

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



113

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

113

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binhos*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(FEVEREIRO - 2005)



*Francisco Lobello*  
é o autor da foto reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos n.ºs 1 a 99.*

Complete sua coleção.

Na página inicial do site  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**



## SUMÁRIO

**Doutrina**

**Alessandra Dabul** - PIS e Cofins - vedações impostas pela Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004 - inconstitucionalidades 3713

I - Colocação do problema. II - Análise jurídica. III - Das conclusões. 7

**André Luiz Santa Cruz Ramos** - O problema da limitação temporal dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária 3714

1. Introdução. 2. Coisa julgada material *versus* coisa julgada formal. 3. Os efeitos da coisa julgada nas demandas que envolvem relações jurídico-tributárias continuativas: colocação do problema. 4. A Súmula nº 239 do STF e seus precedentes jurisprudenciais. 5. Uma crítica à aplicação da Súmula nº 239 do STF pela jurisprudência brasileira. 6. Conclusões. 17

**Eduardo Rocha Dias** - Contribuição previdenciária: a Medida Provisória n. 222/2004 e o sujeito ativo da relação de custeio 3715

1 - Introdução. 2 - A Secretaria da Receita Previdenciária e a Procuradoria-Geral Federal. 3 - Competência para criação, capacidade de exigência e delegabilidade de atribuições de arrecadar e fiscalizar contribuições previdenciárias. 4 - A PGF e a execução da dívida ativa do INSS. 5 - Conclusões. 31

**Francisco Stella Netto e Ruy Alberto Gatto** - A ~~correção monetária~~ das demonstrações financeiras e o acórdão proferido pelo STF no Recurso Extraordinário 201.465-6 3716

O acórdão proferido no Recurso Extraordinário 201.465-6-MG. 39

**Igor Mauler Santiago** - A malversação do fato gerador e da base de cálculo do ICMS por alguns Estados da Federação (antecipação da cobrança por operação própria, com adoção de pauta fiscal e gross up). O exemplo das empresas de telefonia 3717

1. Introdução. 2. Precipitação do fato gerador do ICMS próprio e adoção de pauta fiscal pelo Estado do Acre. 3. Superdimensionamento pelo Fisco baiano da base de cálculo do ICMS (*gross up*). 4. Conclusão. 47

**Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone** - Dos limites do Fisco em face da cobrança de taxa de remuneração de franquia

1. Introdução. 2. Da norma geral antielisão. 3. Dos limites da fiscalização para a materialidade da franquia em face das disposições dos artigos 109, 110 e 116 do CTN. 4. Da impossibilidade constitucional de a fiscalização proceder à fixação de preços para fins de exigência de tributo. 57

**Márcio Maia de Britto** - Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - natureza jurídica 3718

1. Introdução. 2. Natureza jurídica tributária. 3. Considerações acerca da classificação dos tributos. 4. A contribuição de iluminação pública - natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide). 5. Inconstitucionalidades da contribuição de iluminação pública - ofensa ao federalismo e inadequação de sujeição passiva. 6. Conclusões. 72

**Maria Beatriz Martinez** - Considerações acerca da possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes 3719

I - Introdução. II - Histórico. III - Aspectos referentes ao controle dos atos administrativos. IV - Outros pontos a serem considerados. V - Conclusões. 81

*proteção administrativa*

## PARECER

### Contribuições Incidentes sobre o Faturamento. PIS e Cofins. Descontos Obtidos de Fornecedores. Fato Gerador. Inocorrência

*Hugo de Brito Machado*

*Hugo de Brito Machado Segundo*



**Hugo de Brito Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*



**Hugo de Brito Machado Segundo**

*é Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Professor de Direito Constitucional da Faculdade de Direito Christus e da Pós-graduação em Direito e Processo Tributário da Unifor, da FA7 e da FAL/Natal.*

A locação de bens, sejam eles móveis ou imóveis, não configura *prestação de serviços nem venda de mercadorias*. A aquisição da receita dela decorrente, portanto, não se subsume ao conceito de *faturamento*, hipótese de incidência das regras de tributação enunciadas pelas Leis Complementares 7/70 e 70/91, relativas às contribuições PIS e Cofins.

Também não se subsumem ao conceito de *faturamento*, nem no conceito de *receita*, o reembolso ou o ressarcimento de despesas, nem a obtenção de descontos na compra de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligados essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas. Receita, em sentido amplo, engloba qualquer ingresso de valores novos, que se incorporam ao patrimônio de quem os recebe. Assim, mesmo após a vigência da EC 20/98 e a da Lei 9.718/98, e sem discutir aqui a validade das alterações por elas veiculadas, a obtenção de descontos na aquisição de mercadorias não configura fato gerador das contribuições PIS e Cofins. O mesmo pode ser dito em relação aos ressarcimentos, até o limite dos gastos que visam a ressarcir.

#### Consulta

“Pessoa Jurídica X”, por intermédio de seus ilustres advogados, o Dr. Alberto Xavier e o Dr. Roberto Duque Estrada, consultam-nos a respeito do regime jurídico tributário de descontos existente no mercado varejista dos chamados “supermercados”, especialmente no que diz respeito ao seu significado perante as normas que cuidam da contribuição para o PIS, e da Cofins, narrando o seguinte:

“A consultante foi cientificada, em 16 de outubro de 2002, da lavratura, pelo Fisco Federal no Estado..., de dois autos de infração tendo por objeto a cobrança de pretensos débitos de PIS e Cofins no período de 31 de janeiro de 1995 a 31 de dezembro de 1999.

Os fundamentos que sustentam a pretensão do Fisco encontram-se desenvolvidos num único documento, intitulado ‘Relatório da Atividade Fiscal - PIS/Pasep e Cofins’, e consistem, essencialmente, na qualificação como receitas de certas verbas lançadas na contabilidade da ‘Pessoa Jurídica X’,



acoimadas pejorativamente de 'pedágios', e desdobradas em dois grupos - (i) os que têm como contraprestação serviços prestados pela empresa aos seus fornecedores (Capítulo 3.2.1. do Relatório da Atividade Fiscal); e (ii) os que não têm como contraprestação serviços prestados pela empresa aos seus fornecedores (Capítulo 3.2.2. do Relatório da Atividade Fiscal).

