



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

Processo n° 13864.000161/2008-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.457 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente BELLA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS S/S LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*. Não se conhece do item do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação, exceto matérias de ordem pública, que não é o caso dos autos.

REPASSE FINANCEIRO. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO ONEROSA. OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que os recursos que transitaram pelas contas correntes do contribuinte não advieram de operação onerosa, tratando-se de mero repasse de recursos oriundos de operação de compra e venda entre terceiros, não deve prosperar a acusação de omissão de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS.

É incontroversa a infração que o próprio contribuinte, expressamente, reconhece sua correição.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 13864.000161/2008-41
Acórdão n.º **1402-001.457**

S1-C4T2
Fl. 2.520

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência tributária referente à omissão de receitas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Pelá.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre supostas omissões de receitas da Recorrente.

O procedimento fiscal teve início a partir da detecção de divergência entre a receita bruta declarada pelo contribuinte e os valores informados em DIRF pela EMBRAER. Enquanto nas DIPJs transmitidas pela Recorrente constava receita bruta anual de R\$ 43.619,00, na DIRF transmitida pela EMBRAER o montante indicado era de R\$ 3.546.228,61;

Intimada a se manifestar sobre a divergência entre os valores, respondeu a autuada que os valores informados pela EMBRAER em DIRF, e devidamente recebidos por ela, diziam respeito a convênio para fornecimento de medicamentos aos funcionários da EMBRAER. Seu papel seria cadastrar farmácias para que os funcionários da empresa contratante (EMBRAER) pudessem adquirir medicamentos. O pagamento de tais aquisições seria realizada diretamente pela EMBRAER à Recorrente, que repassaria os valores referentes aos medicamentos às drogarias responsáveis pela venda dos medicamentos, retendo percentual do valor repassado, este sim referente ao seu real faturamento.

A Fiscalização requereu, então, cópias dos comprovantes de pagamentos dos repasses supostamente realizados às drogarias. O contribuinte apresentou planilha discriminando tais valores e, após requerido pela autoridade fiscal, também cópias de cheques de alguns dos pagamentos anteriormente indicados (Fiscalização requereu cópias de dois cheques por mês, dos maiores valores).

Diante de tais elementos, concluiu o Fisco que a maioria dos pagamentos não teria sido realizada aos beneficiários indicados pelo contribuinte.

Ato contínuo, solicitou-se ao contribuinte comprovantes dos pagamentos. Foi apresentada farta documentação (recibos) que comprovaria os repasses realizados às drogarias conveniadas.

Ao final, concluiu a autoridade fiscal pela ocorrência de omissão de receitas, subdividas em duas espécies:

- Valores não repassados a terceiros: a diferença entre os valores pagos pela EMBRAER e os valores repassados a terceiros. O montante repassado a terceiros seria aquele indicado pelo contribuinte às fls. 299-375. Do montante assim apurado, descontou os valores de receitas já oferecidas à tributação;
- Valores repassados a terceiros: considerou que o contribuinte adquiriria os medicamentos, administrando o estoque e repassando-os aos funcionários da EMBRAER. Nesse contexto, os pagamentos efetuados às drogarias restaria caracterizado como custo dos produtos, e, como o contribuinte era tributado com base no lucro presumido, tais valores não poderiam ser excluídos da receita bruta.

Houve arbitramento de lucros em razão de a escrituração do contribuinte (Livro Caixa) não incluir a vultosa movimentação financeira retratada em seus extratos bancários.

O contribuinte apresentou impugnação atacando as conclusões do Fisco, concordando com a omissão de receita apontada pela autoridade fiscal na infração “Valores não repassados”, mas rechaçando as conclusões quanto a infração mais vultosa (“valores repassados a terceiros). Alegou, em síntese, que jamais adquiriu produtos e que sua receita era somente um percentual dos valores de medicamentos adquiridos pelos funcionários da EMBRAER. Sua receita efetivamente auferida seria, ao fim e ao cabo, a diferença entre os valores recebidos da EMBRAER e os valores repassados às drogarias, ou seja, a própria infração apontada pelo Fisco como omissão de receitas de “Valores não repassados”. Ataca a aplicação da multa de 75%, tachando-a de desproporcional e confiscatória.

A decisão de primeira instância deu provimento parcial à impugnação, cancelando da exigência somente os valores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins já declarados pelo contribuinte, tendo sua ementa a seguinte redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. COEFICIENTE DE ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE.

