



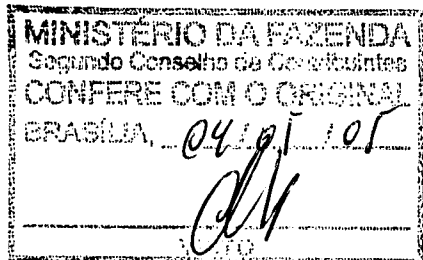
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617



2º CC-MF  
Fl.

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



**PIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.**  
APLICAÇÃO DO CTN. O prazo decadencial para lançamento da contribuição para o PIS é de cinco anos, nos termos do CTN, e não nos termos da Lei nº 8.212/91.

**BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA.**

Antes mesmo da EC/20 a base de cálculo do PIS incluía todos os valores entrados como receita, ainda que escriturados de forma diversa e independentemente da sua classificação contábil.

**Recurso ao qual se dá parcial provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher a decadência.** Vencida a Conselheira Nayra Bastos Manatta. **II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na parte remanescente.** Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Roberto Duque Estrada.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2004

Henrique Pinheiro Torres

**Presidente**

Gustavo Kelly Alencar

**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr



Processo nº : 11080.013955/2002-71

Recurso nº : 123.403

Acórdão nº : 202-15.617

Recorrente : SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S/A

## RELATÓRIO

Foi o Contribuinte autuado em 16/10/2002, pela falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referente às competências de 31/01/1995 a 31/12/1999.

Conforme Relatório de Atividade Fiscal de fls. 51/75, foram apuradas as reais bases de cálculo dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, em relação aos valores declarados ou recolhidos, nos últimos cinco exercícios. Por tal, restou constatado que diversas receitas auferidas pelo Contribuinte deveriam ter integrado a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para COFINS, mas que não foram oferecidas à tributação pelo mesmo.

Tais receitas são, em síntese, as seguintes:

- receitas de locação de lojas de conveniência, situados dentro dos estabelecimentos do Contribuinte, aí englobados o aluguel, encargos e valores cobrados a título de “*res esperata*”, correspondente à localização privilegiada de tais estabelecimentos;

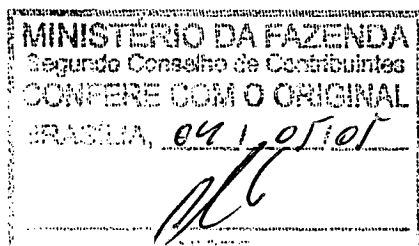
- valores cobrados dos fornecedores, classificados como cobrança de “pedágio”, ou tarifa(aqui entendida não em seu sentido técnico mas lato), a fim de expor os produtos em seus estabelecimentos;

- “pedágios” que têm como contraprestação serviços prestados pelo Contribuinte a seus próprios fornecedores, a estes impostos a fim de colocar os produtos à venda – em outras palavras, o Contribuinte adquire os produtos do fornecedor, mas cobra um valor para comercializá-los;

- locação de espaços especiais de venda no interior das lojas; espaços físicos privilegiados, tais como gôndolas, ilhas de vendas e outros, têm sua utilização condicionada ao pagamento de valores pelos próprios fornecedores;

- receitas decorrentes da atividade de distribuição de mercadorias; o fornecedor tem a escolha de distribuir seus produtos nos diversos estabelecimentos do Contribuinte, ou simplesmente na “Central de Distribuição”, efetuando o próprio contribuinte a distribuição das mercadorias pelos diversos estabelecimentos. Tal serviço é cobrado, mas não é oferecido à tributação sequer é contabilizado ou amparado por qualquer documento fiscal;

- receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas – caso o fornecedor não disponibilize pessoal para reposição ou promoção dos produtos fornecidos dentro das lojas do Contribuinte, será cobrado do mesmo tal serviço;





**Processo nº :** 11080.013955/2002-71  
**Recurso nº :** 123.403  
**Acórdão nº :** 202-15.617

- receita decorrente de propaganda – os fornecedores são compelidos pelo Contribuinte a pagar uma remuneração para que os produtos ou mercadorias constem dos anúncios publicitários veiculados pelo supermercado.

Receitas que não têm como contraprestação um serviço prestado pelo Contribuinte – tributados a partir da Lei nº 9.718/98:

- aniversário, abertura de lojas ou reinauguração – valores cobrados dos fornecedores a fim de que estes participem de promoções especiais realizadas pelo Contribuinte;

- rappel, prêmio de fidelidade e objetivo de crescimento – o Contribuinte cobra de seus fornecedores valores a título do suposto crescimento que estes terão ao comercializar seus produtos nos estabelecimentos daquele;

- desconto não devolução - valores cobrados dos fornecedores pela não emissão de notas de devolução para aqueles produtos avariados dentro do estabelecimento do Contribuinte;

- bonificações de mercadorias - valores cobrados dos fornecedores a título de compensação de estoque por compras realizadas com preços superiores àqueles praticados pelos concorrentes ou reações a preços de promoções realizadas pelos mesmos.

Ressalte-se que diversas, senão a imensa maioria das receitas acima elencadas, configuram-se estranhas às operações comumente praticadas entre produtores e comerciantes atacadistas e varejistas. As mesmas são objeto de repulsa pelos órgãos competentes, sendo inclusive objeto de diversas Comissões Parlamentares de Inquéritos, tendo em vista o manifesto abuso de poder econômico decorrente das mesmas. Farta documentação foi acostada aos autos comprovando tanto o ingresso das receitas, como os fatos que as cercam.

Outrossim, foi verificado que o Contribuinte interpôs medida judicial visando discutir a imposição do PIS sob a égide da Lei nº 9.718/98, sob o nº 1999.71.00.006851-2. Não obteve provimento em seu favor até o presente momento.

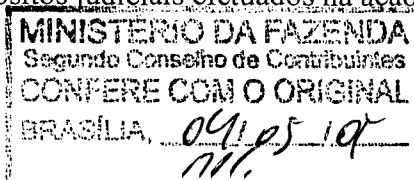
Assim, foi o contribuinte autuado pela falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuições para o PIS, em virtude de valores declarados a menor em DCTF.

Irresignado, o Contribuinte apresenta impugnação tempestiva, às fls. 515/544, alegando que:

- teria se operado a decadência para os fatos geradores compreendidos entre 31/01/1995 e 30/09/1997;

- as receitas decorrentes de aluguéis de imóveis não estão sujeitas ao PIS nos termos da LC nº 07/70;

- os créditos tributários do PIS decorrente das receitas de aluguéis estão com sua exigibilidade suspensa por força de depósitos judiciais efetuados na ação nº 99.0003892-4;



*[Assinatura]* 3



Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

- discorre acerca da natureza jurídica dos “pedágios” pelo mesmo cobrados de seus fornecedores, alegando o que segue:

- nalguns casos trata-se de serviços prestados pelo Contribuinte no interesse de seus fornecedores;

- noutros, tem natureza de reembolso de despesas realizadas pelo Contribuinte;

- na grande maioria dos casos, trata-se de descontos redutores do custo de aquisição de mercadorias;

- alega que possui um “sistema de conta corrente”, onde o Contribuinte lança a débito dos fornecedores as contrapartidas que contratualmente lhe são devidas, em virtude de cada “vantagem comercial” concedida;

- discorre sobre cada receita computada pela fiscalização, da seguinte forma:

#### RECEITAS DECORRENTES DE SERVIÇOS PRESTADOS

- da locação de espaços especiais no interior de suas lojas – entende que a receita destas operações passou a ser tributada pelo PIS somente a partir de 1999, por não caracterizarem receita decorrente da prestação de serviços, à luz da LC nº 07/70;

- da distribuição de mercadorias – trata-se na realidade de um desconto obtido pelo Contribuinte, vez que *“não se caracteriza como um serviço profissional e autonomamente remunerado, mas sim como uma vantagem econômica proporcionada pela IMPUGNANTE 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 da IMPUGNANTE”*(ipsis literis fl. 532, item 45);

- atividade de reposição ou promoção – não se trata de serviço pois é prestado pelo pessoal do próprio fornecedor, e quando é realizado pelo pessoal do Contribuinte, passa a ser tributado somente após 1999, sob a égide da Lei nº 9.718/98;

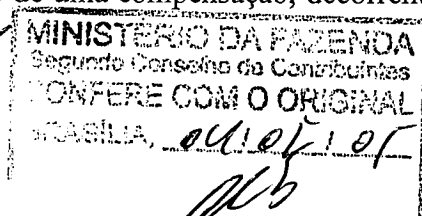
- atividade de propaganda – trata-se de mero ressarcimento de despesas;

#### RECEITAS SEM CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

- aniversário, abertura de lojas ou reinauguração – trata-se de descontos especiais, não passíveis de tributação; erroneamente o Contribuinte alega ter tributado, em 1999, tais receitas;

- rappel, prêmio de fidelidade e objetivo de crescimento – também configura-se descontos;

- desconto não-devolução – trata-se de uma compensação, decorrente da perda do bem, perda esta não cobrada do fornecedor;





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

- bonificações de mercadorias – trata-se de descontos incondicionais *in natura*.

Traz o contribuinte à colação xerocópias de DARFs relativos a depósitos judiciais, conforme fls. 561/562, 564/573, todos relativos à ação nº 99.0003892-4, na qual se discute a COFINS, como se depreende da documentação acostada às fls. 351/426. O processo em que se discute o PIS tem o número 1999.71.00.006851-2.

Às fls. 574/581 vislumbram-se os depósitos relativos à contribuição para o PIS, efetuados nos autos da ação judicial já citada. As competências ali depositadas vão de 05 a 12/99, sendo realizados entretanto em 05/12/2000.

Remetido o processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, é o auto de infração mantido *in totum*, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

*Ementa: PIS. DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a exigência do PIS 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.*

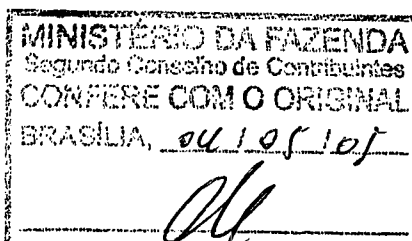
*PIS. ALUGUEL DE IMÓVEIS – As receitas decorrentes da locação de imóveis estão sujeitas à incidência do PIS, tanto durante a vigência da Lei Complementar nº 07/1970 e, posteriormente, da Medida Provisória nº 1.212/1995 e suas reedições, quando aos períodos de apuração em que a contribuição em tela já se encontrava sob a égide da Lei nº 9.718/1998.*

*PIS. 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, conseqüentemente, de excluí-la do campo de incidência do PIS.*

*Lançamento Procedente”.*

Inconformado, interpõe o Contribuinte o Recurso que ora se julga, repisando as teses anteriormente esposadas em sua impugnação, pleiteando a anulação do auto e cancelamento do lançamento.

É o relatório.





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Por tempestivo e por tratar de matéria de competência deste Egrégio Conselho, estando o Recurso instruído com arrolamento de bens em valor suficiente para garantir o crédito em discussão, do Recurso tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre analisar a prejudicial de decadência levantada pelo Recorrente, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 16/10/2002, e as competências objeto do mesmo reportam-se a 31/01/1995.

Vejamos.

A questão aqui tratada pertine ao prazo de que disporia a Fazenda Nacional para apurar e cobrar dos Contribuintes a referida diferença, tendo em vista a legislação aplicável, especificamente o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/91.

Prevê o CTN que:

*“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.*

§ 1º (omissis)

§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis)

*§ 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.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA, 04/10/2002



Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

*Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*

*I - pela citação pessoal feita ao devedor;*

*II - pelo protesto judicial;*

*III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*

*IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”*

Ao passo que a Lei 8.212/91 dispõe que:

*“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.*

§ 1º (omissis)

§ 2º (omissis)

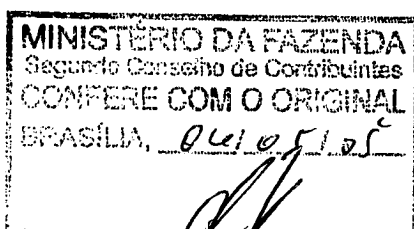
§ 3º (omissis)

§ 4º (omissis)

§ 5º (omissis)

§ 6º (omissis)

*Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.”*





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

Tendo em vista a visível antinomia entre os dois dispositivos, a fim de se averiguar a aplicabilidade da referida Lei Ordinária à Contribuição para o PIS, mister que se analise a mesma sob o aspecto formal e material. Vejamos:

Sob o aspecto formal, pouco há que se discutir ao apreciarmos o claro texto constitucional, ao tratar da questão da decadência:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I – (omissis)*

*II - (omissis)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) (omissis)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) (omissis).” (grifos nossos)*

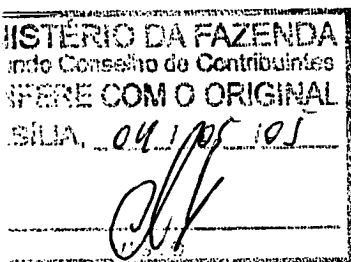
Logo, em se tratando a Contribuição para o PIS de um tributo, e sobre isto não restam dúvidas, havendo inclusive posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, não há como Lei Ordinária modificar o posicionamento do CTN – Lei Complementar – acerca da matéria. Há então de prevalecer o entendimento deste último, em que pesem os argumentos dos defensores da tese oposta.

Não há que se aplicar o disposto na Lei nº 8.212/91, tampouco o disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, mesmo por que o que ali se vê é a – também duvidosa – estipulação de prazo prescricional:

*“Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:”*

Outrossim, não é só. Sob o aspecto material também se verifica a absoluta impossibilidade de aplicação da referida Lei nº 8.212/91. E tal inaplicabilidade é incontroversa sob diversos prismas, o mais latente deles sendo o próprio entendimento da Fazenda Nacional, que, ao indeferir pedidos de restituição de tributos, aí incluída a Contribuição para o PIS, o faz baseando-se no prazo quinquenal previsto no CTN, e não na inversa aplicação do referido dispositivo ordinário.

Há inclusive atos administrativos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal neste sentido, a saber, por exemplo, o Ato Declaratório nº 96, de 26-11-99, do Secretário da Receita Federal, com base no Parecer PGFN/CAT nº 1.538 de 1999, que declara





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

que o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. Tal ato, amparando-se no referido parecer, cita como base legal os arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Ora, o prazo decadencial para constituir o crédito de contribuição social terá que ser o mesmo do prazo decadencial para requerer a restituição da contribuição, ainda que seja aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de dez anos. O que não pode ser validado é a aplicação do citado artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que cuida de contribuição ao INSS, para o lançamento e aplicar o CTN para restituição, ou seja, respectivamente, de dez e cinco anos.

Logo, ainda que a tributação tenha natureza de questão pública, superando interesses individuais e até mesmo coletivos, resta manifestamente anti-isonômico e atentatório contra a segurança das relações jurídicas conceder-se à Fazenda prazo decenal para lançar créditos da referida contribuição quando esta mesma recusa-se a restituir ao Contribuinte valores indevidamente recolhidos caso o lapso temporal entre o recolhimento e o pedido de restituição supere os cinco anos previstos no CTN.

O Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. A distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Leandro Paulsen, em sua obra “Direito Tributário”, ao comentar o artigo 150, § 4º, do CTN, esgota o tema:

***“Prazo para homologação e prazo decadencial. Identidade.***  
*Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste §4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará com o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício em vez de chancela-lo pela homologação. Com o decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco lançar eventual,*



Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

*diferença. A regra do §4º deste art. 150 é regra especial relativamente a do art. 173, I, deste mesmo código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, inobstante entendimento em sentido contrário esposado pelo STJ, com a censura da doutrina, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN."*

Assim, *in casu*, em se tratando de lançamento por parte da Fazenda, *ex officio* da contribuição para o PIS, é de se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, havendo recolhimento do tributo, ainda que parcial, aplica-se o artigo 150, §4º - considera-se decaído o direito de lançar toda e qualquer parcela relativa aos fatos geradores pretéritos ao quinto ano anterior à lavratura do auto de infração.

Considero então alcançadas pela decadência todas as competências anteriores a 16/10/1997.

Ultrapassada esta prejudicial, aprecia-se o mérito.

Ainda que diversas sejam as naturezas das receitas excluídas da base de cálculo da contribuição, e ainda que sejam diversas as conseqüências advindas de sua existência, tal é despicando para o caso em tela. Cabe simplesmente apreciar sua natureza jurídica e sua inclusão ou não na base de cálculo da contribuição. O Contribuinte não nega sua existência, tampouco nega a exclusão das mesmas da base de cálculo citada. Assim, vejamos.

A partir de março de 1996 passou a vigor de pleno direito a Medida Provisória nº 1.212/95, que estatuiu como base de cálculo da Contribuição para o PIS, de forma inequívoca, o faturamento, considerado como a receita bruta da pessoa jurídica:

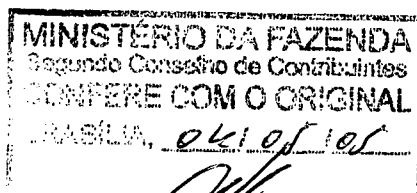
*"Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o imposto sobre produtos industriais - IPI, e o impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário."*

Após sucessivas reedições, a MP nº 1.212/95 foi convertida na Lei nº 9.715/98, que repetia o preceito, mantendo a base de cálculo. Cabe então averiguar a natureza das receitas excluídas da base de cálculo da contribuição.

São elas:

- **receitas de locação de lojas de conveniência** – a análise da legislação nos leva à conclusão de que a utilização da palavra faturamento é feita no sentido *latu* de vendas





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

realizadas, importâncias apuradas e receitas obtidas, e não no sentido puramente comercial, vez que a própria lei atualmente vigente fala em receita bruta.

Logo, a receita decorrente de aluguel de imóveis, quando incluído entre os objetivos sociais da pessoa jurídica, conceitua-se como faturamento, para o efeito da incidência do PIS, mesmo antes da Lei nº 9.718/98. É o que decorre da inteligência do artigo 3º, b, da LC nº 7/70, como inclusive prevêm precedentes deste Colegiado (RV nº 114.868).

#### DOS ASPECTOS DOS CONTRATOS FIRMADOS ENTRE A AUTUADA E SEUS FORNECEDORES

A fim de melhor elucidar a natureza das peculiaridades dos contratos firmados entre o Contribuinte e seus fornecedores, tomemos o instrumento de fls. 137/144 e passemos a analisar suas cláusulas:

Trata-se de um contrato de fornecimento, no qual o fornecedor receberá um valor pelos produtos que comercializar para o contribuinte. Ao receber um pedido de fornecimento, emitirá a competente Nota Fiscal, como de praxe.

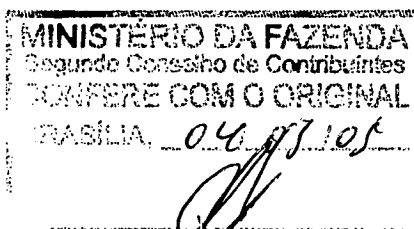
Ao analisarmos os itens do “Quadro Sintético do Contrato de Fornecimento”, à fl. 137, comparando-o com as cláusulas do instrumento pactuado, vemos que:

- **no item 2**, denominado “Descontos Permanentes e Frete”, previsto na Cláusula Terceira do Contrato, “o FORNECEDOR dará um desconto nas Notas Fiscais de venda, discriminando seu percentual”(...). No caso, o desconto permanente se aplica a toda a linha de produtos do fornecedor, e é aplicado à razão de 15%, devidamente destacado na Nota Fiscal;

- **no item 4**, denominado “Cadeia de Abastecimento”, previsto na Cláusula Quarta do Contrato, verificamos os descontos intitulados “Desconto Centralização – 4,0%”, relativo à centralização de entregas e será incidente sobre todas as notas fiscais emitidas pelo FORNECEDOR; “Desconto Não Devolução – 1,5%”, para a não emissão de notas de devolução contra o FORNECEDOR relativamente a mercadorias avariadas nas lojas ou depósitos da SONAE; e “Desconto Reposição – 0,5%”, incidente sobre a totalidade das Notas Fiscais emitidas contra a SONAE;

- **no item 5**, denominado “Rappel”, previsto na Cláusula Quinta do Contrato, vemos o desconto progressivo Básico, e 1º a 4º Escalões, variando de 10 a 11%, concedidos pelo FORNECEDOR;

- **no item 6**, “Garantia de investimentos para 1999”, previsto na Cláusula Sexta do Contrato vemos o “Desconto Verba Publicitária – 3,25%” e Desconto Aluguel de Espaço – 12%”, “*incidente sobre o valor total das notas fiscais, que será descontado do pagamento de cada Nota Fiscal de compra ou cobrado em banco, conforme consta no item 6 do Quadro Sintético – Anexo 1.*”





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

**OBS.:** no Anexo 4 – Aditivo ao Contrato de Fornecimento, vemos a contrapartida dos descontos concedidos no item 6 do Anexo 1, que reproduzimos:

*“1 – Como contrapartida ao percentual de Verba de Publicidade, a SONAE deverá ceder ao Fornecedor:*

*Percentual Negociado - 3,25% - Número de Fotos em Folhetos Big, Real, Cândia e Mercadorama – 1 em cada.”*

*“2 – Como contrapartida ao percentual de Aluguel de Espaço, a SONAE deverá ceder ao Fornecedor:*

*Percentual Negociado – 12,0%*

*Número de Pontas de Gôndolas Big – 8*

*Número de Pontas de Gôndolas Real – 22*

*Número de Pontas de Gôndolas Cândia – 4*

*Número de Pontas de Gôndolas Mercadorama – 20”.*

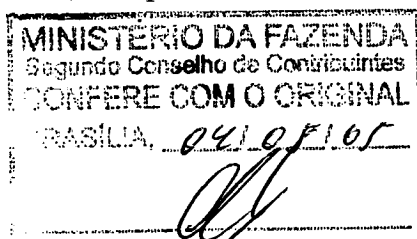
À vista do acima exposto, analisemos os tópicos da autuação e as alegações de defesa do Recorrente:

- “pedágios” que têm como contraprestação serviços prestados pelo Contribuinte a seus próprios fornecedores, a estes impostos a fim de colocar os produtos à venda – como claramente vislumbrado no ITEM 6 acima descrito, verifica-se um serviço prestado; os abatimentos na verdade configuram uma tarifa para que os produtos sejam colocados em exposição; só que os valores não são pagos, mas compensados com os valores a receber, pelo fornecimento dos produtos;

- locação de espaços especiais de venda no interior das lojas – novamente, a locação configura-se em prestação de serviços, devendo as receitas compensadas da mesma decorrentes sofrerem a tributação pelo PIS;

- receitas decorrentes da atividade de distribuição de mercadorias – o fornecedor tem duas opções: distribuir os produtos que vende, ou “contratar” os serviços de distribuição fornecidos pela Autuada. Tal operação, independentemente da denominação ou da descrição realizada, configura prestação de serviços de transporte, cuja receita decorrente integra a base de cálculo da contribuição;

- receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas – o pagamento pela realização da atividade de recolocação de produtos em determinado local no estabelecimento da autuada, ou ainda, o pagamento pela colocação de mercadorias em espaços privilegiados do estabelecimento configura prestação de serviços, tributada pela contribuição em tela, independentemente da forma em que a contratação seja realizada.;





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

- receita decorrente de propaganda – novamente há a contrapartida, vez que o fornecedor paga para constar nos encartes de propaganda do Contribuinte. Ainda que se entenda que despesas de propaganda possam ser deduzidas como custo, na apuração do lucro real, não há que se falar que esta parcela, que entra como receita, seja considerada como despesa. Por tal, deve ser incluída na base de cálculo da contribuição, como receita decorrente de prestação de serviço – serviço de propaganda.

- demais despesas – os valores denominados de “despesas” são, na verdade, e no entender deste julgador, despesas dos fornecedores, vez que tais valores são creditados em favor da autuada; assim incluem-se na apuração base de cálculo da contribuição;

### DOS SUPOSTOS DESCONTOS

O contribuinte insiste em afirmar que concede descontos aos fornecedores, devendo estes descontos ser excluídos da base de cálculo da contribuição. Não nos parece ser esta a hipótese, senão vejamos:

Desconto é um abatimento do preço, concedido por liberalidade ou como consequência de determinada condição. Em qualquer dos casos, é efetivo abatimento do preço, não havendo diferenciação se o desconto é concedido como abatimento do valor bruto da mercadoria, ou como devolução de numerário após o pagamento do preço/valor bruto.

A diferença é que na primeira hipótese, o desconto é concedido num só momento, qual seja, no pagamento do preço, que já é calculado com a dedução do percentual relativo ao desconto:

OPERAÇÃO “X”: VALOR BRUTO – DESCONTO = VALOR DA OPERAÇÃO “X”

Já na segunda hipótese, o desconto é concedido em dois momentos - no primeiro, é pago o preço bruto da mercadoria, ocorrendo a escrituração, na empresa que recebe o desconto, da saída do valor equivalente ao valor bruto da mercadoria. E, num segundo momento, ocorrerá a devolução do percentual relativo ao desconto, que deverá ser escriturado como tal:

OPERAÇÃO “X”:

VALOR BRUTO = VALOR DA OPERAÇÃO

OPERAÇÃO “Y”:

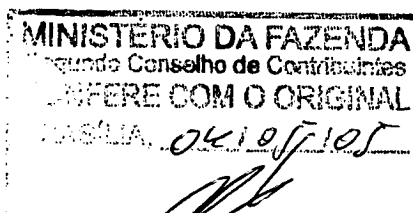
VALOR BRUTO – DESCONTO(calculado sobre o valor da operação “X”) = VALOR DA OPERAÇÃO “Y”

Ou então, para a segunda e terceira operações, o desconto era estendido:

OPERAÇÃO “X”:

VALOR BRUTO = VALOR DA OPERAÇÃO

OPERAÇÃO “Y”:





Processo nº : 11080.013955/2002-71  
Recurso nº : 123.403  
Acórdão nº : 202-15.617

VALOR BRUTO = VALOR DA OPERAÇÃO

OPERAÇÃO "Z":

VALOR BRUTO – desconto (calculado sobre as operações "X", "Y" e "Z") =  
VALOR DA OPERAÇÃO

Situações distintas, mas relativas à mesma hipótese. Entretanto, tendo em vista a redação da legislação vigente sobre as exações incidentes na receita bruta da empresa, ambas situações, conquanto idênticas, são tratadas de forma diversa.

Os descontos passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição são aqueles denominados incondicionais, ou seja, concedidos mediante liberalidade do vendedor. Ocorre que na hipótese, quem na verdade concede o desconto é o próprio FORNECEDOR, como se viu pela análise do contrato de fornecimento.

Por exemplo, caso determinado fornecedor tivesse boa saída de seus produtos, as compras posteriores seriam efetuadas por preços cada vez menores, aplicáveis retroativamente.

Sem dúvida, um benefício auferido pela SONAE, e não pelo FORNECEDOR – que tão-somente teria o montante de suas vendas aumentado, mas seu valor, reduzido.

Assim, não há que se falar em exclusão da base de cálculo da contribuição, razão pela qual dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

- considerar atacadas pela decadência todas as competências anteriores a 16/10/1997;

- negar provimento ao Recurso quanto à exclusão, da base de cálculo do PIS, das receitas computadas na base de cálculo da Contribuição, referentes à contraprestação realizada pelo mesmo, a saber, receitas de locação de lojas de conveniência; "pedágios" que têm como contraprestação serviços prestados pelo Contribuinte a seus próprios fornecedores, a estes impostos a fim de colocar os produtos à venda; locação de espaços especiais de venda no interior das lojas; receitas decorrentes da atividade de distribuição de mercadorias; receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas e receita decorrente de propaganda; e

- em síntese, seja cancelado o auto de infração quanto aos fatos geradores ocorridos até 16/10/1997, inclusive, sendo mantido *in totum* quanto ao restante - fatos geradores ocorridos a partir dessa data.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2004

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