Contra referidas autuações fiscais foram apresentadas impugnações tempestivas, em que, além da questão preliminar de decadência (no que concerne ao período abrangido entre 31/1/95 e 30/9/97), foi amplamente demonstrado que os valores indevidamente caracterizados como receitas de 'pedágios' revestem natureza jurídica de (i) descontos redutores do custo de aquisição das mercadorias compradas; (ii) reembolsos de despesas e ressarcimentos; e (iii) receitas de natureza diversa, notadamente de locação de espaços.

De modo a facilitar a identificação das diversas vantagens comerciais sob exame, indicaremos ao lado de cada uma delas o número do Capítulo em que são tratadas no Relatório da Atividade Fiscal, bem como o número dos parágrafos em que são tratadas na impugnação, que tomaremos como exemplo a defesa relativa à Cofins.

Na categoria de *descontos*, a empresa considera incluídas as seguintes vantagens comerciais: (i) desconto de centralização (Cap. 3.2.1.2, §§ 41 a 46); (ii) aniversário e abertura de loja e/ou re-inauguração (Cap. 3.2.2.1, §§ 69 a 79); (iii) *rappel* ou prêmio fidelidade e objetivo de crescimento (Cap. 3.2.2.2, §§ 80 a 90); (iv) bonificações de mercadorias (Cap. 3.2.2.4, §§ 99 a 102).

Na categoria de *reembolsos de despesas / ressarcimentos*, a empresa considera incluídas as seguintes vantagens comerciais: (i) atividade de propaganda (Cap. 3.2.1.4, §§ 55 a 68); e (ii) desconto não-devolução (Cap. 3.2.2.3, §§ 91 a 98).

Importa esclarecer que no conceito amplo de *atividade de propaganda*, incluem-se as chamadas *propaganda cooperativada*, em que os valores a reembolsar são identificados por cliente, mediante uma demonstração individualizada dos custos incorridos pela 'Pessoa Jurídica X' na contratação de inserções comerciais, e a *propaganda institucional*, em que o reembolso é calculado *a forfait*.

Ao fim, na categoria de *receitas*, que foram oferecidos à tributação do PIS e da Cofins pela 'Pessoa Jurídica X', incluem-se: (i) locação de espaços especiais (Cap. 3.2.1.1., §§ 32 a 40); e (ii) atividade de reposição ou promoção (Cap. 3.2.1.3, §§ 47 a 54).

As vantagens comerciais livremente pactuadas pela empresa com seus fornecedores são objeto de controle mensal, num conta-corrente financeiro e contábil, onde se identifica de início o preço total a pagar no período, sendo do mesmo abatidos os 'créditos' que a empresa tem junto aos seus fornecedores a título de descontos, reembolsos / ressarcimentos e receitas.

No entanto, para efeitos de apuração de seu resultado comercial, a empresa apenas reconhece as verbas que revestem a natureza de receitas. Os descontos propriamente ditos são lançados como redutores do custo das mercadorias adquiridas pela empresa, enquanto os reembolsos também não influenciam o resultado, uma vez que os dispêndios a que visam ressarcir não são tratados como despesas pela empresa.

No entanto, ambas as impugnações foram rejeitadas pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que manteve integralmente as autuações fiscais, nos Acórdãos nºs ..., de 24/01/2003 (Cofins) e ..., de 14/02/2003 (PIS), assente, essencialmente, no seguinte:

'(...) não interessa se existe um sistema de conta corrente entre o contribuinte e seus fornecedores ou qualquer outra sistemática de transferência de valores. Muito menos importam classificações contábeis, que não têm o condão de elidir a ocorrência do fato gerador. Sejam chamados de descontos, reembolsos, ressarcimentos,

receitas inominadas ou qualquer outra denominação, os ingressos dos valores em questão compõem a base de cálculo da Cofins.

Contra referidos acórdãos foram apresentados os recursos voluntários cabíveis ao Segundo Conselho de Contribuintes, onde foram repetidos os argumentos expostos nas impugnações, esclarecendo-se, mais uma vez, a natureza jurídica de todas e cada uma das verbas em questão."

Diante desses fatos, a consulente nos formula as seguintes questões:

"(i) está correta a caracterização dada pela consulente às vantagens comerciais em questão?

(ii) está correto o tratamento tributário a elas conferido pela consulente, em sede de PIS e Cofins?

(iii) os autos de infração lavrados contra a consulente são procedentes?"

Examinamos a documentação que nos foi enviada pela consulente, notadamente a cópia dos autos de infração e do processo administrativo que os sucedeu, revisitamos a legislação pertinente, e passamos a emitir o nosso

## Parecer

### 1. Colocação do Problema

#### 1.1. *Aluguéis, descontos e ressarcimentos e o enquadramento dado pela Receita Federal*

Como bem explicado pela consulente no trecho antes transcrito, o Fisco Federal lhe está a exigir as contribuições PIS e Cofins sobre quantias que considera configurarem receita. A consulente não concorda com essa classificação, entendendo que tais valores decorrem de vantagens comerciais classificadas como descontos, reembolsos ou vantagens de natureza diversa. Para a consulente, os dois primeiros não configurariam sequer uma "receita", e as últimas, porque não subsumíveis ao conceito de faturamento, não seriam tributáveis até a vigência da Lei 9.718/98.

Registre-se que a Receita Federal exige PIS e Cofins sobre tais valores até mesmo no período anterior à vigência da Lei 9.718/98, por entender que não teria havido nem desconto, nem reembolso, nem receita não enquadrada no conceito de faturamento, mas sim que a consulente teria "prestado serviços" aos seus fornecedores, inclusive ao alugar-lhes espaços físicos. Somente no que diz respeito às vantagens comerciais "que não têm contraprestação específica" por parte da consulente, e que por isso não poderiam ser "enquadradas" como prestação de serviços, foi que a autuação limitou-se ao período posterior a fevereiro de 1999.