Consolidam-se administrativamente as matérias que não foram expressamente impugnadas pela contribuinte, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato Gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004

OMISSÃO DE RECEITA. PROVA DIRETA. DIPJ X DIRF FONTE PAGADORA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DE REPASSES A TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. LUCROS PRESUMIDO E ARBITRADO.

Comprovado o auferimento de receitas em montante muito superior ao constantes na DIPJ/2005, mediante confronto com a DIRF da fonte pagadora e correspondentes créditos em conta bancária da fiscalizada, cabível a exigência de ofício dos tributos decorrentes das receitas auferidas, não sendo admissível a exclusão de valores repassados a terceiros nas sistemáticas de tributação dos lucros presumido e arbitrado, se os valores recebidos decorrem de atividade executada sob integral responsabilidade da empresa fiscalizada. Para contemplar dispêndios relativos aos alegados valores repassados, haveria a contribuinte de efetuar a apuração pelo lucro real, arcando com a correspondente manutenção da escrituração completa exigida pela legislação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS E COFINS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO SOBRE PARCELA DECLARADA EM DCTF.

Comprovada a falta de declaração/recolhimento de tributos e contribuições federais decorrentes das receitas auferidas, procede a exigência de ofício dos valores não satisfeitos, devidamente acompanhada da imposição da multa de ofício, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9430, de 1996, reduzindo-se a penalidade de 75% para 20% (multa de mora) sobre as parcelas dos tributos confessadas em DCTF, quando a receita declarada integrou a exigência.

Impugnação Procedente em Parte

O contribuinte foi cientificado em 01/02/2012 (fl. 2.474), apresentando Recurso Voluntário em 02/03/2012 (fls. 2481-2499), argumentando, em síntese que:

- Não havia prestação de serviço para a EMBRAER, pois os remédios são adquiridos pelos funcionários desta diretamente nas drogarias conveniadas; o papel da Recorrente seria credenciar as farmácias, repassar à EMBRAER o valor dos remédios adquiridos, receber o valor correspondente e repassá-los às drogarias conveniadas, retendo percentual deste valor. O valor retido seria seu real faturamento;
- Os valores recebidos da EMBRAER não eram administrados pela Recorrente, que simplesmente repassava às drogarias conforme previsto nos contratos entre ela e as drogarias;
- O risco por ela assumido perante às drogarias não teria o condão de transformar as relações jurídicas estabelecidas, em especial transformar os valores recebidos de EMBRAER em suas receitas, pois a cláusula contratual de assunção do risco de inadimplemento de EMBRAER buscava ser um atrativo perante às drogarias em que eram oferecidos os convênios;
- Se os valores repassados às drogarias fossem considerados receitas, também os seriam os valores que EMBRAER desconta de seus funcionários pelas aquisições de medicamentos;
- Que de acordo com a planilha de fl. 1.238, e também na conclusão do julgador de primeira instância, a “*EMBRAER repassou para a Recorrente R\$ 3.546.228,61 e deste valor o fisco comprovou o*

repassa de R\$ 3.440.934,81 da Recorrente para as drogarias e farmácias, sendo assim, a RECEITA da Recorrente no ano de 2004 foi de R\$ 105.293,80 dos quais declarou R\$ 43.619,19, omitindo o valor de R\$ 61.674,61”;

- Não haveria contrato entre EMBRAER e as drogarias, pois a EMBRAER não adquiria medicamentos, mas sim seus funcionários, e diretamente nas drogarias conveniadas, pois também não haveria qualquer negócio entre Recorrente e os funcionários da EMBRAER, uma vez que a Recorrente não vende remédios;
- Que as notas fiscais de venda de medicamentos eram emitidas pelas drogarias quando da venda aos funcionários da EMBRAER. Admitir que tal receita fosse novamente tributada na Recorrente implicaria duplicidade de tributação sobre os mesmos valores;
- Que não houve preclusão no que tange ao arbitramento de lucros; nesse sentido, questiona o arbitramento adotado no lançamento, uma vez que o Fisco teria conseguido determinar a omissão de receitas com base nas informações prestadas pela própria Recorrente, não havendo base legal para arbitramento dos lucros na hipótese do lançamento guerreado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

1 PRECLUSÃO – ARBITRAMENTO

Alega a Recorrente que não teria havido preclusão no tocante ao arbitramento de lucros, até mesmo pela ausência de citação, por parte da autoridade julgadora *a quo*, da base legal para tanto. Argumenta ainda que não haveria base legal para o arbitramento realizado pela autoridade lançadora.

Não assiste razão à Recorrente. A preclusão é matéria de lei e seus efeitos ocorrem independentemente de pronunciamento da autoridade administrativa. No caso dos autos, a declaração de preclusão emanada na decisão recorrida possui efeitos meramente declaratórios, pois a preclusão se deu no momento em que o contribuinte apresentou impugnação sem questionar o arbitramento de lucros realizado pela autoridade lançadora.

Tais conclusões advém do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da ausência de impugnação a uma ou mais infração decorre a exigibilidade imediata do crédito tributário correspondente, conforme dispõe o § 1º do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972, transcrito a seguir:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Nesse sentido, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário que não tenha sido objeto de impugnação, operando a constituição definitiva do crédito tributário relativo a tal matéria.

Desse modo, não mais se discute a correição do arbitramento de lucro não contestado em sede de impugnação.

2 OMISSÃO DE RECEITAS

Relativamente à infração “Valores não repassados”, relativa ao valor recebido pela Recorrente da EMBRAER e não repassado às drogarias conveniadas, o contribuinte expressamente reconhece sua correição, utilizando tal conclusão fiscal, inclusive, como meio de defesa em relação à outra infração de omissão de receitas a ele imputada. Não havendo litígio sobre o tema, deixo de adentrar seu mérito

No que tange à infração de omissão de receitas nominada pela autoridade autuante como “Valores repassados”, entendo assistir razão à Recorrente.

Restou evidente que a Recorrente em momento algum adquire medicamentos das drogarias e os revende à EMBRAER ou a funcionários desta. Compulsando os elementos constantes dos autos concluo que o real faturamento da Recorrente, de fato, seja a imputada pela Fiscalização como “Valores não repassados”.

Veja-se que não há despesas e receitas entre a Recorrente e a EMBRAER. Corroborando tal conclusão, convém ressaltar a resposta da EMBRAER – fl. 91 – dada à intimação da autoridade fiscal:

Em consonância com o referido contrato a C.S.H. forneceu medicamentos diretamente aos empregados da Embraer, por seus estabelecimentos ou por outros a ela associados.

O pagamento dos produtos assim adquiridos foi feito pela Embraer, por conta de seus empregados. O valor dos medicamentos foi posteriormente descontado em folha de pagamento, integral ou parcialmente, conforme a política de benefícios da empresa.

Os pagamentos foram efetuados mensalmente mediante recibos, não tendo havido emissão de documentos fiscais no período visto que as vendas foram feitas para consumidores finais pessoas físicas e não para a Embraer. (grifo nosso)

Embora a EMBRAER informe que a Recorrente forneceu medicamentos diretamente aos seus empregados, salienta que tal fornecimento se deu por seus estabelecimentos ou por outros a ela associados. E mais, acrescenta que não houve venda ou prestação de serviço entre ela e a Recorrente.

Por sua vez, os contratos firmados entre a Recorrente e as drogarias associadas deixam claro que o fornecimento dos medicamentos seria realizado diretamente aos funcionários da EMBRAER, com emissão de nota fiscal de venda direta a tais funcionários, sendo que a primeira via da nota deveria ser remetida à Recorrente. Caberia ao contribuinte organizar tais notas, totalizando os gastos por funcionário diretamente à EMBRAER. A EMBRAER descontava os valores dos contracheques de seus funcionários e repassava à Recorrente exatamente o montante de tais aquisições. Como último ato do negócio complexo, a Recorrente repassava às respectivas drogarias os valores das aquisições de medicamentos realizados pelos funcionários da EMBRAER, descontando um percentual (não fixado em contrato) a título de reembolso de despesas e preço dos serviços prestados.

A meu ver, restou comprovado que o negócio oneroso se dava entre a Recorrente e as drogarias associadas, e o preço cobrado era justamente a diferença entre o valor recebido de EMBRAER e não repassado às drogarias.

A Recorrente anexou extensa quantidade de recibos que comprovariam os repasses feitos por ela às drogarias (cerca de 1800 recibos - fls. 1171-2243). A Fiscalização, por sua vez, em nenhum momento questionou a veracidade de tais documentos, ou sua insuficiência para comprovação dos repasses. Muito antes pelo contrário, pois houve a imputação de duas infrações ao contribuinte: valores de repasse não comprovados e valores de repasses comprovados. Ou seja, concluiu a Fiscalização que houve o repasse dos valores às drogarias.

Tanto a autoridade fiscal, quanto a autoridade julgadora, consideraram que a receita bruta seria o montante recebido da EMBRAER, sendo que os valores repassados às drogarias corresponderiam a custos da Recorrente e, como tais, não poderiam ser excluído da receita bruta para fins de determinação das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (lucro presumido e PIS/COFINS cumulativos).

Conforme já exposto, não corroboro com tais conclusões.

Convém transcrever excerto da fundamentação da decisão de primeira instância, para, em seguida, tecer os comentários pertinentes:

A respeito do entendimento manifestado pela defesa de que os valores dos comprovados repasses a terceiros não integram as receitas próprias de empresa que operam com intermediação de negócios, adiante será parcialmente reproduzida a Solução de Consulta nº 172 da SRRF 9º/DISIT, de 15/07/2010 que, apesar de não vincular os julgadores de primeira instância, vem esclarecer a matéria aqui tratada, visto referir-se a contribuinte então consulente optante pelo lucro presumido com atividade de agenciamento de fretes, portanto também submetida ao regime cumulativo de apuração da contribuição ao PIS e a COFINS, visto que o sistema não cumulativo aplica-se somente aos optantes pelo lucro real:

FUNDAMENTOS:

8. *A dúvida central do consulente consiste em saber se, em sua atividade de agenciamento de fretes, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, do imposto de renda e da CSLL na sistemática do lucro presumido corresponde ao valor total do frete ou apenas às comissões devidas pela intermediação.*

9. *Não obstante tenha consistência a dúvida manifestada pelo consulente, há que, no entanto, esclarecer que essa dúvida diz respeito unicamente ao conceito de receita bruta, como a seguir pretende-se demonstrar. Não foi derivada a dúvida nem da decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu incidentalmente a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, nem da revogação deste dispositivo pela Lei nº 11.941, de 2009, como entendeu o consulente.*

10. São regidas a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, na sistemática cumulativa de apuração, pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e, na sistemática não-cumulativa, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP), e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS).

11. No que diz respeito à base de cálculo dessas contribuições, na sistemática não-cumulativa (sic) de apuração, esta é determinada pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998:

[...]

12. Na sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS, por sua vez, é o artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, que determina a base de cálculo da contribuição. Não transcreveremos o artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, que determina a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP na sistemática não-cumulativa de apuração, uma vez que sua redação é idêntica à do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS):

[...]

13. Dos diplomas legais retro transcritos extrai-se que, tanto na sistemática cumulativa quanto na sistemática não-cumulativa de apuração das contribuições, a base de cálculo é o faturamento. Todavia, por força da derrogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, há uma alteração no conceito de faturamento no que tange à sistemática cumulativa de apuração das contribuições.

14. É que, enquanto na sistemática não-cumulativa o faturamento é entendido como o total de receitas (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 1º, §1º), na sistemática cumulativa corresponde o faturamento apenas à receita bruta da pessoa jurídica (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, caput).

15. Observa-se que em nenhum desses textos legais há a definição do que seja receita bruta da pessoa jurídica. Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 1, de 21 de maio de 1996, para efeitos da Contribuição para o PIS/PASEP, o conceito de receita bruta é o estabelecido pela legislação do imposto de renda. Assim diz a ementa do referido Parecer Normativo:

PN COSIT 1/96 - PN - Parecer Normativo
COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE
TRIBUTAÇÃO - COSIT nº 1 de 21.05.1996

D.O.U.: 22.05.1996

EMENTA - Contribuições para o PIS/PASEP. Base de cálculo. A base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP, das pessoas jurídicas de direito privado é o

valor mensal da receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. A base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP, das pessoas jurídicas de direito público é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas, aí incluídas as receitas tributárias, ainda que arrecadadas por outra entidade pública, e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas. [sem grifo no original]

16. *Assim, na legislação referente ao imposto de renda, é o artigo 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que traz a definição de receita bruta, a qual será utilizada para a definição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. [sem grifo no original]

17. *Conceito equivalente, também para efeitos do imposto de renda, é encontrado no ainda em vigor artigo 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. [sem grifo no original]

18. *Corresponde, portanto, a receita bruta, entre outros, ao produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria e ao resultado auferido nas operações de conta alheia.*

19. *A questão que exsurge é se o agenciamento de fretes corresponde a uma operação em conta própria, que compõe a receita bruta no total da venda dos serviços, ou a uma operação de conta alheia, que compõe a receita bruta apenas na parcela do resultado da operação.*

20. *Busquemos, então, a definição de “conta alheia”, na definição de De Plácido e Silva, na obra “Vocabulário Jurídico”:*

Conta Alheia. É aditivo explicativo, que se apõe ao título de Mercadorias, em contabilidade, para explicar as que são consignadas ao comerciante por conta de outrem. Ainda se usa no título Consignações em conta alheia, com o mesmo objetivo, em distinção da consignação que é feita pelo comerciante ao comissário ou a outro comerciante.

(SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 363)

21. *Também explica, na mesma obra, De Plácido e Silva a acepção de “consignação, no sentido do Direito Comercial”:*

Consignação. No sentido do Direito comercial, serve, em regra, para indicar certo contrato de comissão mercantil.

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.

O Direito Tributário, a respeito da venda das mercadorias consignadas, cria regras diferentes:

a) se é vendida em nome do consignante ou consignador, a este compete extrair a duplicata contra o comprador;

b) se é vendida em nome do consignatário, este extrairá a duplicata contra o comprador, e o consignante, por sua vez, extrairá a duplicata contra o consignatário.

A consignação das mercadorias não transfere ao consignatário o domínio das mesmas, que se conservam em seu poder como coisas ou bens que pertencem ao consignante. E daí porque se dá ao consignante o privilégio de reivindicação das mercadorias ou efeitos consignados.

Segundo as regras da contabilidade, as mercadorias consignadas figuram na escrita do consignatário e

do consignador sob titulação que indique a consignação, quer seja na Razão, sob a designação de Mercadorias Consignadas, quer seja em referência ao correntista, onde se deve anotar, como o nome do vendedor (no consignante) ou do credor (no consignatário), a condição de em conta de consignação.

Para distinguir as consignações recebidas, das consignações feitas, costuma-se aludir às primeiras sob a designação de Consignações em Conta Alheia, e às segundas - Consignações em Conta Própria.

Por essa forma, a Conta Alheia, claramente, indica as consignações recebidas de outrem para venda por sua conta.

A Conta Própria indica as consignações que são feitas a outrem, para que sejam vendidas por nossa conta.

(DE PLÁCIDO E SILVA, 2004, p. 354-355)

22. *Assim, temos que a Conta Alheia registra, na escrituração mercantil, as operações com mercadorias pertencentes a terceiros que foram consignadas ao comerciante para com elas transacionar, respeitadas as condições de venda (preço, prazo, descontos, etc.) fixados pelo consignante. Todo ganho auferido nas operações com mercadorias, nessas condições, deve ser considerado como resultado auferido nas operações de conta alheia.*

23. *Esclareça-se, ainda, conforme o texto transcrito, que a comercialização, em que pese sempre ser feita pelo consignatário, pode se dar de duas formas:*

a) *o consignatário aliena a mercadoria por conta, ordem e em nome do consignante. Assim ocorrendo, a nota fiscal será emitida diretamente pelo consignante ao comprador. Nesse caso o resultado em conta alheia auferido pelo consignatário será a importância a que tiver direito pela participação no negócio (é uma espécie de comissão);*

b) *o consignatário vende a mercadoria em seu nome, por sua conta e risco. Caso assim proceda, o consignatário é quem emitirá a nota fiscal para o comprador. O consignante, por sua vez, emitirá nota fiscal de venda para o consignatário, transferindo-lhe a propriedade da mercadoria que alienou.*

24. *Observa-se, portanto, que, na hipótese da letra "a", o consignante emite a nota fiscal diretamente para o comprador e reconhece como receita bruta o total da operação de venda. O consignatário, por seu turno, entrega*

a mercadoria ao comprador, por ordem do consignante, e reconhece como receita bruta apenas o valor a que fizer jus por ter participado da operação, ou seja, o resultado, conforme previsto no art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, e no art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964.

25. *Diferente, entretanto, é a situação relativa à hipótese mencionada na letra "b". Nesse caso, o consignatário é quem emite a nota fiscal de venda para o comprador e, ato contínuo, o consignante emite nota fiscal de venda para o consignatário. Observe-se que, quando o consignatário vendeu por sua conta a mercadoria consignada, emitindo sua nota fiscal para o comprador, passou a ser considerado proprietário do produto, pois, se não o fosse, não poderia vender, sob pena de infringir a lei penal. Portanto, somente efetua o consignatário a venda em seu nome quando está autorizado pelo consignante a comprar, por decisão unilateral, a mercadoria que está vendendo e que estava em sua posse por consignação. Tanto é que o consignante, ato contínuo à venda feita pelo consignatário, emite contra ele a nota fiscal e a respectiva duplicata, formalizando assim a transferência de propriedade do bem anteriormente vendido. Portanto, a rigor, é caso de ocorrência de uma operação de compra e venda entre o consignante e o consignatário anterior ao consignatário efetuar a venda da mercadoria por sua conta.*

26. *Dessarte, na contabilidade, antes de registrar a venda do bem, o consignatário deve transferi-lo da conta alheia para a conta que escritura as compras. A receita bruta, no antigo consignatário e agora vendedor, passa a ser o total da operação e não apenas o resultado, pois não há mais que se falar em conta alheia. Assim o antigo consignante reconhecerá como receita bruta o total da operação de venda feita ao antigo consignatário, e este deverá considerar como receita bruta o montante da venda efetuada diretamente ao consumidor comprador.*

27. *Pois bem, se é relativamente fácil a diferenciação entre as operação de conta alheia e as operações de conta própria na compra e venda de mercadorias, não se pode dizer o mesmo quando a operação contratada é uma prestação de serviços, como é o caso do serviço de transporte.*

28. *Analisemos, pois, a questão do agenciamento ou intermediação na de negócios. Observe-se que, tanto no agenciamento quanto na intermediação de negócios, a pessoa age por conta alheia, sem responsabilidade em relação à conclusão do negócio. Neste caso, a receita bruta refere-se apenas ao resultado auferido, por ser uma operação de conta alheia.*

29. *Agenciador é aquela pessoa que agencia ou encaminha negócios para outras, ou seja, a pessoa que*

trabalha por comissão ou percentagem, não assumindo, por princípio, qualquer responsabilidade pelos negócios encaminhados. Num conceito genérico, agenciador é sempre um procurador de negócios alheios, podendo apresentar-se como um ligador de negócios, pondo em contato as partes interessadas para que se ajustem, conforme seus interesses. Pode receber, nestas condições, o nome de intermediário de negócios.

30. *Sobre a Intermediação, assim se pronuncia Bernardo Ribeiro de MORAES, em sua obra “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços”:*

Intermediação é palavra indicativa do modo de operar da pessoa. Intermediário é quem exerce a aproximação entre duas ou mais pessoas que desejam negociar. É também conhecida como corretagem, contrato pelo qual uma pessoa se obriga, mediante remuneração, aproximar as partes para a conclusão de um negócio. O intermediário ou corretor não aplica capital próprio para a realização do negócio. É simples intermediário entre as partes contratantes. Orlando Gomes salienta que a atividade do corretor consiste “em aproximar pessoas que desejam contratar”. (...)

Na mediação, o mediador não é parte no negócio. Não contrata e nada conclui. Simples intermediário, limita-se ele a aproximar as partes e provocar o seu ajuste, conduzindo-as ao fechamento do negócio. (...)

O intermediário exerce sua função aconselhando a conclusão do negócio ou contrato, inclusive informando as suas condições, conciliando os interesses das partes aproximadas, oferecendo assistência até o momento em que o negócio se considera fechado. Desde o instante em que as partes se identificam e entram em entendimentos, cessa a atividade do intermediário. Este não conclui nada em nome da empresa ou por conta da empresa. Desta forma, tanto no agenciamento como na intermediação de negócios, a pessoa age por conta alheia, sem responsabilidade em relação à conclusão do negócio. Neste caso, a receita bruta refere-se apenas ao resultado auferido, por ser uma operação de conta alheia. [sem grifo no original]

(MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 306-307)

31. ***Esclareça-se que, em sentido oposto, quando os serviços são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da pessoa jurídica contratada, a receita***

bruta é o total contratado e faturado, ou seja, o preço do serviço.

32. O consulente relata a ocorrência de dois tipos de contrato. Um deles entre o agenciador e o cliente, em que a comissão é paga por este no percentual de 1%; e outro, entre o agenciador e a transportadora, em que a comissão é paga no percentual de 2%. No entanto, não esclarece se ambos os contratos são aplicados simultaneamente para a mesma prestação de serviços ou se em alguns casos será aplicado um e em outros casos, outro.

33. Considerando a hipótese de aplicação simultânea dos contratos, o que se tem não é uma intermediação, mas uma subcontratação dos serviços. Note-se que o agenciador não coloca o cliente em contato com as prestadoras dos serviços, para que estas realizem negócios diretamente com o cliente. O serviço de transporte é contratado pelo cliente e deve ser cumprido sob a responsabilidade do agenciador. Nesse caso, não há receita de conta alheia, mas de conta própria, de modo que o valor da receita bruta corresponde ao preço do serviço prestado.

34. Considerando a hipótese de aplicação, em alguns casos, de contratos entre agenciador e cliente (comissões por conta do cliente) e, em outros, de contratos entre agenciador e transportador (comissão por conta do transportador), a situação é diversa.

35. No caso de contratos entre agenciador e cliente, **a responsabilidade pela prestação de serviço é do agenciador, de modo que a receita bruta corresponde ao preço do serviço prestado.**

36. No caso de contratos entre agenciador e transportador, desde que a nota fiscal seja emitida diretamente ao cliente pelo transportador, o que implica a responsabilidade pela prestação de serviço direta do transportador, a receita bruta do agenciador corresponde somente à comissão recebida, mesmo que os valores circulem por sua conta corrente, por se tratar de operações de conta alheia.

37. Pois bem, definida a questão sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, deve ser considerado que tanto o imposto de renda quanto a CSLL seguem a mesma lógica, para a determinação da base de cálculo na sistemática do lucro presumido.

38. Para esse fim, transcrevem-se os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que tratam, respectivamente, da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL na sistemática do lucro presumido:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por

cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento;

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa; [Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008]

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as **pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere***

o inciso III do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. [Redação dada Lei nº 10.684, de 2003] [sem grifo no original]

39. *Vê-se, pois, que, seja considerando a atividade prestação de serviço em geral, ou considerando intermediação de negócios, o percentual de presunção, para a composição da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, será de 32%.*

40. *Com relação à determinação da receita bruta sobre a qual será aplicado o percentual de presunção a fim de obter a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL na sistemática do lucro presumido, devem ser observadas as considerações feitas a respeito da receita bruta para o caso de agenciamento de cargas.*

41. *Ressalte-se, por fim, que a utilização da sistemática do lucro presumido para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL é, à luz do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, uma opção, de modo que pode o consultante, se julgar conveniente, optar pela sistemática de apuração com base no lucro real, em que a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL será obtida com base no resultado líquido do período de apuração.*

CONCLUSÃO:

Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, em empresas de agenciamento de cargas, a receita bruta, que constitui a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, e que é utilizada para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL na sistemática do lucro presumido, corresponde ao preço do serviço prestado e não à comissão pela intermediação, se o cliente contratar o serviço de transporte diretamente com o agenciador e sob responsabilidade deste.

Por conseguinte, adotando a solução acima reproduzida na medida que os entendimentos ali expressos igualmente se ajustam ao presente litígio, conclui-se que - ainda que restasse comprovado pela impugnante o repasse da maior parte dos valores recebidos da EMBRAER - a receita bruta corresponde ao total dos valores recebidos da Embraer, uma vez que tanto os contratos trazidos aos autos como o pagamento da totalidade dos valores são feitos diretamente em nome da autuada e sob sua responsabilidade.

De fato, lembre-se que, em decorrência da análise das cláusulas contratuais, descreveu a Fiscalização em seu Termo que:

A análise desses tópicos contratuais mostra que a empresa fiscalizada não efetuava simplesmente repasse de valores de empresas conveniadas às drogarias. Pelo contrário, ela os recebia em determinadas datas, os administrava como melhor

lhe aprovesse e, nas datas estipuladas em contrato, efetuava os pagamentos às drogarias, descontando valores a título de remuneração ou ressarcimento de despesas. Inclusive, a empresa assumia o risco do inadimplemento por parte das empresas conveniadas, seja diretamente, como no modelo de contrato da folha 192, seja através do fornecimento de assessoria jurídica, como no modelo de contrato da folha 189. Tal conclusão é reforçada pelo disposto no item 5.6 do contrato celebrado entre a empresa fiscalizada e a Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S/A (folha 53): "Na hipótese de falta de pagamento por parte da contratante (Embraer), fica implementada para todos os efeitos legais a contratada (CSH) a execução do título oriundo das vendas aos empregados da contratante, através de notas fiscais emitidas pelas drogarias credenciadas no ato das respectivas vendas e enviados através de relatórios mensais do departamento responsável da contratante".

Assim, não se pode considerar que a empresa fiscalizada fosse mera depositária de valores de terceiros, mas sim que o total recebido pela empresa compunha seu faturamento, mesmo que parte viesse a ser, posteriormente, repassada a terceiros.

E, em sua defesa, não comprova a Impugnante a existência de qualquer contato da Embraer com as drogarias, prevalecendo a constatação fiscal de que era da empresa fiscalizada a integral responsabilidade pela execução das atividades que ensejavam o pagamento efetuado pela Embraer, de modo que a receita bruta para apuração do resultado tributável, quer pelo lucro presumido quer pelo lucro arbitrado, e do imposto e contribuições lançados corresponde ao valor total recebido.

Vê-se que a argumentação da autoridade julgadora utilizou-se das considerações exaradas pela Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal na Solução de Consulta nº 172/2010. Tratando da questão das operações em conta própria ou conta alheia, restou evidente um ponto em comum: haveria sempre um negócio oneroso entre consignante e consignatário. Traçando-se o paralelo com o caso concreto, concluiu a decisão *a quo* que por não haver comprovação de negócios diretos entre EMBRAER e as drogarias, a operação não mais seria considerada como sendo em conta alheia – hipótese em que se tributaria o valor do “serviço prestado” – mas sim operação em conta própria, sendo que o total recebido da EMBRAER seriam receitas da Recorrente, e os valores repassados às drogarias seus custos, já absorvidos para fins de determinação da base de cálculo de IRPJ e CSLL pela aplicação dos coeficientes de presunção de lucro.

Ocorre que não ocorreu também qualquer relação onerosa entre a Recorrente e a EMBRAER, desmontando-se, assim a linha de raciocínio adotada pela decisão recorrida.

Ora, a real operação de compra e venda se deu entre as drogarias e os funcionários de EMBRAER. Tanto que as notas fiscais de venda eram emitidas pelas drogarias, no momento da venda, aos funcionários de EMBRAER. Tanto a Recorrente, quanto a EMBRAER, administravam tão somente o fluxo financeiro entre os funcionários e as drogarias. EMBRAER não auferia qualquer ganho em tais operações, pois o valor descontado de seus empregados eram repassados à Recorrente. Esta, por sua vez, repassava às drogarias o montante recebido de EMBRAER, retendo parcela referente aos seus ganhos. Ou seja, além da

operação de compra e venda entre drogarias e funcionários da EMBRAER, a outra relação onerosa existente se dava somente entre a Recorrente e as drogarias. Enquanto as drogarias se beneficiavam com a venda direta aos funcionários da EMBRAER, remuneravam a Recorrente por angariar mais clientes, bem como intermediar o fluxo financeiro da operação, garantindo-lhes maior volume de vendas e maior segurança no adimplemento das operações de vendas realizadas.

Reforça-se que EMBRAER confirma que não houve emissão de nota fiscal entre ela e a Recorrente pois as operações de compra de medicamentos foram realizadas por seus funcionários. Por sua vez, restou caracterizado que as vendas não foram realizadas pela Recorrente, mas sim pelas drogarias associadas.

Desse modo, não há como correlacionar as operações ora tratadas com operações de compra e venda, ou com o agenciamento de cargas. Isso porque a Fiscalização, e também a autoridade julgadora de primeira instância, entenderam que o valor recebido de EMBRAER seria receita da Recorrente e o repasse desta às drogarias não poderia ser descontada para fins de determinação da receita bruta da autuada. Ocorre que a real operação, inclusive, se dava em sentido inverso, uma vez que se iniciavam com a aquisição de medicamentos pelos funcionários da EMBRAER nas drogarias credenciadas pela Recorrente. EMBRAER, e também a Recorrente, somente intermediavam o fluxo financeiro de operações realizadas entre os funcionários de EMBRAER e as drogarias. Portanto, não há operação qualquer negócios de compra e venda entre as drogarias e EMBRAER, muito menos intermediação da Recorrente para tanto, pois tais operações eram realizados diretamente entre vendedores (drogarias) e compradores (funcionários da EMBRAER).

Desse modo, não pode prevalecer a exigência referente à omissão de receitas intitulada pela autoridade fiscal como “Valores repassados a terceiros”.

3 LANÇAMENTOS DECORRENTES

Os lançamentos do Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Assim, considerando-se que parte do lançamento de IRPJ foi mantido, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, há de se manter também as exigências correspondentes de PIS, Cofins e CSLL, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispõe o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a

Processo nº 13864.000161/2008-41
Acórdão n.º 1402-001.457

S1-C4T2
Fl. 2.539

seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Diante do exposto, os lançamentos reflexos devem ser mantidos, salientando-se novamente que a impugnação limitou-se a resignar-se em relação à exigência da multa de ofício qualificada, deixando de contestar a exigência dos tributos exigidos de ofício, já objetos de pedido de parcelamento.

4 CONCLUSÃO

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, cancelando a exigência tributária referente à omissão de receitas referente a “Valores repassados a terceiros”.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator