



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10166.012486/2001-89
Recurso nº 223.191 Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-01.089 – 3ª Turma**
Sessão de 25 de agosto de 2010
Matéria COFINS
Recorrente S/A CORREIO BRASILIENSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/09/1996 a 31/07/2001

RECEITA DE VENDAS - COMISSÃO PAGAS AO VENDEDOR-EXCLUSÃO NÃO PERMITIDA.

A comissão recebida pelo jornaleiro, na venda avulsa de jornal ao público, não é parcela excludente da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, nos estritos termos da Lei Complementar 70/1991. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López (Relatora), que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente e Redator-Designado

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda,

Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A contribuinte, com fundamento no Regimento Interno dos então Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98, apresentou recurso especial de divergência contra o Acórdão nº 203-09.745 proferido pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, que incluiu na base de cálculo da Cofins, as receitas “comissões recebidas diretamente pelos revendedores de jornais (consignatários)” e os valores não recebidos em função da inadimplência nos contratos de assinatura de jornais, que se configurava como vendas canceladas.

Referido acórdão está assim ementado:

COFINS. RECEITA DE VENDAS POR CONSIGNAÇÃO. COMISSÃO. Quando as mercadorias são enviadas antes da venda ao responsável por ela, este se torna seu depositário, sendo o contrato conhecido como venda por consignação. Neste caso, o comitente passa a ser o consignante e o comissário passa a ser o consignatário. O contrato não se confunde com a prestação de serviços, pois o comissário responde perante terceiros.

INADIMPLÊNCIA CONTRATUAL NÃO SE CARACTERIZA COMO VENDA CANCELADA. O cancelamento de vendas, para fins de exclusão da base de cálculo da COFINS, é admitido nos casos de devolução de mercadorias vendidas. A inadimplência contratual não comporta similitude com o cancelamento de vendas. Nesta existe um expresse desfazimento do contrato de aquisição, naquele o que existe é a ausência de adimplemento contratual, cuja solução adotada pelo inadimplido não pode gerar efeitos tributários.

Recurso negado.

Por meio do Despacho nº 203-034 (fl. 369), a presidência da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes admitiu parcialmente o recurso especial somente quanto à matéria relativa à possibilidade de exclusão na base de cálculo da Cofins a ser exigida da consignante, das comissões recebidas diretamente pelos consignatários. Tempestivamente a contribuinte apresentou agravo para requerer a admissão integral do recurso especial.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 388/390) pugnando pela manutenção do acórdão.

No exame do agravo, entendeu o Sr. Conselheiro designado que a contribuinte não logrou êxito demonstrar fundamentadamente a divergência arguida uma vez que o acórdão paradigma, quanto à exclusão de vendas inadimplidas da base de cálculo da Cofins, externa mesma interpretação constante do acórdão guerreado: não há previsão legal para excluir vendas inadimplidas, mas sim vendas canceladas.

À fl. 405 a contribuinte atravessou petição requerendo o prosseguimento do feito tendo em vista a admissibilidade do recurso especial relativamente à incidência ou não da Cofins sobre a importância paga pelos clientes aos jornalistas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso especial atende às formalidades legais, portanto, na parte admitida, dele tomo conhecimento.

A recorrente, tem como atividade principal a edição e impressão de jornais.

Tendo em vista que a recorrente contabiliza como receita de venda avulsa de jornais os valores recebidos dos vendedores (70% do preço de capa do jornal), a fiscalização procedeu autuação da Cofins sobre os 30% restantes, em princípio, correspondentes ao valor recebido pelo banqueiro pela venda da mercadoria (comissão).

Traz a recorrente, paradigmas versando sobre a identificação de espécies de contrato, em especial, a “venda em consignação e intermediação de negócios (comissão)” de forma a registrar soluções distintas em contradição com o acórdão recorrido que entendeu inexistir distinção entre as formas celebradas “*Quando inexistente a forma escrita, busca-se a materialidade do cumprimento do contrato para identificar-lhe a regra legal aplicável.*”

Passo ao exame da questão fulcral.

A fiscalização (fl. 26) com a devida vênia, equivocadamente, no meu sentir, identifica o problema da seguinte forma:

Se o negócio jurídico realizado entre o Correio Braziliense e seus vendedores, para a chamada venda avulsa, se caracteriza como contrato de compra e venda, a base de cálculo da contribuição será a adotada pela contribuinte. Se for contrato de comissão mercantil (consignação) devida será a inclusão do valor da comissão de 30%.

Já a decisão recorrida assim se posiciona:

Ocorre que para o Direito Tributário, estas duas formas de contratar tem grande implicância na base de cálculo a ser considerada para aqueles tributos que incidem sobre o faturamento. Se for contrato de comissão, o valor da receita deve ser escriturado pelo total e a comissão escriturada como despesa de vendas. Se for contrato de consignação mercantil, o valor da receita será escriturado pelo valor efetivamente recebido do consignatário, excluindo a parcela retida por este, que comporá a sua respectiva receita. O problema não está com o intermediário que de qualquer forma terá o valor recebido considerado como receita. O problema está no fornecedor, ou seja, na identificação de sua correta receita.

Realmente, há uma confusão entre o mencionado pela autoridade autuante e a decisão recorrida.

Entendeu a fiscalização que por se tratar de comissão mercantil (consignação) errado o procedimento adotado pela contribuinte. Nesse sentido fez juntar documentos, ou seja, questionamentos realizados junto a alguns banqueiros, com respostas direcionadas, onde formulados, apresentados e redigidos à mão pelo próprio respeitável auditor fiscal. No entanto, em nada modificam o entendimento desta Conselheira, conforme esclarecimentos a seguir.

De fato, há uma relação jurídica entre a Recorrente e o banqueiro (quer seja consignatário ou comprador). Outra relação está entre o banqueiro e o comprador do jornal (consumidor final), quem de fato efetua o pagamento do valor do jornal diretamente para o comerciante.

É importante ressaltar que de fato o problema não está com o banqueiro que de qualquer forma terá o valor recebido considerado como receita. A lide, no caso em análise, está no fornecedor (recorrente), ou seja, na identificação de sua correta receita.

Passo às minhas considerações:

Há de se observar que no caso analisado, sequer circulou pelo caixa da recorrente o valor que pertence ao comerciante, pela venda do jornal.

As características relatadas nos autos dizem respeito a uma venda e quanto a isso não há discussão. No entanto, há também características de se tratar de uma venda em consignação (contrato de comissão mercantil). Nesse sentido, a empresa envia jornais para a banca para que ele os venda; se vender apenas alguns, devolverá os outros, pagando o preço dos que foram alienados; se nada vender, devolverá todos.

A venda por consignação, neste caso, acaba sendo também uma compra e venda, ainda que não acarrete o dever de pagar o preço por aqueles produtos não vendidos. É sem dúvida um contrato de natureza mercantil, ainda que neste caso, se tenha apenas um contrato verbal¹.

Penso que a solução da questão está em se definir se há no caso “intermediação” onde haverá a incidência da contribuição pela sua totalidade. No contrato de intermediação (prestação de serviços), prescindível, sim, que se tenha contrato escrito, no de consignação, a afirmativa não é verdade.

Há de se registrar também que o nome “comissão” isoladamente, não traduz a solução do problema. Consignação, como definido por "De Plácido e Silva", no sentido do Direito Comercial, serve, em regra, para indicar certo contrato de comissão mercantil, onde as “comissões” para o fornecedor, no entender desta Conselheira, excluídas estão da base de cálculo do autuado, se por ele não forem pagas. Explico: Neste caso, quem paga as supostas comissões, são os compradores dos jornais.

Mas, na prática, se utiliza a expressão “comissões” de forma genérica, também para os contratos de intermediação.

Importa então perquirir as demais características.

Como mencionado, o problema está no fornecedor, ou seja, na identificação de sua correta receita. A matéria que vem sempre ao conhecimento do CARF diz respeito ao

¹ E, assim, diz-se o contrato pelo qual a pessoa envia mercadorias a outra, para serem vendidas por sua conta, ao preço e condições que forem preestabelecidas.

intermediário ou vendedor, como é o exemplo das concessionárias de veículos ou então distribuidoras de bebidas. Mas, repita-se, o caso que merece análise está na ponta, fornecedor da mercadoria.

No caso concreto sob análise, a empresa recorrente, envia mercadorias (jornais) para o comerciante (bancas) que se obriga a pagar o preço verbal acordado (70% sobre o valor de capa). Trata-se de consignação de mercadorias para que o comerciante as venda; se vender alguns produtos, deverá devolver os não vendidos, pagando o preço dos que foram alienados; se nada vender, deverá restituir tudo.

De fato, o recorrente não sabe e nem quer saber quem é o comprador do jornal, que pode ser uma pessoa jurídica ou física. Inexiste relação comercial entre o “A”, recorrente, e o “C” (comprador do jornal). O comerciante, quem recebe os jornais em consignação, apenas se obriga a pagar para o consignatário 70% do preço estipulado na capa do jornal, não inexistindo óbice realizar para o consumidor final uma venda abaixo do valor de capa, se assim o quiser.

Inexiste, no caso, a figura da intermediação entre o fornecedor de jornais (autuado), o banqueiro (comprador e revendedor da mercadoria) e o cliente (comprador final), eis que neste caso, o vendedor de jornais vende em seu nome – comerciante. No contrato de intermediação mercantil, o consumido final possui uma relação com a empresa produtora da mercadoria. Na intermediação mercantil, há regras mais rígidas, com procuração de mandato e contrato verbal. Na compra/consignação, basta, na maioria das vezes, estar presente a confiança e a tradição, tal como o procedido pela recorrente.

No caso presente, ausente a figura da intermediação, o que se tem é um verdadeiro contrato de compra e venda entre o jornaleiro e a ora recorrente, ainda que acertada entre as partes, a devolução de mercadorias não vendidas. Acertadamente o procedimento adotado pela recorrente ao não escriturar os valores recebidos pelo banqueiro em sua conta de receita.

Por outra vertente, ainda que alguns possam chamar de “comissão” a diferença ocorrida entre a venda ao cliente pelo banqueiro e o efetivamente recebido pelo jornaleiro, há de se salientar que quem efetivamente paga a diferença é o consumidor final para o banqueiro. Na intermediação, como o vendedor age em nome do fornecedor, o pagamento se verifica na totalidade das vezes pelo próprio dono da coisa. É certo que o valor máximo de venda é o valor estipulado na capa do jornal mas, pode e deve o banqueiro vender com uma margem de valor abaixo do indicado, tendo apenas que honrar o seu compromisso de pagar 70 % do valor de capa. Logo, ao se estabelecer que o valor de capa deve servir como base de cálculo, estar-se-ia definindo, além do mais, em um valor que pode não refletir a realidade.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto, Redator-Designado

A teor do relatado, a questão trazida a debate pela autuada diz respeito à base de cálculo da contribuição sob exame. De um lado, a Fiscalização entendeu que se deveria tributar o total das receitas decorrentes da venda de avulsa de jornais, enquanto a recorrente só ofereceu à tributação o valor correspondente a 70% do total das vendas, excluindo da base de cálculo o restante (30%) que caberia ao jornaleiro, como a título de comissão pelas vendas dos jornais. A relatora entendeu correto o procedimento da autuada e votou pelo cancelamento do auto de infração. Desse posicionamento ousado, com as devidas considerações, divergir, pelas razões seguintes.

Consta dos autos, nas palavras da própria autuada que não é celebrado contrato escrito com os jornaleiros, e que, também, não são emitidos documentos fiscais na venda de jornais (notas fiscais), sendo que a negociação com os vendedores se norteia pela confiança e tradição. O negócio entre a autuada e a banca de jornal trata-se de espécie de contrato de comissão, onde o jornaleiro, vendedor do exemplar avulso, seria preposto da empresa jornalística, e receberia remuneração pelas vendas, a título de comissão, no total de 30% do valor de face do jornal.

Em outro giro, a contabilização dessas vendas eram feitas de modo a registrar, apenas a movimentação física e financeira relativa aos exemplares que são efetivamente adquiridos pelo público, não havendo registro de vendas às bancas nem aos gazeteiros, tampouco há registro contábil de eventuais cancelamento de vendas relativamente aos exemplares devolvidos. Todos os jornais não vendidos, em princípio, são devolvidos no dia seguinte. Então, não se trata de vendas canceladas e/ou devolvidas.

Na realidade, os jornais avulsos são vendidos pela sociedade jornalística pelo preço de face, sendo que, sobre este, calcula-se um percentual que é pago ao jornaleiro ou gazeteiro como comissão de venda, que nada mais é do que uma despesa de vendas que integra o custo da mercadoria vendida.

No tocante à discussão doutrinária sobre as espécies de contrato estabelecido entre a Sociedade Jornalísticas e os Jornaleiros, bem como sua repercussão no direito tributário, reporta-se ao acórdão recorrido, onde a ilustre relatora, muito bem enfrentou a matéria, exaurindo todas as questões em debate, com a costumeira competência. Rendendo as merecidas homenagens, à Nobre relatora *a quo*, e transcrevo excerto de seu voto como arrimo do aqui proferido.

Na doutrina, Arnaldo Wald², assim como Orlando Gomes, descreve unicamente o contrato em comissão, inserindo o contrato em consignação como uma dentre outras formas de firmar o contrato em comissão, como a seguir reproduzido:

CONTRATO DE COMISSÃO: “é aqueles pelo qual uma parte (comitentes) encarrega a outra (comissário) de comprar ou vender bens, agindo esta em nome próprio, mas por conta do comitente (...). O objeto é a compra ou venda de bens por contra de outrem. Embora o comissário aja em seu próprio nome e, em

² WALD. Arnaldo. Obrigações e Contratos. 12ª ed. ver., ampl. e atual. de acordo com a CF/88 e o Código do Consumidor e com a colaboração do Prof. Semy Glanz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 409 a 411.

geral, as pessoas que com ele tratam não conheçam o comitente, alguns afirmam que, devendo o comissário cuidar dos interesses do comitente, haveria uma representação imperfeita. O contrato pode ser com a remessa de mercadorias ao comissário ou sem a remessa; esta pode fazer-se antes ou depois da venda. **Quando as mercadorias são enviadas antes da venda ao comissário, este se torna depositário delas, sendo o contrato conhecido como venda por consignação. Neste caso, o comitente passa a ser o consignante e o comissário passa a ser o consignatário. O contrato não se confunde com a prestação de serviços, pois o comissário responde perante terceiros; não se confunde com a corretagem, pois o corretor apenas aproxima as partes, que realizam o negócio; não se confunde com o mandato, porque este implica em representação; nem com a agência e distribuição, porque neste há uma zona determinada e pode ou não haver representação por mandato.**" (destaque inserido)

Esse autor não se manifesta especificamente sobre o contrato de consignação mercantil.

Já Maria Helena Diniz³, citada pela recorrente, aduz que:

"a comissão é o contrato pelo qual uma pessoa (comissário) adquire ou vende bens, em seu próprio nome e responsabilidade, mas por ordem e por conta de outrem (comitente), em troca de certa remuneração, obrigando-se para com terceiros com quem contrata. (...). A comissão tem como característica: a) natureza contratual - bilateral, onerosa, intuitu personae e consensual; b) intermediação, aliada à prestação de serviços; c) comissário age em nome próprio, obrigando-se pessoalmente, apesar de seguir instruções do comitente; c) o comissário deverá ser comerciante; d) aplicação das disposições atinentes ao mandato, no que couber, e, na omissão legal ou contratual, seus efeitos reger-se-ão pelos usos."

A autora não faz distinção quanto ao recebimento da mercadoria em consignação antes ou depois da venda. Entretanto, apresenta jurisprudência relativa à distinção entre representação comercial e comissão mercantil, que não vem ao caso, e somente ela identifica distintamente, o contrato estimatório ou em consignação⁴, o qual assim conceitua:

é o negócio jurídico em que alguém (consignatário) recebe de outrem (consignante) bens móveis, ficando autorizado a vendê-los, obrigando-se a pagar um preço estimado previamente, se não restituir as coisas consignadas dentro do prazo ajustado. Quanto aos efeitos, esclarece: o consignante não perderá o

³ DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos. Vol. 3. 2ª ed. ampl. e atual.. 1996. São Paulo: Saraiva. p. 369 a 382.

⁴ Idem, idem, vol. 14, p. 3 a 7.

domínio dos bens consignados, até que o consignatário os negocie com terceiros. O consignante não poderá dispor das coisas consignadas antes de lhe serem restituídas ou de lhe ser comunicada a restituição; as coisas consignadas não poderão ser objeto de penhora ou seqüestro pelos credores do consignatário, enquanto não for pago integralmente o seu preço; o consignatário deverá pagar as despesas atinentes à custória, à venda, e, se for o caso, à expedição e reexpedição das coisas, compensando-se, porém, com a diferença entre o preço estimado e o preço de venda a terceiro; o consignatário não se liberará da obrigação de pagar o preço, se a restituição dos bens consignados, em sua integridade, se tornar impossível, ainda que por fato a ele não imputável."

Não se identifica na descrição acima qualquer distinção do referido contrato em relação ao contrato de comissão que tem as mesmas características, direitos, obrigações e efeitos.

Silvio de Salvo Venosa⁵, por sua vez, ao expor sobre o contrato de comissão, segue os mesmos conceitos apropriados por Arnoldo Wald, merecendo reprodução a seguinte parte:

"No direito empresarial moderno, é comum que o pacto de comissão surja em conjunto com outros negócios, tais como franquia, licença, distribuição, descaracterizando a tipicidade desse contrato. Contudo, as regras de comissão devem ser utilizadas na hermenêutica dessas novas estruturas contratuais." Esclarece, também, este autor que: "Não há forma prescrita em lei, e admite-se a modalidade oral; nesse caso, pode ser provado por testemunhas, desde que não ultrapassado o valor legal."

E mais:

"A comissão, geralmente, é convencionada pelas partes em porcentagem sobre os valores de venda ou de outros negócios."

E ainda:

"Como regra geral, o comitente pode, a qualquer tempo, alterar as instruções dadas ao comissário, entendendo-se por elas regidos também os negócios pendentes (art. 704). Como o risco do negócio, em princípio, pertence ao comitente, a ele cabe discriminar os produtos, modelos, preços, prazos, etc."

Também este autor não discrimina distintamente o contrato em consignação.

A conclusão possível, é que os dois autores citados, Arnoldo Wald e Silvio Venosa identificam os referidos contratos não

⁵ VENOSA. Silvio de Salvo. Direito Civil. Contratos em Espécie. Vol. III. 3ª ed. 2003. São Paulo: Atlas. p. 551 a 561
Autenticado digitalmente em 22/07/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 20/10/2011 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 27/09/2011 por MARIA TERESA MARTIN EZ LOPEZ
Emitido em 01/11/2011 pelo Ministério da Fazenda

como espécies distintas, mas como contratos de mesma espécie onde a consignação é uma especificidade, ou uma cláusula, do contrato de comissão. Quanto aos ensinamentos de Maria Helena Diniz, em que pese ela discorra separadamente sobre um e outro contrato, não se pode afirmar que considere tais contratos como espécies distintas, já que o contrato de consignação mercantil é uma variante do contrato de comissão mercantil com a especificidade de ocorrer a remessa da mercadoria antes da venda. Em nada mais ele se difere do contrato de comissão.

Ainda reportando à doutrina, valho-me da lição de Mônica Yoshizato Bierwagen⁶, acerca dos princípios e regras de interpretação dos contratos no novo Código Civil. Aduz a autora sobre a existência de interpretações explícitas e implícitas no novo Código Civil, a qual repete com pouquíssimas alterações os dispositivos de interpretação do Código Civil de 1916.

Reporta-se aos artigos 110 a 114 do Código Civil de 2002, os quais visam fornecer ao intérprete, operador do direito, um instrumento de aferição das legítimas expectativas dos contratantes, devendo dirigir a interpretação pelo critério da boa-fé, conforme padrões de honestidade, transparência e lealdade.

Aduz, também, que a partir dessas regras, a doutrina formulou várias outras. Das que destaca, considero importante para o entendimento da conclusão acima, acerca do contrato firmado entre as partes e seus efeitos no Direito Tributário:

havendo duas ou mais interpretações possíveis, deve ser adotada aquela que melhor atenda à natureza do contrato, a seu objeto e que seja menos onerosa ao devedor;

na interpretação das cláusulas, a sua compreensão deverá versar sobre o conjunto delas e não isoladamente;

interpreta-se em prejuízo daquele que poderia ter sido claro mas não o foi;

entre duas interpretações, prevalece a que pode produzir efeito em detrimento daquela que não possui efeito algum.

Mantida a conclusão acima, é forçoso que a receita do comitente ou consignante seja o valor total da venda, constituindo a parcela paga ao comissário ou consignatário uma despesa de vendas, conforme entendimento da fiscalização.

⁶ BIERWAGEN, Mônica Yoshizato. Princípios e Regras de Interpretação dos Contratos no Novo Código Civil. 2ª ed. 2003. São Paulo: Saraiva, pp. 89 a 92.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

Carlos Alberto Freitas Barreto