Não obstante a consistente impugnação oferecida, subscrita pelo Professor Alberto Xavier e pelo Dr. Roberto Duque Estrada, o órgão de julgamento administrativo manteve o auto de infração, em suma, por considerar que não importam as classificações contábeis, "que não têm o condão de elidir a ocorrência do fato gerador". Esse fundamento, a nosso ver, merece toda a atenção, pois parte de premissas corretas. Não têm todavia a amplitude de sentido que lhe deu a autoridade para chegar à conclusão que a nosso ver não é acertada. Vejamos.

#### 1.2. *Irrelevância do nome ou da classificação contábil*

É certo que as classificações contábeis não têm o condão de elidir o fato gerador. Isso, aliás, é elementar, uma vez que a escrituração contábil é apenas uma técnica utilizada para o registro dos fatos patrimoniais. E tais fatos têm cada qual a sua natureza. Devem ser registrados de forma adequada à realidade. O nome que a eles seja atribuído na escrituração contábil não é relevante. Nem as fórmulas utilizadas nos registros respectivos são capazes de alterar a real significação econômica de cada um dos fatos registrados. As fórmulas contábeis, os nomes atribuídos aos fatos registrados, devem corresponder à realidade dos mesmos no mundo econômico financeiro em que se insere a empresa titular do patrimônio a que di-

zemo respeito. As classificações contábeis dos fatos registrados são determinadas em função da natureza econômica, financeira e jurídica daqueles fatos e não o contrário.

Assim, a norma segundo a qual é irrelevante “a classificação contábil adotada para as receitas”<sup>1</sup> quer dizer simplesmente que o nome a elas atribuído não tem nenhuma importância. Aliás, teria de ser assim, com ou sem aquela norma, sendo certo que a lei na verdade contém inúmeras disposições que apenas explicitam o que deve ser entendido mas não modificam o entendimento que se há de ter dos fatos e de seus registros contábeis. Veja-se, por exemplo, a norma que manda excluir das receitas, para fins de determinação de base de cálculo das contribuições em questão, “as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto...” É da maior evidência que uma venda cancelada não pode jamais ser tratada como receita. Se foi cancelada na verdade não mais existe. Da mesma forma um desconto concedido incondicionalmente. Não é receita nem poderia como tal ser tratado em hipótese alguma. A lei, em tal caso, diz apenas o óbvio, aquilo que seria como está dito, com ou sem a norma legal em questão, porque é da natureza mesma das coisas que a lei não pode modificar.

Pela mesma razão que o contabilista não pode, mediante fórmulas contábeis ou terminologia diversa, mudar a natureza dos fatos patrimoniais objeto dos registros contábeis, também não pode o agente fiscal transmutar um fato - corretamente classificado do ponto de vista contábil - em um outro, apenas porque a classificação contábil não é determinante. Pela mesma razão que a contabilidade não pode modificar a natureza dos fatos para excluí-los da incidência dos tributos quando estejam realmente a ela sujeitos, a autoridade administrativa também não lhes pode modificar a natureza econômica ou jurídica para fazê-los sujeitos à incidência de um tributo que na realidade sobre eles não incide.

Dá-se aqui o mesmo que ocorre com os contratos que, como se sabe, caracterizam-se não pelo nome que os contratantes lhes dão, mas por sua substância, aferível de suas cláusulas. O Fisco pode considerar como sendo de compra e venda um contrato que foi batizado de “aluguel”, caso este tenha as características de um contrato de compra e venda. Isso não significa, porém, que possa - sob o pretexto de que pode ignorar o “nome” do contrato - alterar o nome *corretamente* atribuído a uma avença, de sorte a tributar como sendo compra e venda um autêntico contrato de aluguel.

Por isso mesmo, nos itens que se seguem não nos prenderemos ao modo como a consultante enquadrou em sua contabilidade os valores em questão, mas sim na efetiva natureza destes, aferível diante da operação que lhes deu causa.

## 2. Âmbito Constitucional de Incidência das Contribuições PIS e Cofins

### 2.1. Âmbito constitucional como garantia do contribuinte

Designamos âmbito constitucional de incidência de um tributo aquela parcela da realidade que *pode* ser colhida pelo legislador como hipótese de incidência da norma de tributação, estando portanto inserida na competência tributária da entidade respectiva.

Nos estados que se organizam sob a forma federativa, é comum que essa delimitação ocorra, no texto constitucional originário, e de modo detalhado, relativamente aos impostos. Em face da natureza não vinculada destes, que podem, em princípio, onerar qualquer fato relativo à vida do contribuinte, essa delimitação se faz necessária para evitar excessos por parte do poder tributante, e especialmente prevenir conflitos de competência, fixando as bases nas quais pode laborar o legislador de cada ente federado. Os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) não reclamam essa delimitação explícita, tanto porque a competência para os instituir é indiretamente traçada quando da atribuição da competência para realizar os fatos aos quais são vinculados (v.g., prestação de serviços públicos), como

<sup>1</sup> Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 1º.



porque essa vinculação a uma atividade estatal indiretamente determina, também, quem poderá ser colhido como contribuinte.

No caso das contribuições,<sup>2</sup> que se afirma serem indiretamente referidas a uma atividade estatal,<sup>3</sup> seus contribuintes devem ser colhidos entre os componentes do grupo que dá ensejo a essa atividade. Sua hipótese de incidência, por sua vez, deverá guardar relação com essa mesma atividade. Mesmo a doutrina que não segue essa classificação tradicional para as contribuições admite que as mesmas têm de ser exigidas dos membros de um grupo, e em face de fatos que guardem relação com a finalidade a ser atendida com a exação.<sup>4</sup> Talvez por essa razão não se tenha delimitado originariamente, na CF/88, o âmbito de incidência de contribuições de intervenção no domínio econômico, e das contribuições cobradas no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

No caso da Seguridade Social, porém, o art. 195 da Constituição determina que o custeio se dê mediante a participação de toda a sociedade. Não há um “grupo” dentro do qual possam ser colhidos os contribuintes. Precisamente por essa razão, que as aproxima bastante dos impostos, as contribuições de custeio da Seguridade Social tiveram os seus âmbitos constitucionais de incidência devidamente estabelecidos na Constituição, os quais devem ser observados pelo legislador infraconstitucional que as disciplinar. Essa circunstância, aliás, faz com que doutrinadores de respeito as classifiquem como impostos com destinação específica.<sup>5</sup>

Note-se, portanto, que o fato de a Seguridade Social dever ser financiada por *toda a sociedade* não autoriza a instituição de contribuições sobre quaisquer fatos, como muitas vezes pretende a Receita Federal. Não há um “princípio de solidariedade” que autorize o atropelo às normas de competência veiculadas nos incisos do art. 195 da CF. Muito pelo contrário. Foi precisamente a possibilidade de o custeio da seguridade ser obtido junto a “toda a sociedade” que fez com que o legislador constituinte delimitasse, de modo bastante claro, os fatos que poderiam ser onerados por tais exações.

## 2.2. O âmbito constitucional das contribuições PIS e Cofins no texto originário da CF/88

Definindo o âmbito constitucional de incidência da Cofins, o art. 195 da CF/88 dispunha, em sua redação primitiva:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

§ 4º A Lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

(...).”

<sup>2</sup> Alguns doutrinadores manifestam preferência pela expressão “contribuições especiais”, para com ela diferenciar as contribuições de que cuida o art. 149 da CF/88 da chamada “contribuição de melhoria”. Manteremos, porém, o emprego da expressão “contribuições”, sem qualificação, até porque esta é a expressão adotada pelo texto constitucional.

<sup>3</sup> Hamilton Dias de Souza, “Contribuições Especiais”, *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, 2000, pp. 491 e seguintes; Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, Colônia: Otto Schmidt Verlag, 1993, p. 1.071 (grifos do próprio autor), citado e traduzido por Douglas Yamashita em “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 2002, p. 325.

<sup>4</sup> Marco Aurélio Greco, *Contribuições (uma Figura “sui Generis”)*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 138.

<sup>5</sup> Cf. v.g., Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 44; Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 510.

Para viabilizar a cobrança da contribuição para o PIS sobre a mesma base impositiva da Cofins, esclarecendo que uma contribuição não substitui nem prejudica a outra, o art. 239 da CF "constitucionalizou" as disposições da Lei Complementar 7/70.

Cofins e PIS, no contexto acima referido, somente poderiam ser exigidas sobre o ato de faturar, sendo o valor do faturamento a sua base de cálculo. A Lei Complementar 70/91, a propósito, dispõe:

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

Explicitando o conceito constitucional de faturamento, a Lei Complementar deixou bastante claro que apenas o recebimento de receitas oriundas da prestação de serviços ou da venda de mercadorias poderiam ser oneradas pela contribuição. Registre-se, de logo, que grande parte da autuação submetida ao nosso exame diz respeito a fatos ocorridos sob a vigência desse dispositivo.

### 2.3. A alteração veiculada pela EC 20/98 e seus possíveis reflexos no caso em exame

Em 1998, em função da Emenda Constitucional nº 20, o art. 195 da CF/88 passou a dispor:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.

(...)"

Pouco antes da edição da EC 20/98, foi editada a Lei 9.718/98, que alargou a hipótese de incidência e a base de cálculo da Cofins e do PIS, de sorte a abranger a receita bruta, assim entendida "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".<sup>6</sup>

A Lei 9.718/98 parece-nos de invalidade flagrante. Se se entender que pode ser feito o cotejo de sua constitucionalidade já à luz da EC 20/98, considerando que a lei, embora anterior, só entrou em vigor quando a emenda já havia sido publicada, ter-se-á de admitir a violação clara ao art. 246 da CF/88, eis que a citada lei decorre da conversão de uma Medida Provisória. Caso, por outro lado, se aprecie a validade da lei em face do texto constitucional vigente quando de sua publicação, em 28 de novembro de 1998, não será possível tangenciar a evidente contrariedade ao art. 195, I, da Constituição, eis que a emenda que possibilitou a tributação da receita somente em 16 de dezembro de 1998 foi publicada.

A invalidade da Lei 9.718/98, porém, não é relevante para responder as questões que nos foram formuladas. O que importa é observar que, mesmo após o alargamento trazido pela citada lei, as contribuições PIS e Cofins somente podem incidir sobre o auferimento de receitas. Sob a vigência do art. 2º da LC 70/91, somente receitas oriundas da prestação de serviços e da venda de mercadorias podiam ser tributadas. Após a Lei 9.718/98, todas as demais espécies de receita passaram a realizar o suporte fático da norma de tributação. É necessário, porém, que se trate de uma receita. É o que está na lei, e não poderia ser diferente em função da delimitação contida no art. 195, I, "b", da CF/88.

Receita, não é demais lembrar, é espécie do gênero *ingresso*, e se caracteriza por representar a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica. Receita é um elemento

<sup>6</sup> Lei 9.718/98, art. 3º, § 2º.

novo que, depois de considerados os custos e as despesas, comporá a *renda*. O reembolso de um gasto feito em favor de terceiro, a devolução de um empréstimo,<sup>7</sup> entre outros ingressos que não influem no resultado, não são receita. Lúdio Camargo Fabretti, por isso mesmo, conceitua receita como sendo a “entrada de valor no patrimônio sem que saia outro para compensá-lo”.<sup>8</sup> Não é por outra razão que o art. 3º, II, da Lei 9.718/98 exclui da composição da receita *as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem o ingresso de novas receitas*.

Feitas estas considerações a seguir cuidaremos da classificação de cada um dos valores sobre os quais a autoridade da Administração Tributária pretende cobrar tributos nos termos do auto de infração que examinamos. E nos manifestaremos sobre a possibilidade - ou não - de os mesmos integrarem a base de cálculo da Cofins e do PIS antes, e depois, da Lei 9.718/98.

### 3. Natureza dos Valores Auferidos pela Consultente

#### 3.1. O aluguel de espaços

O primeiro fato descrito no “Relatório de Atividade Fiscal” como sujeito à incidência da Cofins e do PIS, e que não estava sendo submetido à tributação, é o auferimento de receitas pelo aluguel de lojas ou espaços situados no interior dos estabelecimentos da consultente. Em outros termos, trata-se da receita decorrente do aluguel de quiosques, lojas etc.

Nesse ponto, parece-nos que deve ser feita uma distinção entre o período anterior e o período posterior à vigência da Lei 9.718/98. Isso porque os valores recebidos por conta do aluguel dos espaços configuram receita. São riqueza nova que se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica, influyendo no seu resultado (formação do lucro). Entretanto, essa receita não é oriunda da prestação de serviços, nem da venda de mercadorias, não preenchendo o suporte fático da norma de tributação veiculada pelas LC's 7/70 e 70/91.

Para justificar a atuação mesmo em relação ao período anterior à Lei 9.718/98, o fiscal autuante, fundado em parecer da Coordenação do Sistema de Tributação - Cosit, afirma que a receita proveniente da locação de bens configura receita de *prestação de serviços*, devendo ser tributada pelas contribuições PIS e Cofins. Haveria, no seu entender, a prestação de serviço de locação.

A verdade, porém, é que não há qualquer prestação de serviço no caso.

Como se sabe, o contrato de prestação de serviços envolve, precipuamente, uma obrigação de *fazer*; ou seja, consiste no dispêndio de energia laboral por parte do prestador (pessoa física, ou sócios, empregados, prepostos etc. de pessoa jurídica). Não é o que ocorre na locação de bens, na qual a parte contratada limita-se a colocar à disposição do contratante determinado bem, numa obrigação pura e simplesmente de *dar* o bem locado, cedendo o seu uso.

Forte nessa distinção, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o Imposto Sobre Serviços - ISS não pode ter como hipótese de incidência a locação de bens, sendo inconstitucional a lei que dispõe diversamente. É conferir:

“Tributo - Figurino Constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre Serviços - Contratos de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de mó-

<sup>7</sup> Não estamos aqui falando dos juros, naturalmente, que, precisamente por representarem riqueza nova em relação ao que fora mutuado, configuram receita. O principal, porém, uma vez devolvido ao mutuante, obviamente não será objeto da incidência da Cofins e do PIS.

<sup>8</sup> Lúdio Camargo Fabretti, *Contabilidade para Advogados*, São Paulo: Atlas, 2004, p. 36.



veis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”<sup>9</sup>

Em relação à decisão acima transcrita, a partir de um exame de seu inteiro teor, pode-se dizer que

“tem inteira razão o Ministro Marco Aurélio quando afirma que a locação de serviços e a locação de bens constituem instituto de direito privado e a diferença entre esses dois institutos deve ser vista, também, no âmbito do Direito Tributário. Mas tem razão também aquele eminente Ministro quando afirma o caráter meramente pedagógico do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Na verdade esse dispositivo nem precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário - é importante que se esclareça - no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou liminar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a idéia de uma efetiva supremacia constitucional ainda não foi captada pelos que lidam com o Direito em nosso País.”<sup>10</sup>

A decisão do STF motivou inclusive o veto presidencial a dispositivo da Lei Complementar 116/2003, e, conquanto diga respeito ao ISS, aplica-se à perfeição às contribuições PIS e Cofins, que, pelo menos até fevereiro de 1999, somente poderiam incidir sobre a receita oriunda da prestação de serviços e da venda de mercadorias.

Não é demais insistir: tendo a Lei Complementar 70/91 se reportado ao fato gerador da Cofins como sendo o recebimento de receita proveniente da prestação de serviços e da venda de mercadorias, a receita oriunda do aluguel de bens configura nítida e inofismável hipótese de não-incidência. Após a edição da Lei 9.718/98, porém, caso se admita a sua validade - o que é uma outra questão - a receita decorrente de tais aluguéis deve ser submetida à tributação pelas contribuições PIS e Cofins, considerando-se que a partir da vigência da citada lei ordinária (fevereiro de 1999) as receitas de uma maneira geral passaram a compor a base impositiva dessas contribuições.

### 3.2. Os “pedágios” nos quais há “contraprestação” específica por parte da Consulente

#### 3.2.1. Preliminarmente

Vejam agora a natureza dos valores considerados pelo fiscal autuante como “pedágios”, ou seja, “taxas” que a consulente “cobraria” de seus fornecedores, ora oferecendo uma “contraprestação” específica a essa cobrança, ora não o fazendo.

Não é relevante o fato de haver, ou não, a denominada “contraprestação específica”, pois no caso de que se cuida essas supostas “contraprestações” não indicam a existência de prestação de um serviço. Entretanto, essa circunstância foi assaz valorizada pelas autoridades administrativas fiscais, notadamente para fins de determinar a incidência da Cofins e do PIS no período anterior a fevereiro de 1999. Apenas por essa razão também neste parecer efetuamos a mesma divisão, simplesmente para tornar mais fácil o seu cotejo com os autos de infração analisados.

Para deixar claro que não examinamos a ocorrência ou a inoccorrência de fatos, mas apenas o enquadramento jurídico de fatos incontroversos, partiremos das mesmas descrições factuais contidas no “Relatório de Atividade Fiscal”, analisando apenas o acerto, ou não, da interpretação jurídica e contábil que no auto de infração se lhes deu.

Verificamos, ainda, que embora reunidas sob a denominação de “pedágios”, tais quantias nem sempre revestem a mesma natureza jurídica, o que será explicado oportunamente, em cada item.

<sup>9</sup> Ac. un. do Plenário do STF - Rel. Min. Octavio Gallotti - Rel. p/ Ac. Min. Marco Aurélio - RE nº 116.121-3/SP - j. 11/10/2000 - DJU-e 1 de 25/05/2001, p. 17.

<sup>10</sup> Hugo de Brito Machado, “O ISS e a Locação ou Cessão do Direito de Uso”, em *O ISS e a LC 116*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 131 e 132.

### 3.2.2. "Aluguel" de espaços privilegiados nas gôndolas

O primeiro "pedágio" referido pelo fiscal autuante diz respeito à colocação dos produtos adquiridos do fornecedor em espaços privilegiados nas gôndolas e prateleiras dos supermercados. O fornecedor "pagaria" para ter seus produtos colocados em posição de destaque, "pagamento" que pode ocorrer tanto em dinheiro como em bonificação em mercadorias.

Note-se o raciocínio desenvolvido pela autoridade autuante: a consulente estaria a "alugar" os espaços privilegiados de suas gôndolas e prateleiras, para que os fornecedores lá exponham suas próprias mercadorias.

Não é isso, contudo, o que ocorre.

De plano, parece-nos adequado traçar uma distinção, considerando os itens 3.1 e 3.2.1.1 do "Relatório de Atividade Fiscal". Isso porque a fiscalização considerou o aluguel de lojas, quiosques etc. (locação de bens imóveis), e também o suposto "aluguel" de posições privilegiadas nas prateleiras e gôndolas da própria consulente, nas quais é mais freqüente a chamada "compra por impulso". São duas realidades semelhantes, mas que guardam sensível distinção para fins tributários, notadamente após a Lei 9.718/98.

Quanto às lojas e quiosques efetivamente alugados a terceiros, que neles se estabelecem e expõem mercadorias de sua propriedade, trata-se de efetiva *receita*, que entretanto não se integra no conceito de *faturamento*, e por isto mesmo só passou a integrar a base de cálculo das contribuições em tela a partir da vigência da Lei 9.718/98 (cf. item 3.1, *supra*). 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.

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 con-

cedido 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 auferir de seus fornecedores nada mais são do que um desconto e, assim, não configuram de nenhum modo uma receita.

### 3.2.3. "Serviço" de transporte de mercadorias (desconto centralização)

A segunda espécie de vantagem auferida pela consulente, classificada como "receita" no auto de infração em exame, é a que decorreria da prestação de serviço de distribuição. O fornecedor teria a opção de entregar sua mercadoria em cada estabelecimento da consulente, 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.

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 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 *CIF*, 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 consulente 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.



### 3.2.4. Reposição e promoção de produtos no interior da loja

Outra quantia caracterizada como “receita” pelo fiscal autuante consiste em valores recebidos pela consulente de seus fornecedores, para arcar com os custos de reposição e promoção dos produtos no interior da loja.

Todos os que já entraram em grandes supermercados certamente perceberam a existência de pessoas divulgando determinados produtos, oferecendo amostras aos consumidores etc. É a chamada “promoção”, que costumava ser realizada por empregados dos próprios fornecedores, cuja atuação nos estabelecimentos dos supermercados varejistas era por estes consentida.

Entretanto, conforme elucida a consulente em sua impugnação, tal procedimento gerava uma série de inconvenientes, tanto no âmbito dos relacionamentos entre os promotores enviados pelos fornecedores e os empregados do próprio supermercado, como também de cunho trabalhista. Para mitigar esses inconvenientes, e considerando que a promoção dos produtos é algo que interessa aos fornecedores mas também à consulente, esta passou a contratar por sua conta as pessoas encarregadas de realizar a promoção dos produtos e a sua reposição nas prateleiras, cobrando dos fornecedores o respectivo ressarcimento.

Conforme exposto no auto de infração, tais ressarcimentos foram considerados “receitas” decorrentes da “prestação de um serviço” ao fornecedor. Esse serviço consistiria precisamente na colocação de pessoas para arrumar, promover e divulgar os respectivos produtos dentro do supermercado.

A questão está em saber, primeiro, se tais ingressos correspondem à contraprestação por um “serviço” prestado, a fim de que Cofins e PIS possam ser validamente exigidas ainda sob a vigência das LC's 7/70 e 71/90. Em um segundo momento, pode-se questionar até mesmo se configuram receita, ou mero reembolso ou ressarcimento de despesas rateadas com terceiros.

Como esse problema é no todo semelhante ao dos ingressos decorrentes de propaganda e publicidade, dele cuidaremos subseqüentemente, *infra* (item 3.2.6.)

### 3.2.5. Rateio de despesas com propaganda

Entre os “pedágios” que guardam suposta relação com uma contraprestação específica da consulente, o auto de infração arrola ainda recebimentos decorrentes de despesas com publicidade e propaganda, serviços que a consulente estaria a prestar aos seus fornecedores. Segundo narra o “Relatório de Atividade Fiscal”, a consulente 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 consulente 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 ressarcimento 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 consulente 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 consulente, 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 comercial, é mais conveniente concentrar as contratações publicitárias nas mãos da consulente, sendo esta ressarcida posteriormente pelos fornecedores também beneficiados pela publicidade.

### 3.2.6. Rateio de despesa, prestação de serviço e conceito de receita

Nos dois itens antecedentes, 3.2.4 e 3.2.5, foram examinadas duas espécies de “pedágio” que, diversamente das primeiras, não representam desconto na aquisição de mercado-

rias, redutor do custo destas, nem aluguel de bens ou espaços para terceiros. São ingressos qualificados pela consulente como "ressarcimentos" de despesas rateadas com seus fornecedores.

A autuação afirma, porém, que não se trata de ressarcimento, 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.

Entendemos, no caso, que não há prestação de serviço algum da consulente para seus fornecedores, sendo inteiramente indevida a cobrança da Cofins e do PIS relativamente ao período anterior à vigência da Lei 9.718/98.

Quanto à publicidade, não há prestação de serviço, porque a consulente é igualmente interessada na divulgação. 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 consulente, 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 consulente, mas para que seja feita uma propaganda de seus produtos em si mesmos considerados. Por essa razão, os custos do serviço de publicidade são *compartidos* com os fornecedores, sendo os valores que estes creditam para a consulente 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 assinalado, uma 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.

O mesmo pode ser dito da reposição e da promoção de produtos, feita por empregados da consulente em seus supermercados. A consulente não está "prestando serviços" a ninguém, mas realizando atividade de promoção de suas próprias vendas. Como tal atividade interessa também aos fornecedores, e no passado era inclusive promovida diretamente por estes, a consulente apenas a executa e rateia as despesas incorridas. Mera centralização das contratações de empregados, para evitar as dificuldades empresariais citadas no item 3.2.4, *supra*, e bem explicadas ao longo da impugnação e do recurso administrativos.

Bastante pertinentes, a esse respeito, são as palavras de Natanael Martins, que aponta, especificamente sobre o rateio de despesas, dois exemplos que excluem qualquer dúvida quanto à não-caracterização de uma prestação de serviços pela empresa que centraliza a contratação cuja despesa será rateada:

"Suponha-se, por hipótese, que a empresa líder, industrial, contrate advogados para seu departamento jurídico, os quais, contudo, são aproveitados pelas demais empresas do grupo.

É claro que a líder jamais poderia prestar serviços advocatícios. A uma porque, por ser industrial, seu próprio contrato social não permite, a duas por não ser sociedade civil devidamente registrada no órgão fiscalizador competente (OAB).

Nesse contexto, ou se conclui que as demais empresas do grupo não poderiam se beneficiar do departamento jurídico centralizado - conclusão que, de plano, deve ser excluída por não haver vedação legal nesse sentido - ou se conclui que, de fato e de direito, são os próprios advogados que estariam a prestar serviços diretamente para as outras empresas.

Se assim o é, ou seja, se os advogados contratados formalmente por uma das empresas estão diretamente a prestar serviços para as demais, e não por meio da empresa pela qual foram empregados, há de se concluir que a empresa centralizadora não presta serviços para as demais, sendo que os valores que lhe são pagos apenas prestam-se a ressarcir parcela de suas despesas que aproveitaram a terceiros.

O mesmo pode ser dito com relação a serviços de telefonia. Pode ocorrer, por hipótese, que uma empresa centralize as despesas com telecomunicações de determinado local (administrativo,

industrial ou comercial) e que as demais empresas que se valem da mesma utilidade ressarcam-na das despesas incorridas.

É sabido e ressabido que serviços de telecomunicações demandam habilitação e autorização específicas, expedidas pelos órgãos competentes, sendo, portanto, juridicamente impossível que empresas que não satisfaçam tais condições se obriguem a prestar tais serviços.

Conclui-se, portanto, que os serviços são prestados diretamente pela operadora de telefonia a todas as empresas, ocorrendo, apenas, por conveniência e oportunidade das empresas envolvidas, centralização das despesas. Não pode se configurar, portanto, prestação de serviço da centralizadora para as demais, inclusive, por expressa vedação legal.<sup>11</sup>

Enfim, o que há, em relação às duas últimas espécies de “pedágio” que examinamos, é o ressarcimento de despesas rateadas pela consulente com seus fornecedores. Ainda que se considere - caso os valores oriundos do ressarcimento superem os gastos a que visam ressarcir - que se trata de receita inominada, o que só para argumentar admitimos, não há, seguramente, a prestação de qualquer serviço (faturamento), sendo descabida a tentativa de tributação pela Cofins e pelo PIS relativamente ao período anterior a fevereiro de 1999.

### 3.3. Os “pedágios” nos quais não há “contraprestação” específica por parte da Consulente

#### 3.3.1. Aniversário ou abertura de loja

A autuação arrola, em uma segunda parte, supostas “receitas” que a consulente estaria a auferir, e que não guardam vínculo com nenhuma contraprestação por parte da consulente. Por essa razão, tal segundo bloco de “receitas” é tributado apenas a partir da vigência da Lei 9.718/98.

A primeira dessas imaginadas receitas decorre de “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 consulente cobraria um *percentual incidente sobre as compras, sobre o valor das notas fiscais entregues à “Pessoa Jurídica X”*.

Em sua impugnação, a consulente afirma que assim procede para realizar promoções quando da inauguração de novas lojas, a fim de atrair e fixar a respectiva clientela. Tal atuação 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.

Assiste razão à consulente.

Ao fornecedor cabe escolher, livremente, se deseja vender mercadorias para serem revendidas na nova loja, ou na loja reinaugurada, a preços promocionais, ou não. Caso aceite a avença, e pratique preço inferior ao normalmente praticado, terá dado um desconto à consulente, e não efetuado um “pagamento”, como sugere o auto de infração.

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 “Pessoa Jurídica X”. E, nesse caso, sendo o desconto mera *redução no custo*, não há evidentemente que se falar em receita, nem na incidência de PIS e de Cofins.

#### 3.3.2. “Rappel”: prêmio fidelidade e objetivo de crescimento

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

<sup>11</sup> Natanael Martins, “O Contrato de Rateio de Despesas e suas Implicações Tributárias”, em *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*, coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 743 e 744.



Como o “Relatório de Atividade Fiscal” não esclarece o que vem a ser o *rappel*, colhe-mos na impugnação a explicação de que se trata 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 (objetivo de crescimento).

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’.”<sup>12</sup>

O nome *rappel*, ao que tudo indica, decorre do fato de o desconto ser retroativo.<sup>13</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.

### 3.3.3. Desconto não-devolução

A consulente recebe de seus fornecedores, ainda, um “desconto não-devolução”, que é “cobrado” pela consulente em face de produtos avariados, estragados etc. Para não ter de devolvê-los aos fornecedores, a consulente cobra um valor para fazer face à perda.

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

Tratar-se de uma condição imposta pela consulente para quem com ela quiser contratar é absolutamente natural, e lícito. Os contratos geralmente são celebrados 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.

<sup>12</sup> Fls. 25, item 83, da impugnação oferecida ao auto de infração de PIS.

<sup>13</sup> Realmente, conforme elucida o *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, *rappel* 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 retroactivo” (*Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, v. II, Lisboa: Academia das Ciências de Lisboa/Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 3.081).

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 consulente 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 consulente 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.

### 3.3.4. Bonificação de mercadorias

Finalmente, a fiscalização considerou como sendo “receita” da consulente 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.

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.

Aliás,

“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 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.

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>14</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.

### 3.4. Observações importantes

#### 3.4.1. Incoerente postura adotada pela fiscalização

Em quase toda a autuação, o fiscal autuante considera a consulente como uma “prestadora de serviços”, que estaria a cobrar para transportar as mercadorias entre seus estabelecimentos, para as organizar nas prateleiras, para divulgá-las em jornais e encartes publicitários etc.

<sup>14</sup> Hugo de Brito Machado, *O ICM*, São Paulo: Sugestões Literárias, 1971, p. 101.

Ignora que a consulente *vende* tais mercadorias, e que por isso mesmo não poderia jamais ser a prestadora do serviço do transporte das mesmas, ou de sua publicidade.

Além dos equívocos consistentes em considerar cada um desses valores como faturamento, a postura adotada no auto de infração revela incoerência, pois, caso adotada de modo generalizado pelos supermercados - e acreditamos que não o é por razões outras, de natureza negocial - a maior prejudicada seria a própria Receita Federal.

Realmente, se os supermercados estivessem a transportar, organizar e divulgar mercadorias pertencentes a terceiros (seus fornecedores), situadas em seus estabelecimentos "em consignação", a Cofins e o PIS incidentes sobre a sua atividade como um todo somente poderia incidir sobre a *comissão* obtida nessas vendas, e não sobre o valor total das mercadorias vendidas a consumidor final. É precisamente porque a consulente é proprietária das mercadorias que estão em seu poder que a Cofins e o PIS incidem sobre a totalidade de suas vendas. Não é possível, então, considerar "serviço" o transporte - feito pela consulente - dessas mercadorias de um estabelecimento "central de compras" para os demais supermercados da rede. O mesmo pode ser dito da publicidade e da propaganda feita em relação a essas mercadorias, à sua promoção no interior do supermercado etc.

### 3.4.2. *Algumas notas sobre o baralhamento havido entre descontos e receitas*

Como visto neste parecer, alguns fatos tributados nos autos de infração examinados representam descontos obtidos pela consulente junto aos seus fornecedores. As razões pelas quais os fornecedores pactuam o desconto são as mais diversas, tais como a conveniência de realizar ou não o transporte das mercadorias a cada supermercado da consulente (desconto-centralização), ou a garantia de que um determinado montante lhes será comprado ao longo do ano (prêmio-fidelidade), mas tem-se, em qualquer caso, um desconto redutor do custo de aquisição das mercadorias.

Que a redução de um custo não seja receita é fato de tamanha evidência que, a nosso ver, dispensa maiores explicações. Entretanto, como tal evidência não parece ter sido considerada pelas autoridades autuantes e julgadoras, no âmbito da Receita Federal, não custa a ela dedicar algumas linhas mais.

Imagine-se que uma pessoa jurídica é constituída, e inicia suas atividades. Deseja, porém, formar grande estoque, para só depois iniciar seu funcionamento. Passa então três meses adquirindo mercadorias, mas ainda não as vende. Não realiza qualquer saída. Nem um centavo entra em seu caixa. Pelo raciocínio da Receita Federal, porém, essa empresa, mesmo não tendo ainda iniciado as suas atividades de venda, estando ainda em fase de implantação e organização, já terá de pagar a Cofins e o PIS sobre os descontos obtidos junto a seus fornecedores. Pior seria a situação de uma indústria, cuja implantação do parque de máquinas demandasse tempo maior. Descontos obtidos em face da compra em grande quantidade dessas máquinas implicariam o pagamento de PIS e de Cofins, mesmo diante da ausência de qualquer ingresso no patrimônio da pessoa jurídica. Caso essa mesma pessoa jurídica encerrasse suas atividades logo em seguida, sem haver promovido uma única saída, nem experimentalmente qualquer ingresso que lhe aumentasse o patrimônio, ainda assim teria recolhido contribuições sobre a receita.

Agora suponha-se que um fornecedor, desejando realizar a queima de seus estoques (v.g., produtos alimentícios próximos do vencimento, ou roupas "fora de moda"), vende-os a preços bastante baixos ao varejista. Afinal, este pleiteou um desconto precisamente pelo fato de as mercadorias não estarem em condição ideal para consumo. Teria o varejista, nesse caso, de pagar Cofins e PIS em face do desconto? Naturalmente que não.

## 4. As Respostas

Diante do que foi exposto ao longo deste parecer, passamos a responder, em síntese, as questões que nos formulou a consulente, assim:



i) *Está correta a caracterização dada pela consulente às vantagens comerciais em questão?*

Sim.

Reduções no preço de mercadorias adquiridas de fornecedores são, indubitavelmente, descontos. Representam a compra de uma mercadoria por valor inferior ao inicialmente estipulado, em face de determinadas condições, e não o “recebimento” de novas quantias.

Os valores recebidos em face do rateio de despesas com publicidade, por sua vez, têm natureza de ressarcimento. A consulente não prestou serviços de publicidade, mas se utilizou desse serviço, tendo rateado a despesa respectiva com terceiros nele também interessados.

ii) *Está correto o tratamento tributário a elas conferido pela consulente, em sede de PIS e Cofins?*

Sim. Descontos obtidos nos preços de mercadorias adquiridas de fornecedores não configuram receita. Também não se subsumem ao conceito de receita os reembolsos e ressarcimentos. Em vista disso, tais fatos não podem ser onerados pelas contribuições PIS e Cofins nem mesmo após as alterações veiculadas pela Lei 9.718/98 e pela EC 20/98. Quanto aos ressarcimentos, caso os mesmos sejam superiores às despesas a que visam ressarcir, poderão, nessa parte, configurar receita, mas não faturamento, somente podendo ser objeto de tributação pelas contribuições em análise após a vigência da Lei 9.718/98.

A remuneração pela locação de espaços, por sua vez, embora configure receita, não é oriunda da venda de mercadorias, nem da prestação de serviços, não podendo ser onerada pelas contribuições em comento no período anterior à Emenda Constitucional 20/98. No período posterior à alteração constitucional, caso se admita a validade da emenda, e da Lei que de modo inusitado a regulamentou antes de sua edição (Lei 9.718/98), sua tributação pelas contribuições em exame é devida.

iii) *Os autos de infração lavrados contra a consulente são procedentes?*

Não. Os autos de infração que examinamos, nos quais é formalizada a exigência das contribuições PIS e Cofins sobre os descontos, ressarcimentos, reembolsos, e receitas de alugueis, são insubsistentes, pois exigem tais exações sem que o seu suporte fático se tenha consumado.

É importante insistir, especialmente no que pertine aos descontos despropositadamente classificados como “receita” pela autuação: relacionando-se às compras de um estabelecimento varejista, tais descontos são *redução de custo*, e não receitas.