IPI, também para fins desse imposto). Do contrário – isto é, com a emissão de duas notas fiscais: uma pelo preço total cobrado, equivalente a dez unidades; outra pelo valor correspondente a duas unidades e referente à bonificação - as bonificações em mercadorias não reduzem os preços das mercadorias, devendo inclusive ser tributadas pelo ICMS e, se for o caso, pelo IPI.

Como é cediço, os fatos geradores do ICMS e do IPI ocorrem, respectivamente, no momento das saídas das mercadorias de estabelecimentos comerciais e industriais (ou equiparados). Assim, na situação em tela e continuando com o exemplo empregado, as 2 unidades são tributadas, sim, pelo ICMS e, se o vendedor (fornecedor da recorrente, no caso) for contribuinte do IPI, também por este imposto. Só não sofrem a incidência da COFINS e do PIS na venda à recorrente porque este nada pagou pelos produtos recebidos. Como o fornecedor não auferiu receita relativamente às 2 unidades dadas em bonificação, para ele é nula a base de cálculo das duas Contribuições. Já com os dois impostos acontece diferente: a base de cálculo será equivalente a dois décimos das unidades vendidas.

Continuando com o mesmo exemplo, observa-se que a recorrente, na qualidade de donatária das mercadorias recebidas em bonificação, auferiu receita correspondente às duas unidades. Daí a incidência da COFINS, nos termos da Lei nº 9.718/98.

## CONCLUSÃO

Antes de finalizar, e a corroborar a interpretação aqui adotada, menciono que no Recurso Voluntário nº 123.403, relativo ao PIS lançado contra a corrente no mesmo período, foi prolatado em 15/06/2004 o Acórdão nº 202-15.617, da lavra do ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar. Naquela julgada a Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013954/2002-26  
Recurso nº : 123.405  
Acórdão nº : 203-10.152

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERIDO O ORIGINAL
Brasília, M / 11 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

analizando o mesmo suporte fático destes autos, julgou o lançamento do PIS procedente, à unanimidade (houve divergência somente com relação ao acatamento da decadência).

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS