



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11070.720002/2012-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.790 – 1ª Turma Especial
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria Exclusão Simples Nacional e Auto de Infração - IRPJ e reflexos.
Recorrente REDILER DISTRIBUIDORA REVISTAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO COMPLETA DO LIVRO CAIXA. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. INÍCIO DOS EFEITOS. MOMENTO DA PRÁTICA DA INFRAÇÃO.

Correta a exclusão do Simples Nacional, quando se constata, comprovadamente: i) omissão de receitas, ii) prática reiterada de infração à legislação tributária, iii) falta de escrituração completa de livro caixa, e iv) falta de emissão de nota fiscal de venda ou prestação de serviço, com termo inicial dos efeitos o período em que foram praticadas as infrações.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

CONSIGNAÇÃO. MODALIDADES TRADICIONAIS. CONSIGNAÇÃO POR COMISSÃO. CONSIGNAÇÃO POR VENDAS.

Tradicionalmente, a consignação comporta duas modalidades contratuais: consignação por comissão e consignação por vendas; naquela, o consignatário recebe a mercadoria mas a venda ocorre por conta e ordem do consignante, tendo aquele apenas tem o direito a uma comissão; nesta, o consignatário vende a mercadoria por conta própria, via de regra por valor superior ao fixado pelo consignante, na medida em que aquele somente se obriga a prestar contas com este pelo valor fixado.

CONSIGNAÇÃO POR COMISSÃO. ATUAL CONTRATO DE COMISSÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No Código Civil a consignação por comissão corresponde ao contrato de comissão, que é modalidade de prestação de serviços, em que a receita é composta pelas comissões.

CONSIGNAÇÃO POR VENDAS. ATUAL CONTRATO ESTIMATÓRIO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO.

No Código Civil atual a consignação por vendas, que corresponde ao contrato estimatório (capítulo III do título VI do Direito das Obrigações), o consignatário adquire mercadoria do consignante com efetiva transferência de domínio, eis que: i) situa-se topicamente próximo da compra e venda (capítulo I) dentro de agrupamento (capítulos I a IV) em que o proprietário transfere a titularidade sobre a coisa; ii) incide a regra do *res perit domino*, tal qual na compra e venda.

JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS. REMESSA EM CONSIGNAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. CONTRATO ESTIMATÓRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. RECEITA BRUTA. VALOR DA AQUISIÇÃO SOMADO À MARGEM DE LUCRO.

A operação pela qual a editora remete jornais e periódicos a distribuidor, para venda em consignação configura contrato estimatório, em que há duas vendas simultâneas e sucessivas, uma do consignante para o consignatário e outra deste para o terceiro, de modo que a receita bruta do distribuidor é o valor da aquisição somado à margem de lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen - Relator

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Roberto Massao Chinen, Leonardo Mendonça Marques, Maria de Lourdes Ramirez e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o processo de exclusão do Simples Nacional e auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos, anos calendários 2007 a 2009.

Pelo Ato Declaratório Executivo DRF/SAO nº 001, de 06 de janeiro de 2012, à fl. 218, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, por motivos de omissão de receitas, prática reiterada de infração, falta de escrituração completa de livro caixa e falta de emissão de nota fiscal.

O auto de infração de IRPJ (fls. 458/495) exige o recolhimento de R\$ 102.624,68 de imposto e R\$ 116.321,17 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

Omissão de receitas. Revenda de mercadorias: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 11/2009. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995; arts. 518, 519 e 528 do RIR/99. Multa de 150%;

Receitas escrituradas e não declaradas. Revenda de mercadorias: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 03/2009, 05/2009 a 09/2009 e 11/2009. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995; arts. 518 e 519 §1º inciso III “a” e §§ 4º e 5º do RIR/99. Multa de 75%;

Receitas escrituradas e não declaradas. Prestação de serviços: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995; arts. 518 e 519 do RIR/99. Multa de 75%;

O auto de infração de CSLL (fls. 495/533) exige o recolhimento de R\$ 53.478,31 de contribuição e R\$ 75.526,15 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

Omissão de Receita. Falta de recolhimento sobre receitas omitidas: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 11/2009. Enquadramento legal nos art. 2º, 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º, 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Multa de 150%;

Receitas escrituradas e não declaradas. Falta de recolhimento da CSLL: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009. Enquadramento legal nos art. 2º, 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º, 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Multa de 150%;

O auto de infração de Cofins (fls. 534/549) exige o recolhimento de R\$ 146.858,54 de contribuição e R\$ 208.526,56 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

Incidência cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da Cofins: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009. Enquadramento legal nos arts. 2º, 3º, 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Multa de 75%;

Incidência cumulativa padrão. Omissão de receitas sujeitas à Cofins: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 11/2009. Enquadramento legal nos arts. 2º, 3º, 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; art. 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Multa de 150%;

O auto de infração de PIS (fls. 550/565) exige o recolhimento de R\$ 31.812,09 de contribuição e R\$ 45.175,17 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

Incidência cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento do PIS: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009. Enquadramento legal nos arts. 2º inciso I, 8º inciso I, 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Multa de 75%;

Incidência cumulativa padrão. Omissão de receita sujeita ao PIS: nos períodos de 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 11/2009. Enquadramento legal nos arts. 2º inciso I, 8º inciso I, 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Multa de 150%;

Foi interposta impugnação contra o ADE (fls. 221/227) e contra os lançamentos (fls. 572/586), que foram julgadas improcedentes pela DRJ/Porto Alegre, conforme acórdão de fls. 637/641, prolatado em 06/06/2012. Cientificada da decisão em 22/06/2012, conforme AR de fl. 642, tempestivamente, em 19/07/2012, o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário de fls. 644/658, acompanhado dos documentos de fls. 659/660, que se resume a seguir:

a. Alega que é prestadora de serviços, não pratica atos de comércio, e por consequência os lançamentos devem ser afastados, com a manutenção da opção ao Simples Nacional. Subsidiariamente, entende que os efeitos da exclusão do Simples se dá a partir do trânsito em julgado da decisão;

b. Contesta o motivo da exclusão relativo à sonegação, e explica que decorre do entendimento de que a empresa não é mera prestadora de serviços, mas sim quem comercializa exemplares editoriais para pontos de venda da região de atuação. Afirma que toda a discussão sobre a pertinência ou não da exclusão e dos lançamentos reside na natureza jurídica das atividades desenvolvidas pela Recorrente;

c. Esclarece que é unicamente uma das diversas distribuidoras regionais do Grupo Abril, tendo sido contratada exclusivamente pela TreeLog, empresa que faz parte do Grupo Abril e que é responsável unicamente pela logística; que é o único contrato da Recorrente; que o presente é reconhecido pela Autoridade Coatora;

d. Explica que a TreeLog subcontratou, portanto, a logística, cabendo à Recorrente: abastecer os pontos de venda da região de atuação, sendo eles os responsáveis pela comercialização; e abastecer os entregadores com os exemplares de assinaturas. Informa que isso encontra-se no site da TreeLog, quando faz referência ao exército/batalhão, informação juntada nos autos, que são os responsáveis pela venda e a entrega de assinaturas em "curto prazo"; que o site da TreeLog, ao descrever sua história, traz a estrutura logística que possui, reconhecendo que tem uma rede de 248 distribuidores regionais (Durante os finais de semana, um exército de 5,3 mil entregadores conclui a entrega de 780 mil exemplares de revistas em todo o Brasil em apenas 16 horas); que em outro item do site há informação de que a TreeLog possui 205 distribuidores regionais, responsáveis pela entrega porta a porta em 2,6 mil municípios e entrega de produtos em mais de 30 mil pontos de venda, entre bancas, livrarias, supermercados, lojas de conveniência, padarias e outros;

e. Conclui que descabe à Recorrente fazer qualquer ingerência sobre a forma de atuação na distribuição e venda dos exemplares. Tem sim é que unicamente cumprir as regras impostas pela TreeLog, que são aplicadas em todo o Brasil; que não pode então: alterar a região de atuação, diminuindo-a ou aumentando-a; o tempo de entrega; o preço

do produto e, portanto, sua margem de lucro; e a época de devolução dos produtos não comercializados pelos pontos de venda;.

f. Alega que isso pode ser confirmado tanto no site da Treelog como no contrato imposto à Recorrente, que traz no item Nossos diferenciais, o que segue: recebimento, triagem, conferência, armazenagem e distribuição; piking (manuseio e separação dos produtos), packing (empacotamento) e etiquetagem; manuseio e montagem de kits, inclusive os produtos complexo e frágeis; entrega porta a porta; assessoria ao planejamento e à revisão de projetos logísticos; parceria para impressão e expedição diretamente da Gráfica Abril;

g. Acrescenta que, para o desenvolvimento de dita prestação de serviços, recebe comissão de acordo com o resultado da região. Tem, portanto, um contrato de risco, onde a comissão pelo serviço prestado dependerá do montante comercializado (tanto nos pontos de venda como no número de assinantes) pelas editoras em cada período. A política de venda, no entanto, é exclusiva da DGB (Grupo Abril), que terceirizou a logística para a Treelog, que contratou outras empresas de distribuição para cada uma das etapas até o consumidor final. Uma dessas terceirizadas é a Recorrente;

h. Contesta o entendimento contido no auto de infração (fl. 454), de que a Recorrente teria dois tipos de receita (remuneração de comissão de editoras e o produto da compra e venda da Treelog). Afirma que as duas operações são a mesma coisa, porque não tem qualquer relação com editoras, e que os únicos exemplares que recebe são os remetidos pela Treelog, para que a Recorrente distribua na região;

i. Reclama que o narrado poderia ser facilmente constatado com mera averiguação, mas que a Autoridade Fiscal preferiu se apegar a uma imposição contratual da Treelog, que em nada representa a realidade. Tanto assim que a mesma atividade é prestada desde 2000 e somente em 2008 houve a alteração contratual considerada pela fiscalização, a qual foi imposta unilateralmente, sob pena de perda da representação da região;

j. Justifica que as partes haviam firmado em 13 de dezembro de 2000, de forma equivocada, um instrumento de contrato de prestação de serviços de distribuição, quando na verdade, de fato e de direito, tratava-se de uma contratação de outra natureza jurídica, correspondente a uma Venda e Compra em Regime de Consignação de Mercadorias, por meio do qual a DINAP entregava à distribuidora, em regime de consignação de mercadorias, publicações que a mesma viesse a adquirir junto às Editoras, nacionais ou estrangeiras, para que a distribuidora, sem exclusividade, pudesse revendê-las a terceiros, bancas de jornais e revistas e/ou em pontos alternativos por ela tradicionalmente atendidos; que dita previsão data de out/07 e destoa da realidade porque, na verdade, a Impugnante tem duas únicas responsabilidades: i) receber os exemplares para distribuí-los nos pontos de venda da região de atuação, cabendo a ela depois recolher os exemplares não comercializados e o valor correspondente a diferença entre a venda e a comissão do ponto de venda e transferi-lo às editoras; ii) receber os exemplares de assinantes e fazer a logística até cada um dos entregadores;

k. Frisa que, apesar de ter ciência de que lhe foi imputado um ônus estranho à realidade, não teve alternativa senão assiná-lo, o que em nada a vincula para efeitos tributários, conforme o parágrafo único do artigos 116 e 123 do CTN, e doutrina;

l. Alega que o entendimento equivocado acabou por ensejar efeito confiscatório, que inviabilizará a atividade; que o confisco é de fácil constatação porque, como demonstrado nos documentos juntados pela Treelog, foi comercializado no período de apuração o montante de R\$ 3.766.535,29, mas coube à Recorrente unicamente 10% desse valor pago a título de comissão, enquanto que ao responsável pelos pontos de venda a comissão era de 18%; que há menção de que no período de 2004 a 2009, a receita da Recorrente foi de R\$ 1.180.651,90 (10%) do preço de capa comercializado no período), enquanto que o lançamento considerou uma receita de R\$ 3.766.535,29 (equivalente a 100% do preço de capa comercializado no período), no período de jul/07 a nov/09;

m. Argumenta que, se mantido então o entendimento recorrido, a Recorrente estará sendo responsabilizada pela tributação de todos os integrantes da cadeia, ou seja, desde as editoras até o responsável pelo ponto final (supermercados, livrarias, lojas de conveniências, bancas);

n. Afirma que, segundo o contrato anterior, vigente de dez/00 a out/08, tratava-se de contrato de comissão mercantil que tem como objeto promover e distribuir as publicações editadas pela comitente; que a cláusula sobre a remuneração, item "8", prevê que a comissária receberá comissões pelas vendas das publicações; que as comissões devidas correspondem ao percentual sobre o preço de capa das publicações vendidas; que essa previsão representa a realidade da Impugnante até os dias de hoje, mesmo após a "Alteração Contratual";

o. Acrescenta que a própria Treelog reconheceu (fl. 149) que a Recorrente é distribuidora;

p. Resume que: i) DGB contratou a Treelog para fazer a logística até os pontos de venda; ii) a Treelog está sediada em São Paulo, fazendo o transporte para este Estado via aérea; iii) em Porto Alegre há uma empresa contratada pela Treelog, que é responsável pela retirada no aeroporto e pelo transporte dos exemplares até às distribuidoras regionais, uma delas a Impugnante; iv) chegada a mercadoria na Impugnante, ela é responsável por fazer a repartição para cada ponto de venda das cidades que compõem a região; v) a partir disso a Treelog tem um calendário denominado Chamada de Encalhe, que é a devolução dos exemplares não comercializados, cabendo a Impugnante recolhê-los nos pontos de venda e remeter à Treelog, através da empresa de transporte; vi) a partir da devolução, a Treelog contabiliza a diferença entre exemplares enviados e os devolvidos, cabendo à Impugnante recolher a quantia junto aos pontos de venda (que dos 100% retém 18% e a diferença, equivalente a 82%, paga através de depósito bancário à Impugnante), que retém sua comissão (de 82% retém 10%) e, a diferença (72%), repassa à Treelog;

q. Entende ser absurda a decisão quando analisado o fato de que o lançamento se deu sobre operações comerciais que a fiscalizada realizou vendendo revistas adquiridas da Treelog (fl. 454), pois a Treelog não vende revistas, é uma empresa de logística, sendo, portanto, absurda a conclusão que pautou os lançamentos e a exclusão do Simples. Reclama que foi apurado o mês de jul/07 e seguintes enquanto que fundamentado na alteração contratual, firmada somente em out/08, o que, por si só, prejudica a conclusão da Autoridade Fiscal;

r. Aduz que a exclusão afronta a Constituição Federal, que trouxe previsão de tratamento jurídico diferenciado às empresas de pequeno porte, a qual busca diminuir a carga tributária das microempresas e das empresas de pequeno porte; que o legislador extrapolou a competência ao prever um sem número de hipóteses que levariam a exclusão do Simples Nacional; que o próprio §3º do artigo 75, da Resolução CGSN nº 94/11,

prevê que o termo de exclusão se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte;

s. Ao final, requer: i) afastar a integralidade dos lançamentos, por inexistir compra e venda nas atividades desenvolvidas pela Recorrente, tendo sido integralmente recolhido sobre sua única atividade: a prestação de serviços; ii) subsidiariamente, seja afastado o período de jul/07 a out/08, época em que foi formalizado o contrato considerado pela Fiscalização com a Treelog, determinando a apuração do lançamento mantido; iii) reconhecer a inconstitucionalidade da exclusão de ofício do Simples Nacional; iv) subsidiariamente, seja reconhecido que a decisão tenha efeito a partir do trânsito em julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Massao Chinen, Relator.

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

O presente processo é composto por dois objetos: exclusão do Simples Nacional e lançamentos do IRPJ e reflexos dos períodos 2007 a 2009. A exclusão é matéria prejudicial em relação ao lançamento, por isso é analisada primeiramente.

Exclusão do Simples Nacional.

A DRF/Santo Ângelo excluiu o contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, pelos seguintes motivos: i) omissão de receitas, ii) prática reiterada de infração à legislação tributária, iii) falta de escrituração completa de livro caixa, e iv) falta de emissão de nota fiscal de venda ou prestação de serviço.

O exame da matéria revela que há motivos mais do que suficientes para manter a exclusão.

As apontadas motivações para a exclusão encontram previsão legal no art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, que define também o termo de início dos efeitos da exclusão:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

[...]

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

Ao contestar a data inicial dos efeitos da exclusão, a interessada alega que o §3º do artigo 75, da Resolução CGSN nº 94/11 estipula que o termo de exclusão se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte. Entretanto, verifica-se que as regras definidas para os efeitos da exclusão na Resolução não destoam da Lei Complementar nº 123/2006. O termo “efetivo”, utilizado no dispositivo citado, tem o significado de “definitivo”, já que a decisão poderá ser revertida nas instâncias julgadoras.

Da Exclusão de Ofício

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

[...]

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)

[...]

Dos Efeitos da Exclusão de Ofício

Art. 76. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

[...]

V - a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo Simples Nacional pelos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

[...]

d) tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

[...]

g) houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

[...]

j) não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de forma reiterada, observado o disposto nos arts. 57 a 59 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 97; (Redação dada pela Resolução CGSN nº 101, de 19 de setembro de 2012)

A propósito das reclamações sobre inconstitucionalidades das normas do Simples, cabe observar o disposto na súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Finalmente, os questionamentos sobre a omissão serão apreciados na sequência, na análise dos lançamentos. Pelo exposto, voto por julgar improcedente o recurso voluntário, para manter o ADE, com efeitos a partir de 01/07/2007.

Autos de Infração. IRPJ. CSLL. PIS. Cofins. AC 2007 a 2009

Confirmada a exclusão do Simples, com efeitos a partir de 01/07/2007, a consequência imposta pela legislação (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006) é que o contribuinte sujeita-se às regras das demais pessoas jurídicas, podendo optar pelo lucro real trimestral ou anual, ou lucro presumido.

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

[...]

§ 2o Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

Nesse sentido, a autoridade fiscal intimou devidamente a fiscalizada para manifestar-se sobre o regime de tributação, conforme Termo de Intimação de fl. 233, ao que foi respondido que a opção era pelo lucro presumido, sob protesto de que dever-se-ia aguardar o julgamento final do processo administrativo.

Ao final da auditoria, a fiscalização apurou três infrações. A primeira decorre de omissão de receitas, com multa de 150%; as demais resultam dos valores declarados na Declaração Simplificada, relativos às receitas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços.

As receitas omitidas tem origem na relação que a Rediler Distribuidora de Revistas mantém com a empresa Treelog SA Logística e Distribuição. No início da ação fiscal, o contribuinte apresentou cópia do contrato firmado entre essas empresas; quando indagado sobre as notas fiscais de compras em consignação, alegou que não estava de posse das mesmas, fato este que motivou o procedimento de diligência naquele fornecedor, às fls. 140/150. A Treelog encaminhou arquivos digitais, com dados de notas fiscais de sua emissão, com CFOP 6.114 (venda de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação mercantil), as quais totalizaram, durante o período fiscalizado, R\$ 3.766.535,29, conforme planilha de fl. 451. Posteriormente, a Treelog encaminhou cópia das notas fiscais, juntadas às fls. 415/444.

O contrato, firmado em 30/10/2007, foi juntado às fls. 239/246. A partir de seu conteúdo, a fiscalização chegou às seguintes conclusões, narradas no TVF de fls. 450/455: i) o contrato não é de prestação de serviço e sim de compra e venda em consignação (cláusula 1ª); ii) os riscos correm por conta da Rediler, a não devolução de revistas se presume a venda (cláusula 3ª, cláusula 5ª, §2º); iii) cabe à Rediler 28% dos valores arrecadados nos pontos de venda (cláusula 6ª). De fato, confirmam-se a seguir os trechos relevantes do que foi acordado:

As partes, de mútuo e comum acordo, decidem de boa-fé celebrar o presente INSTRUMENTO PARTICULAR DE RETIFICAÇÃO E RATIFICAÇÃO DO CONTRATO DE Venda e Compra de Publicações, em Regime de Consignação que se

encontra em plena vigência para que nele passe a constar os exatos termos e condições que já vêm sendo regularmente observados entre as partes contratantes, passando o mesmo a conter a seguinte redação:

DO OBJETO:

CLÁUSULA 1ª - A TREELOG entregará à DISTRIBUIDORA, em regime de consignação de mercadorias. Publicações que tiver formalmente adquirido junto às Editoras, nacionais ou estrangeiras, para que esta última possa revendê-las a terceiros, bancas de jornais e revistas e em pontos alternativos por ela atendidos dentro das condições estipuladas no presente contrato.

[...]

DOS REGISTROS DE VENDA E COMPRA:

CLÁUSULA 3ª - Todas as Publicações serão adquiridas pela DISTRIBUIDORA em regime de consignação de mercadorias suportada pelos documentos fiscais previstos na legislação respectiva.

Parágrafo 1º - Os documentos fiscais citados conterão, obrigatoriamente, as seguintes informações:

- a) os títulos das Publicações;*
- b) o número da edição das Publicações;*
- c) as quantidades das Publicações;*
- d) os preços unitários de cada Publicação.*

Parágrafo 2º - A DISTRIBUIDORA terá 5 (cinco) dias úteis, a partir da data do recebimento das Publicações, para informar qualquer divergência encontrada entre os documentos fiscais e a quantidade de Publicações recebida;

Parágrafo 3º - Expirado esse prazo, a será tido entre as partes como correta a emissão da documentação fiscal correspondente às Publicações encaminhadas, presumindo-se como vendida a quantidade de exemplares que não for devolvida por ocasião do acerto das vendas em consignação, devendo a DISTRIBUIDORA pagar o preço correspondente líquido do percentual de desconto.

[...]

DA DEVOLUÇÃO DAS PUBLICAÇÕES:

CLÁUSULA 5ª - A DISTRIBUIDORA devolverá à TREELOG os exemplares não vendidos de cada edição, nos prazos e condições fixados pela TREELOG e constantes do documento denominado "Chamada de Encalhe", nos termos do Regime Especial fiscal aprovado para esse tipo de operação.

Parágrafo 1º - Os custos decorrentes da devolução dos exemplares não vendidos serão suportados integralmente pela TREELOG.

Parágrafo 2º - Caso as Publicações não sejam devolvidas em perfeito estado de conservação ou faltando complementos (e.g. brindes, vale-desconto, etc.), a TREELOG poderá não as aceitar, considerando-as vendidas, sem efetuar o retorno dos exemplares não aceitos à DISTRIBUIDORA, destinando os mesmo à destruição.

Parágrafo 3º - Caso as Publicações não sejam devolvidas no prazo estipulado, a TREELOG poderá considerá-las como vendidas, ficando a seu exclusivo critério a sua devolução do prazo originalmente previsto.

Parágrafo 4º - Quaisquer divergências encontradas entre os documentos fiscais e as respectivas Publicações que os acompanham deverão ser comunicadas à TREELOG pela Distribuidora, por intermédio do site a ser indicado pela mesma com as instruções de uso, no prazo máximo de 5 (cinco) dias, a contar do recebimento das PUBLICAÇÕES.

DO PREÇO

CLÁUSULA 6ª - A DISTRIBUIDORA deverá pagar a TREELOG o preço correspondente às vendas das publicações a ser obtido mediante a adoção dos seguintes procedimentos:

- a) na Chamada de Encalhe a DISTRIBUIDORA fará constar a quantidade de exemplares que estão sendo devolvidos, e a venda apurada em relação a cada edição das Publicações entregues para venda;*
- b) nessa Chamada de Encalhe constará também o percentual de desconto previamente ajustado entre as partes para cada Publicação que, via de regra, será de 28% sobre o preço de capa. Para as situações de exceção as partes deverão definir previamente o percentual de desconto aplicável sobre o preço de capa, fazendo constar essa informação da respectiva Chamada de Encalhe;*
- c) a Chamada de Encalhe conterá, ainda, a data de vencimento da obrigação de pagamento devida pela DISTRIBUIDORA à TREELOG;*
- d) O pagamento devido pela DISTRIBUIDORA à TREELOG poderá ser feito mediante boleto bancário ou depósito em conta corrente no prazo fixado conforme letra "c" anterior.*

O auditor fiscal observou que, na definição do preço, o percentual fixado no pacto foi de 28% do preço de capa, sem esclarecimentos sobre se esse percentual cabia totalmente à Rediler ou se incluía o ganho dos pontos de venda. Pelo Termo de Intimação de fl. 196, a autuada foi questionada se o montante que consta nas notas fiscais corresponde a 72% do montante arrecadado pelos pontos de venda; foi também intimada a se manifestar sobre os valores levantados em diligência. Na resposta, às fls. 201/203, a empresa declarou que:

- a Contribuinte vem dizer que é responsável pela logística do Grupo Abril, recebendo comissão pela prestação de serviços. Para tanto, o Grupo Abril entrega na sede da Contribuinte os exemplares em consignação, cabendo a ela distribuir nos pontos de venda da região de atuação. Posteriormente, a Editora faz a denominada "chamada de encalhe", ou seja, solicita que a Contribuinte retorne nos pontos de venda para recolher os exemplares não comercializados;
- Sobre a diferença entre os exemplares recebidos em consignação e os devolvidos, o ponto de venda retém o percentual descrito nas declarações ora juntadas, depositando o restante em conta da Contribuinte. A partir disso, a Contribuinte retém a comissão pela prestação de serviços e repassa a diferença à Editora;
- Dessa forma, o percentual de 28% informado pelo Grupo Abril representa a soma da remuneração da Contribuinte e dos pontos de venda. E mais: a comissão dos pontos de venda pode variar de 10 a 16%, dependendo da região em que se localiza. Foi por essa razão que a Contribuinte solicitou Declaração dos maiores pontos, onde reconhecem o percentual e a forma de identificação do depósito realizado junto ao Banrisul, especialmente o número correspondente ao dígito do centavo;
- Junta-se, por outro lado, as Notas Fiscais emitidas pelo Grupo Abril no período de apuração, que demonstram os exemplares recebidos em consignação. O presente decorre do fato de que Contribuinte é mera prestadora de serviços, sendo a responsável tanto pela distribuição e recolhimento dos exemplares, como pela cobrança do valor da venda, transferindo-a para a Editora, consubstanciado em Contrato já juntado aos autos;
- O esposado pode ser facilmente confirmado através de mera comparação entre a soma de depósitos do Banrisul e as transferências realizados à Editora;
- Demonstrado então mais uma vez que o volume de transações financeiras existentes em conta de titularidade da Contribuinte se referem a prestação de serviços realizada em favor do Grupo Abril, recebendo pequeno percentual a título de comissão pelo serviço.

Nova intimação foi lavrada (fls. 236), solicitando à fiscalizada que discriminasse os valores mensais que lhe nas vendas em consignação efetuadas para as pontos de vendas da região. Na resposta, o contribuinte apresentou a planilha de fl. 237/238, discriminando mês a mês os valores que couberam à Treelog, as comissões do ponto de venda e a sua comissão. A partir desses dados, a fiscalização elaborou o seguinte demonstrativo de faturamento da Rediler, consistente nos valores repassados à Treelog somados às suas comissões:

MÊS	COMPRAS TREELOG	GANHO REDILER	FATURAMENTO
jul/07	100.956,05	16.461,45	117.417,50
ago/07	123.988,19	20.191,14	144.179,33
set/07	94.667,00	15.455,71	110.122,71
out/07	130.221,13	21.088,60	151.309,73
nov/07	108.182,01	17.657,72	125.839,73
dez/07	106.876,99	17.468,62	124.345,61

jan/08	128.752,42	21.092,23	149.844,65
fev/08	79.128,29	12.965,50	92.093,79
mar/08	242.147,41	26.703,48	268.850,89
abr/08	160.342,61	26.358,78	186.701,39
mai/08	113.911,23	18.706,13	132.617,36
jun/08	117.742,84	19.429,82	137.172,66
jul/08	148.202,53	24.359,59	172.562,12
ago/08	128.045,72	21.062,70	149.108,42
set/08	125.595,99	20.749,23	146.345,22
out/08	151.650,87	24.992,67	176.643,54
ov/08	131.042,49	21.689,02	152.731,51
dez/08	121.019,27	20.011,22	141.030,49
jan/09	143.910,20	23.694,63	167.604,83
fev/09	96.307,25	15.874,98	112.182,23
mar/09	157.815,43	26.000,50	183.815,93
abr/09	163.434,46	26.969,92	190.404,38
mai/09	122.069,43	20.131,29	142.200,72
jun/09	125.821,73	20.739,92	146.561,65
jul/09	143.754,45	23.731,16	167.485,61
ago/09	117.560,34	19.376,24	136.936,58
set/09	146.449,21	24.182,03	170.631,24
out/09	119.656,64	19.601,93	139.258,57
nov/09	117.283,11	19.232,26	136.515,37

No recurso voluntário, a recorrente alega, em síntese que: i) é prestadora de serviços, não pratica atos de comércio; ii) a Treelog subcontratou a logística, cabendo à Recorrente abastecer os pontos de venda da região de atuação, sendo eles os responsáveis pela comercialização, conforme informações contidas no *site* do fornecedor; iii) para o desenvolvimento de dita prestação de serviços, recebe comissão de acordo com o resultado da região, configurando um contrato de risco, onde a comissão pelo serviço prestado dependerá do montante comercializado; iv) o contrato é uma imposição da Treelog, sob pena de perda da representação da região, que em nada representa a realidade; v) as partes haviam firmado em 13 de dezembro de 2000, de forma equivocada, um instrumento de contrato de prestação de serviços de distribuição, quando na verdade, de fato e de direito, tratava-se de uma contratação de outra natureza jurídica, correspondente a uma Venda e Compra em Regime de Consignação de Mercadorias; vi) a própria Treelog reconheceu (fl. 149) que a Recorrente é distribuidora; vii) houve lançamentos a partir de julho/2007, mas o contrato foi firmado somente em outubro de 2008.

A recorrente defende a tese de que não pratica atos de comércio, e insiste que presta serviços de distribuição para a Treelog, atuando desde o recebimento do produto até a entrega nos pontos de venda, sendo que toda a comercialização fica à cargo do fornecedor. No entanto, o contrato firmado entre as partes bem como as notas fiscais emitidas pelo fornecedor não suportam essa alegação. A cláusula 1ª do contrato (fl. 239) diz claramente que a fiscalizada

receberá da Treelog, “em regime de consignação” publicações para que ela possa “revendê-las” a terceiros. Nas notas fiscais (fls. 415/444) emitidas pelo fornecedor contra a Rediler consta como natureza da operação: “VENDA MERC ADQ ENV CONSIGNAÇÃO”.

Ademais, o contrato de distribuição não é incompatível com atos de compra e venda. Pelo contrário, trata-se de uma forma de intermediar as negociações de compra e venda, conforme leciona Fábio Ulhoa Coelho, no seguinte trecho doutrinário:

A distribuição-intermediação é o contrato de colaboração empresarial pelo qual um dos empresários contratantes (distribuidor) tem a obrigação de comercializar os produtos do outro (distribuído). É contrato atípico, regido pelas cláusulas livremente pactuadas pelas partes.

(COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Volume 3. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 103).

O professor comenta a escolha do legislador que previu a figura do distribuidor no art. 710 do Código Civil, como espécie do contrato de agência, quando o agente dispuser da coisa negociada. E afirma que a compra e venda de mercadorias é elemento essencial no contrato de distribuição:

Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

Na prática empresarial de há muito assentada, “distribuição” é o nome do contrato de colaboração por intermediação, em que a compra e venda de mercadorias entre os contratantes é um ingrediente necessário. (Ibid., p. 124).

Entendo, portanto, que a atividade exercida pela fiscalizada é de natureza comercial; mais especificamente, trata-se de compra e venda por consignação. O passo seguinte é definir qual o regime tributário dessa forma de transação comercial, a fim de seja respondida a questão crucial do presente litígio, qual seja, se o faturamento da fiscalizada resume-se às comissões recebidas ou se a essas devem-se somar os valores de aquisição.

A Administração Tributária já se pronunciou sobre esse tema, por ocasião da Solução de Divergência Cosit nº 9, de 01/08/2007, e firmou o entendimento pela segunda opção, de acordo com as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

COMPRA E VENDA DE JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS EM CONSIGNAÇÃO. RECEITA BRUTA.

A receita bruta das vendas de mercadorias em consignação é o produto da venda dos bens, aí incluído o valor de aquisição mais o lucro, se houver, podendo ser excluídos desse cômputo

somente os valores correspondentes às vendas canceladas, aos descontos incondicionais concedidos e aos impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 44; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 219 e 224.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

COMPRA E VENDA DE JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS EM CONSIGNAÇÃO. RECEITA BRUTA.

A receita bruta das vendas de mercadorias em consignação é o produto da venda dos bens, aí incluído o valor de aquisição mais o lucro, se houver, podendo ser excluídos desse cálculo somente os valores correspondentes às vendas canceladas, aos descontos incondicionais concedidos e aos impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º, § 1º, alínea 'c'; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 31.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COMPRA E VENDA DE JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS EM CONSIGNAÇÃO. RECEITA BRUTA.

Na apuração da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a receita bruta corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas na legislação. Tal regra aplica-se inclusive às operações de compra e venda de jornais, revistas e periódicos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 93, inciso V, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inciso IX do art. 10 e inciso V do art. 15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

COMPRA E VENDA DE JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS EM CONSIGNAÇÃO. RECEITA BRUTA.

Na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, a receita bruta corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, admitidas apenas as exclusões expressamente

previstas na legislação. Tal regra aplica-se inclusive às operações de compra e venda de jornais, revistas e periódicos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º e 3º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 93, inciso V, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inciso IX do art. 10.

Convém registrar que o caso analisado pelo Órgão Central é idêntico ao do presente processo, conforme se verifica pelo seguinte roteiro de operações. Observe-se que até mesmo os termos utilizados são os mesmos:

1) Recebimento das publicações – ocorre todo dia útil, e a remessa é acompanhada de Nota Fiscal, com natureza de operação de “consignação”, contendo: DATA DE RECOLHIMENTO (data em que o jornaleiro deve devolver à consulente as publicações recebidas, mas não vendidas), VALOR UNITÁRIO (preço de capa – preço máximo admitido no contrato), DESCONTO (resultado bruto máximo que pode ser auferido com a venda, compreendendo o resultado bruto máximo da distribuidora e do jornaleiro), e VALOR TOTAL (quantia a ser paga pela distribuidora caso não devolva nada até a data de recolhimento);

2) Distribuição das publicações aos jornaleiros – todo dia útil os jornaleiros recebem as publicações acompanhadas de um documento interno denominado Nota de Envio;

3) Chamada de Encalhe do Consignante – documento interno, de controle de devolução das publicações não vendidas, posto à disposição da consulente, semanalmente, pelo fornecedor (consignante), na qual se apura o valor total da devolução a preço de custo da distribuidora;

4) Chamada de Encalhe da Consulente – documento interno, de controle de devolução das publicações não vendidas pelos jornaleiros, posto à disposição dos mesmos, semanalmente pelo distribuidor (recorrente), em sistemática baseada na Chamada de Encalhe do Consignante;

5) Recebimento do Encalhe do jornaleiro – semanalmente, o jornaleiro devolve ao distribuidor, as publicações não vendidas, acompanhadas de uma via da Chamada de Encalhe;

6) Levantamento da conta do jornaleiro – semanalmente, o distribuidor faz o levantamento da conta de cada jornaleiro, emitindo documento denominado “Lista de Recolhimento”. Nesse documento, de acordo com o que consta nas fls. 47 e 48 deste processo, se apura o valor total a ser pago pelo jornaleiro ao distribuidor da seguinte forma:

Total Enviado

(-) Total Devolvido

(=) Venda Total

(-) Desconto

(=) Venda Líquida ou Valor a ser pago pelo jornaleiro à distribuidora;

7) Recebimento do preço – semanalmente, o jornaleiro paga ao distribuidor (recorrente) o débito apontado na Lista de Recolhimento;

8) Levantamento da conta do distribuidor (recorrente) – semanalmente o distribuidor procede ao levantamento de sua conta, devolvendo ao fornecedor (consignante), a última página da Chamada de Encalhe, na qual se apura o valor a ser pago pela distribuidora da seguinte maneira (conforme fl. 44):

Valor Bruto a pagar

(-) Valor das Devoluções

(-) Diferença Chamada de Encalhe

(+/-) Acertos – Créd/Débito

(-) Débito Disk Banca

(=) Valor a Depositar

Este levantamento gerará o boleto bancário a ser pago pela recorrente;

9) Emissão de Nota Fiscal de devolução de encalhe – no dia do levantamento da conta do distribuidor (consulente) é emitida Nota Fiscal correspondente à devolução do encalhe do distribuidor ao fornecedor (consignante), pelo preço de custo, isto é, o valor de capa menos 24 %;

10) Devolução do encalhe – semanal;

11) Pagamento das publicações vendidas – semanal, utilizando boleto bancário gerado na operação de Levantamento da conta do distribuidor;

12) Emissão da Nota Fiscal das vendas – mensalmente, conforme declara a recorrente distribuidora, é emitida Nota fiscal de venda a cada jornaleiro, pelo preço real de venda, geralmente o preço de capa da publicação, tudo, de acordo com alegação da recorrente, em consonância com o regime especial de emissão de documentos concedido pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo.

Com base em doutrina de Rubens Gomes de Souza, a solução de divergência parte da diferenciação que existe entre duas modalidades de consignação, quais sejam: consignação por comissão e consignação por venda. Essas duas modalidades contratuais foram incorporadas no Código Civil de 2002, sob o *nomem juris* de contrato de comissão (arts. 693 a 709) e contrato estimatório (arts. 534 a 537). Na consignação por comissão o consignatário recebe a mercadoria mas a venda ocorre por conta e ordem do consignante, tendo aquele apenas tem o direito a uma comissão. Já na consignação por venda o consignatário vende a mercadoria por conta própria, e via de regra por valor superior ao fixado pelo consignante, na medida em que aquele somente se obriga a prestar contas com este pelo valor fixado. Neste

caso, como o consignatário vende em seu próprio nome, há duas vendas simultâneas: uma do consignante ao consignatário e outra do consignatário ao terceiro.

15. Pelos elementos conceituais expostos por Rubens Gomes de Souza, na “consignação por comissão”, o consignante remete a mercadoria ao consignatário, que vende por conta e ordem do consignante, a preço previamente ajustado por este. Nesse caso, o consignante tem apenas o direito a uma comissão pelo serviço prestado (de comercialização da mercadoria) e presta contas ao consignatário, pelo preço total da venda. Esta modalidade de consignação corresponde ao contrato de comissão mercantil, antes regulado pelo Código Comercial, na parte em que foi revogado, hoje contrato de comissão, regulado pelos arts. 683 a 709 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

16. Na “consignação por vendas”, o consignante remete a mercadoria ao consignatário, que a vende por sua própria conta e ordem, a um preço geralmente acima do fixado pelo consignante. O consignatário fica obrigado a prestar contas ao consignante apenas pelo preço fixado por este, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a mercadoria consignada. Esta modalidade corresponde ao contrato estimatório, hoje regulado pelo Novo Código Civil, nos seus arts. 534 a 537.

Prosseguindo em sua argumentação, a Cosit ressalta que, na consignação por vendas o risco corre por conta do consignatário, que é o que ocorre no caso das mercadorias entregues para as distribuidoras de revistas, as quais respondem pelos itens não vendidos a consumidor final e não restituídos ao consignante. Segundo esse raciocínio, a consignação por vendas (ou contrato estimatório) se distingue do contrato de compra e venda tão somente quanto ao momento da transferência de domínio, já que nesta ocorre com a tradição, e naquela se dá quando o bem é vendido a terceiro. E conclui que os efeitos tributários são os mesmos da compra e venda.

Tanto a recorrente quanto o jornaleiro (seu cliente) comercializam referidas mercadorias por sua própria conta e ordem, tendo em vista que responderão por quaisquer eventos que os impossibilitem de devolver aquelas mercadorias no prazo estipulado, estando sujeitos ao pagamento dos valores relativos às mercadorias não restituídas. Tal fato se evidencia em trecho da consulta da recorrente constante na fl. 04, transcrito abaixo, ao qual não caberia outra interpretação em relação às atividades da recorrente, senão a de que as mesmas são exercidas por sua própria conta e risco, respondendo à sua fornecedora, não pelo valor que receberá do jornaleiro ou pelo valor de capa de citadas publicações, mas sim pelo valor pré-estabelecido que constará no boleto bancário gerado pelo Levantamento de conta do distribuidor (item 13, subitem 08):

[...]

Noutras palavras: se o encalhe não chegar ao depósito do consignante até a data limite indicada, a consulente fica obrigada a pagar o preço ajustado, como se vendido fosse.

[...]

Verifica-se ainda do exposto, ser a compra e venda de mercadorias em consignação por vendas – contrato estimatório – diferente da compra e venda de mercadorias única e tão-somente quanto ao momento da transferência do domínio do bem. Na compra e venda, ela ocorre com a tradição; no contrato estimatório, no momento em que o consignatário vende os bens a terceiro ou decide ficar com eles, pagando ao consignante o preço previamente ajustado. No momento da venda a terceiro dos bens recebidos em consignação, ocorrem duas operações simultâneas de venda: do consignante para o consignatário e deste para o terceiro. A receita bruta auferida pelo consignatário nessa modalidade de consignação decorre assim, da venda a terceiros, por conta própria, dos bens recebidos em consignação, admitidas apenas as exclusões e deduções expressamente previstas na legislação.

Na minha avaliação, também entendo que não há diferença entre os contratos estimatório e a compra e venda que justifique a diferença de tratamento tributário. A proximidade entre essas duas modalidades contratuais é constatada até mesmo pela posição tópica no Código Civil, em cujo título VI arrolam-se vinte espécies típicas de contrato. O contrato estimatório (capítulo III) vem na seqüência ao da compra e venda (capítulo I), seguido da troca ou permuta, enquanto que a comissão (antiga consignação por comissão) situa-se bem distante, no capítulo XI. Importante observar que a prestação de serviço se posiciona a meio termo, no capítulo VII, a denotar que as modalidades subsequentes, incluindo a comissão e excluindo o contrato estimatório, são espécies de prestação de serviços.

Título VI

Das Várias Espécies de Contrato

Capítulo I - Da Compra e Venda

Capítulo II - Da Troca ou Permuta

Capítulo III - Do Contrato Estimatório

Capítulo IV - Da Doação

Capítulo V - Da Locação de Coisas

Capítulo VI - Do Empréstimo

Capítulo VII - Da Prestação de Serviço

Capítulo VIII - Da Empreitada

Capítulo IX - Do Depósito

Capítulo X - Do Mandato

Capítulo XI - Da Comissão

Capítulo XII - Da Agência e Distribuição

Capítulo XIII - Da Corretagem

Capítulo XIV - Do Transporte

Capítulo XV - Do Seguro

Capítulo XVI - Da Constituição de Renda

Capítulo XVII - Do Jogo e da Aposta

Capítulo XVIII - Da Fiança

Capítulo XIX - Da Transação

Capítulo XX - Do Compromisso

Um segundo aspecto relevante, que também deriva dessa análise global do posicionamento dos contratos no estatuto civil, é que, até o capítulo IV (doação) cada contrato opera com transferência de domínio, o que deixa de ocorrer nas demais espécies contratuais. O domínio, ou seja, a titularidade do bem, determina uma série de conseqüências, entre elas o risco da perda, idéia essa condensada na regra *res perit domino*, segundo a qual a coisa perece para o dono, ou seja, o proprietário sofre as consequências da perda involuntária da coisa. Esse princípio que, segundo a doutrina, tem origem pré-romana, encontra-se acolhido no Código Civil, no Título I do Direito das Obrigações, como regras básicas das obrigações de dar e restituir, artigos 234, 238 e 240:

Art. 234. Se, no caso do artigo antecedente, a coisa se perder, sem culpa do devedor, antes da tradição, ou pendente a condição suspensiva, fica resolvida a obrigação para ambas as partes; se a perda resultar de culpa do devedor, responderá este pelo equivalente e mais perdas e danos.

Art. 238. Se a obrigação for de restituir coisa certa, e esta, sem culpa do devedor, se perder antes da tradição, sofrerá o credor a perda, e a obrigação se resolverá, ressalvados os seus direitos até o dia da perda.

Art. 240. Se a coisa restituível se deteriorar sem culpa do devedor, recebê-la-á o credor, tal qual se ache, sem direito a indenização; se por culpa do devedor, observar-se-á o disposto no art. 239.

Especificamente, no contrato de compra e venda, o *res perit domino* aparece no art. 492:

Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

No contrato estimatório, ainda que a transferência de domínio não ocorra até o instante da venda a terceiro, mesmo assim é o consignatário que sofre o risco da perda do bem, como se já tivesse o domínio, de acordo com o art. 535 do Código Civil:

Art. 535. O consignatário não se exonera da obrigação de pagar o preço, se a restituição da coisa, em sua integridade, se tornar impossível, ainda que por fato a ele não imputável.

No caso em tela, os contratantes decidiram acolher essa regra de forma expressa no contrato, na já citada cláusula 5ª, que a seguir se repete:

DA DEVOLUÇÃO DAS PUBLICAÇÕES:

CLÁUSULA 5ª - A DISTRIBUIDORA devolverá à TREELOG os exemplares não vendidos de cada edição, nos prazos e condições fixados pela TREELOG e constantes do documento denominado "Chamada de Encalhe", nos termos do Regime Especial fiscal aprovado para esse tipo de operação.

Parágrafo 1º - Os custos decorrentes da devolução dos exemplares não vendidos serão suportados integralmente pela TREELOG.

Parágrafo 2º - Caso as Publicações não sejam devolvidas em perfeito estado de conservação ou faltando complementos (e.g. brindes, vale-desconto, etc.), a TREELOG poderá não as aceitar, considerando-as vendidas, sem efetuar o retorno dos exemplares não aceitos à DISTRIBUIDORA, destinando os mesmo à destruição.

Parágrafo 3º - Caso as Publicações não sejam devolvidas no prazo estipulado, a TREELOG poderá considerá-las como vendidas, ficando a seu exclusivo critério a sua devolução do prazo originalmente previsto.

Parágrafo 4º - Quaisquer divergências encontradas entre os documentos fiscais e as respectivas Publicações que os acompanham deverão ser comunicadas à TREELOG pela Distribuidora, por intermédio do site a ser indicado pela mesma com as instruções de uso, no prazo máximo de 5 (cinco) dias, a contar do recebimento das PUBLICAÇÕES.

Tudo isso conduz à conclusão de que no contrato estimatório há efetiva transferência de domínio, ainda que em momento postergado, comparativamente ao que ocorre na compra e venda, na qual se dá com a tradição. Tal postergação não é relevante, até porque o próprio Código Civil contempla a figura da venda com reserva de domínio (arts. 521 a 529), pelo qual a propriedade é transferida somente no momento da quitação do preço.

Subseção IV

Da Venda com Reserva de Domínio

Art. 521. Na venda de coisa móvel, pode o vendedor reservar para si a propriedade, até que o preço esteja integralmente pago.

Em conclusão, convenço-me de que o contrato estimatório não é prestação de serviços, pois se o fosse, o legislador teria-o disciplinado após o capítulo VII do título VI do Código Civil, que demarca o início dos tipos de prestação de serviços. Se o legislador optou por definir o contrato estimatório no capítulo III, ali ao lado da compra e venda (capítulo I), e antes da doação (capítulo IV), dentro de agrupamento (capítulos I a IV) em que o proprietário transfere a titularidades sobre a coisa, é porque se trata de contratos afins, com efetiva transferência de domínio. Conseqüentemente, entendo que o contrato estimatório pelo qual a empresa recebe periódicos de fornecedor e os vende em consignação a terceiros, sujeita-se aos mesmos efeitos tributários da compra e venda, porque há transferência de domínio, da consignante para a consignatária, ainda que esta, instantânea mas sucessivamente, transfira-o a terceiro. E assim como na revenda de mercadoria, a receita bruta da consignatária é o valor da aquisição somado à sua margem de lucro.

A título de reforço, constatee a existência de um precedente na jurisprudência do CARF nessa matéria, e a decisão foi no mesmo sentido de que a receita bruta do distribuidor é o preço de aquisição somado ao lucro. A propósito, nesse julgado, o fornecedor dos periódicos também era a Treelog.

*Processo nº 15563.000772/200990 Acórdão nº 180201.376 – 2ª
Turma Especial Sessão de 13 de setembro de 2012*

**COMPRA E VENDA DE JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS
EM CONSIGNAÇÃO. RECEITA BRUTA.**

A receita bruta auferida pelo consignatário com a venda de mercadorias que lhe foram entregues em consignação, na modalidade de contrato estimatório, é o produto da venda destas mercadorias, aí incluído o valor de aquisição mais o lucro, se houver, podendo ser excluídos desse cômputo somente os valores correspondentes às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.

Quanto ao argumento de que o contrato foi uma imposição da Treelog, sob pena de perda da representação da região, que em nada representaria a realidade, entendo tratar-se uma contradição terminológica. Se a recorrente admite que assinou um contrato, cujo traço mais característico é a livre disposição de vontades para negociar, não pode dizer que o fornecedor lhe impôs os termos firmados. Cabe a ela ou suscitar a nulidade dos negócios, por ausência de vontade, ou aceitar suas consequências.

Finalmente, rejeito também o pleito de considerar os lançamentos somente a partir da data da firmação do contrato, que a recorrente alegar ter sido efetuado em outubro de 2008. Na verdade, o contrato foi assinado em 30/10/2007, embora tenha sido registrado em cartório somente em 29/10/2008, conforme fl. 246. Entretanto, o próprio instrumento contratual, na cláusula 9ª, é claro ao estipular que o pacto vige desde 13/12/2000, tratando-se de uma ratificação do que já estava avençado desde então.

DA VIGÊNCIA E RESCISÃO

CLÁUSULA 9ª - As partes ratificam o termo inicial de vigência da presente contratação como sendo 13 de Dezembro de 2000 que deverá vigorar por prazo indeterminado, podendo ser rescindido:

- a) por acordo entre as partes, manifestado por escrito, a qualquer tempo;*
- b) por qualquer das partes, imotivadamente, mediante aviso-prévio por escrito de, no mínimo, 60 (sessenta) dias, subsistindo sempre, eventuais responsabilidades decorrentes deste instrumento;*
- c) por motivos de força maior.*

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário, para manter a exclusão do Simples e os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen

CÓPIA