



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

Processo n° 15563.000772/2009-90
Recurso n° 939.828 Voluntário
Acórdão n° **1802-01.376 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 13 de setembro de 2012
Matéria SIMPLES FEDERAL
Recorrente IRMÃOS CUPELLO JORNAIS E REVISTAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2005

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.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. APURAÇÃO DE RECEITA ACIMA DO LIMITE LEGAL.

Apurada receita acima do limite legal, o Contribuinte é excluído da sistemática do Simples, com efeitos a partir do ano seguinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 15563.000772/2009-90
Acórdão n.º **1802-01.376**

S1-TE02
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ - I, que manteve lançamento para exigência de tributos no regime do Simples em 2005, bem como Ato de Exclusão do Simples com efeitos a partir de 01/01/2006, em razão de a Contribuinte ter ultrapassado o limite de receitas em 2005.

A exigência fiscal abrange créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e à Contribuição para Seguridade Social - INSS, conforme os autos de infração de fls. 98 a 162, lavrados de acordo com o regime de tributação simplificada - Simples, com a rubrica principal nos valores de R\$ 35.963,22, R\$ 35.963,22, R\$ 56.734,07, R\$ 113.468,15 e R\$ 232.431,34, respectivamente, aos quais foram ainda somados a multa de 75% e os juros moratórios.

Os fatos geradores ocorreram ao longo do ano-calendário 2005. Foram imputadas à Contribuinte duas infrações: diferenças em relação à base de cálculo oferecida à tributação (omissão de receitas) e insuficiência de recolhimento gerada pela mudança nos coeficientes para apuração do Simples, após a adição das receitas que não haviam sido declaradas.

Em consequência do montante das receitas auferidas em 2005, a Contribuinte foi excluída do Simples a partir de 01/01/2006, conforme o Ato Declaratório Executivo nº 88, de 28/12/2009, às fls. 26.

Os fundamentos para o lançamento e, conseqüentemente, para a exclusão do Simples, bem como os argumentos da primeira peça de defesa que foi apresentada após o procedimento fiscal estão muito bem descritos na decisão de primeira instância, Acórdão nº 12-38.548 (fls. 291 a 306):

Conforme Termo de Verificação de fls. 43/50, a ação fiscal constatou que a movimentação financeira da interessada estava totalmente escriturada e que sua incompatibilização com as receitas declaradas decorria da forma e critérios de apuração das bases de cálculo do tributo.

A interessada tem sua atividade ligada à distribuição de jornais, revistas e periódicos e entende que a receita a ser oferecida à tributação são as diferenças entre os valores recebidos e aqueles pagos a seus fornecedores, citando a Decisão 168 da SRRF/7ª RF, de 24/06/1998.

Assim, segregou os valores totais recebidos de seus clientes-jornaleiros entre as rubricas RECTO. POR CONTA DE TERCEIROS e DISTR. E MANUSEIO DE JORNAIS E REVISTAS, nºs 2-1-11-01-02 e 3-1-02-02, sendo que apenas a última corresponderia à sua receita bruta oferecida à tributação.

Ocorre que, em recurso especial de divergência a Coordenação Geral de Tributação reformou a Decisão citada, através da Solução de Divergência nº 9-COSIT, cuja principal ementa é:

“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 5172/1966, art.44, Lei 8981/1995, art. 31; Decreto nº 3000/1999, art. 219 e 224;”

A fiscalização apurou que tanto a interessada quanto seus clientes-jornaleiros comercializavam as publicações por sua própria conta e risco, de tal sorte que se a restituição do encalhe não fosse possível, por quaisquer motivos, não se cogitaria em desoneração da obrigação de pagar o preço. Portanto, a natureza jurídica dos negócios é do contrato estimatório, caracterizado nos art. 534 e 535 do novo Código Civil.

Assim, trata-se de consignação por vendas, na qual a receita bruta advém da venda a terceiros das publicações recebidas em consignação, consideradas apenas as exclusões previstas: vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, já considerados.

Foram apuradas omissão de receitas com base nos valores contabilizados na rubrica RECTO. POR CONTA DE TERCEIROS e DISTR. E MANUSEIO DE JORNAIS E REVISTAS, conta nº. 2-1-11-01-02 no Livro Razão nº 20, conforme Anexo I, fls. 51/56.

Enquadramento legal da infração de omissão de receitas: art. 24 da Lei 9.249/95, art. 2º, §2º, 3º, §1º, alínea “a”, 5º, 7º, §1º, 18 da Lei 9.317/96, art. 3º da Lei 9.732/98 e arts. 186, 188 e 199 do RIR/99;

Foi autuada também por insuficiência de recolhimento em virtude do art. 5º da Lei 9.317/96 c/c o art. 3º da Lei 9.732/98 e arts.186 e 188 do RIR/99.

Considerando-se os valores acumulados das receitas presumidas apuradas mês a mês, constantes da soma de valores declarados e de valores omitidos, conforme Planilha de fl. 49, a interessada está sendo objeto de representação fiscal - fls. 21/25 - para sua exclusão do SIMPLES, pois sua Receita total acumulada no ano-calendário de 2005 atingiu R\$ 5.180.014,52.

O Ato Declaratório Executivo nº 88 de 28/12/2009 que comunica a Exclusão do Simples a partir de 01/01/2006 encontra-se à fl. 26.

Cientificada dos autos de infração e do Ato Declaratório de Exclusão do SIMPLES em 30/12/2009, fls. 169 e 26, respectivamente, a interessada apresentou a impugnação de fls. 174/178, em 29/01/2010, onde contesta o auto de infração e o Ato de exclusão, alegando, em síntese, o seguinte:

- *suas distribuições não são intermediações de vendas e considera como Receita bruta a soma dos valores recebidos de comissões pelas distribuições de jornais e revistas;*
- *recebeu da "Editora Abril S/A" e Fernando Chinaglia Distribuidora S/A, principais distribuidoras de todas as revistas do país e ainda, Jornais "O Globo Infoglobo Comunicações Ltda.", "Editora O Dia S/A" e outras empresas e editoras, jornais, revistas e periódicos em consignação, enviadas através de notas fiscais e outros documentos, para distribuição às bancas de jornais e revistas da cidade de Teresópolis e outros municípios do interior do Estado do Rio de Janeiro;*
- *a fiscalização, ao tomar por base a Solução de Divergência nº 9 Cosit de 01/08/2007, autuou a empresa por valores muito maiores que a soma das comissões recebidas, tornando inviável a atividade;*
- *a sua atividade é a consignação por comissão, onde consignantes remetem as mercadorias à distribuidora — consignatário — e esta vende por conta e ordem do consignante, ao preço previamente ajustado por este (preço de capa de jornais e revistas), ficando com direito a uma comissão pelo serviço prestado e devendo prestar conta pelo total do preço de venda, sendo a distribuidora apenas um comissionário;*
- *na Solução de divergência nº 09-Cosit foi citada a definição de Rubens Gomes de Souza, que diferencia "consignação por comissão" de "consignação por vendas", onde nesta, o consignante fixa o preço que pretende pela mercadoria e o consignatário vende até mesmo acima desse preço, constituindo a diferença o lucro do consignatário, que fica obrigado a prestar conta apenas do preço fixado pelo consignante;*
- *traça um paralelo com a Solução de consulta nº 112/2008 que trata da atividade de comércio sob consignação de veículos, para protestar que neste caso a Lei beneficia para dar tratamento de "por comissão", quando deveria ser "por vendas", já que a venda de veículos pode ser por preço superior ao contratado, e no caso dos jornais e revistas, tal não ocorre e não há o benefício da Lei;*
- *recebeu em 2005 comissões por distribuição o total de R\$ 440.181,18 e foi autuada em R\$ 516.591,09, o que somando, teria que trabalhar 03 anos com entrega total das comissões*

para pagar, o que esbarra no limite constitucional de utilização do tributo como confisco, citando a ADIN 551/RJ nesse sentido;

- *a fiscalização ainda fez os cálculos majorados pelo Simples quando até seria de melhor intenção e menos espoliação ter calculado sobre o regime do Lucro real, onde se deduzem as despesas e o custo das mercadorias vendidas, e o Pis e a Cofins seriam calculados 1,65% e 7,6% e ainda teriam direito ao crédito;*

Como mencionado, a DRJ Rio de Janeiro - I manteve o lançamento e o ato de exclusão do Simples, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2005

DISTRIBUIÇÃO DE JORNAIS E REVISTAS. RECEITA BRUTA.

Para efeito do pagamento devido mensalmente por empresa optante pelo Simples, considera-se receita bruta na operação de distribuição de jornais e revistas, o produto da venda, excluídas apenas 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.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

As insuficiências de recolhimentos, apuradas em decorrência de auditoria fiscal, sujeitam-se a lançamento de ofício, cabendo à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL. INSS.

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

EXCLUSÃO DO SIMPLES. APURAÇÃO DE RECEITA ACIMA DO LIMITE LEGAL.

Apurada receita acima do limite legal, o contribuinte será excluído da sistemática do Simples, com efeitos a partir do ano seguinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Processo nº 15563.000772/2009-90
Acórdão n.º **1802-01.376**

S1-TE02
Fl. 8

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 26/01/2012 (quinta-feira), a Contribuinte postou recurso voluntário em 27/02/2012 (segunda-feira), onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a matéria em litígio diz respeito a lançamento para a exigência de tributos abrangidos pelo regime de tributação simplificada – Simples nos meses do ano-calendário 2005, bem como à exclusão deste sistema a partir de 01/01/2006, em consequência do excesso de receitas no ano autuado.

O lançamento está fundamentado em diferenças na base de cálculo oferecida à tributação (omissão de receitas), apuradas pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas.

Além disso, em razão da alteração nas faixas de receita bruta acumulada e, conseqüentemente, nos percentuais para a apuração do Simples, as diferenças acima mencionadas repercutiram em outra infração - insuficiência de recolhimento sobre a receita declarada, que também foi objeto de lançamento.

O aspecto central da controvérsia reside na interpretação que se dá à atividade desenvolvida pela Recorrente e a implicação disso na apuração da base de cálculo do Simples:

O entendimento da Recorrente é que:

(...) sua atividade é a consignação por comissão, onde consignantes remetem as mercadorias à distribuidora — consignatário — e esta vende por conta e ordem do consignante, ao preço previamente ajustado por este (preço de capa de jornais e revistas), ficando com direito a uma comissão pelo serviço prestado e devendo prestar conta pelo total do preço de venda, sendo a distribuidora apenas um comissionário;

Sendo assim, sua receita bruta seria apenas a comissão recebida dos editores e fornecedores de jornais, revistas, etc., pela comercialização destes produtos.

A Fiscalização, por sua vez, considera que a atividade da Contribuinte configura “consignação por vendas, na qual a receita bruta advém da venda a terceiros das publicações recebidas em consignação, consideradas apenas as exclusões previstas: vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, já considerados.”

Nesse caso, a receita bruta corresponderia ao total recebido dos clientes, admitidas apenas as deduções normais, previstas na lei.

A Lei 9.317/1996, que tratava do Simples Federal, dá os contornos para se compreender o conceito de receita bruta:

Art. 2º (...)

(...)

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

É interessante observar que para as “operações em conta alheia” a lei delimita o conceito de receita bruta ao “resultado” obtido nestas operações, restringindo a sua dimensão.

O mesmo ocorre com a legislação normal do imposto de renda das pessoas jurídicas (Lei 8.981/1995, art. 31), relativamente à receita bruta nas operações de conta alheia, que também é caracterizada e medida pelo “resultado”.

Assim, é necessário verificar se a receita bruta da Recorrente configura-se como um “resultado”, representado na comissão recebida dos editores e fornecedores de jornais, revistas, etc., ou se, ao contrário, esta mesma receita bruta consiste no produto da venda de bens (jornais, revistas, etc.) em operações de conta própria.

Para dirimir essa questão, a decisão recorrida buscou fundamento em uma solução de divergência em processos de consulta proferida pela Cosit (Solução de Divergência nº 09/2007), a qual reformou uma resposta de consulta dada pela 7ª Região Fiscal, que ia na linha do que está sendo sustentado pela Recorrente.

É oportuno transcrever novamente o conteúdo desta solução de divergência em processos de consulta:

1. A Decisão SRRF/7ª RF/Disit nº 168, de 24 de junho de 1998, assim dispôs a respeito das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

“VENDAS SOB CONSIGNAÇÃO. A pessoa jurídica que realiza a venda de mercadorias em consignação deverá registrá-las contabilmente de modo a caracterizar esta condição. Em decorrência, a receita bruta da empresa que opere exclusivamente com a distribuição de livros, jornais e periódicos recebidos em consignação constituir-se no produto das comissões efetivamente recebidas de cada editor, relativas às vendas realizadas no período, respeitadas as condições pactuadas entre as partes (consignante e consignatário).”

2. Para bem caracterizar a divergência, a recorrente confronta as duas soluções de consulta por meio do seguinte quadro:

<i>DIVERGÊNCIA</i>	
<i>Decisão nº 168, da 7ª Região Fiscal</i>	<i>Solução de Consulta nº 75, da 8ª Região Fiscal</i>
<i>A receita bruta da empresa que opere exclusivamente com a distribuição de livros, jornais e periódicos recebidos em consignação constitui-se no produto das comissões efetivamente recebidas de cada editor, relativas às vendas realizadas no período, respeitadas as condições pactuadas entre as partes (consignante e consignatário).</i>	<i>A atividade de empresa que opere exclusivamente com a distribuição de livros, jornais e periódicos recebidos em consignação caracteriza operação de conta própria e, desse modo, sua receita bruta compreende o produto total da venda das publicações a terceiros.</i>
<i>MATÉRIA</i>	
<i>Receita bruta de empresa que opere exclusivamente com a distribuição de livros, jornais e periódicos recebidos em consignação.</i>	<i>Receita bruta de empresa que opere exclusivamente com a distribuição de livros, jornais e periódicos recebidos em consignação.</i>
<i>NORMAS JURÍDICAS</i>	
<i>Consignação — não tinha regime jurídico específico antes do Código Civil em vigor. Decreto nº 1.041/94 (RIR/94), artigo 226, cuja cabeça e § 1º tinham como matrizes legais, respectivamente, o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 e o artigo 44 da Lei nº 4.506/64. Lei nº 5.172/66 (CTN), artigos 116 e 117.</i>	<i>Contrato Estimatório — Código Civil (Lei nº 10.406/2002), artigos 534 a 537. Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), art. 279, cuja cabeça tem como matrizes legais o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 e o artigo 44 da Lei nº 4.506/64. Lei nº 5.172/66 (CTN), artigos 116 e 117.</i>

3. Ressalta a recorrente que o demonstrativo acima transcrito evidencia apenas a identidade das normas jurídicas que solucionam ambas as consultas no tocante ao IRPJ, mas a identidade deve estar presente também nas normas pertinentes às contribuições sociais em questão. Salienta, entretanto, ser fundamental a inquestionável subsunção do negócio que caracteriza a atividade exclusiva da consultante — a consignação ou contrato estimatório — na concepção jurídica a que corresponde o conjunto vocabular operação de conta alheia, haja vista ser esta expressão empregada no art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 que, combinado com o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 30 de dezembro de 1977, compõe a definição legal em vigor de receita bruta, definição que entende também ser aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, por força do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

4. Pede, seja seu recurso conhecido e provido, para o fim de dirimir-lhe as seguintes dúvidas:

a) se “o negócio que caracteriza sua atividade exclusiva — a consignação ou contrato estimatório — como demonstrado no início da consulta, subsume-se na concepção jurídica a que corresponde o conjunto

vocabular operações de conta alheia”, empregado no artigo 44 da Lei nº 4.506, de 1964”;

b) se, “para efeito de incidência dos tributos sobre os quais versa a consulta, é correto, no seu caso, interpretar receita bruta como resultado das mencionadas operações de conta alheia”.

5. Entende a Disit da 8ª Região Fiscal estar configurada a divergência, tendo em vista que, enquanto a 7ª Região Fiscal, em sua Decisão SRRF/7ªRF/Disit nº 168, de 24 de junho de 1998, exarou o entendimento de que a receita bruta auferida pela pessoa jurídica cuja atividade seja a compra e venda de jornais, revistas e periódicos em consignação constitui-se no produto das comissões efetivamente recebidas de cada editor, relativas às vendas realizadas no período, a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 75, de 2003, defende ser receita bruta, no caso, o valor total das vendas efetivadas, admitidas como exclusões e deduções somente aquelas expressamente previstas na legislação. Por essa razão, solicita a esta Cosit que dirima a dúvida em questão.

Fundamentos:

6. Dispõe o art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 que, havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão emissor da solução de consulta impugnada, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução, cabendo a quem interpuser o recurso, comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

7. Atendidos os pressupostos legais de admissibilidade, esta Cosit conhece do recurso especial de divergência, o qual passa a analisar.

8. Cabe, por primeiro, definir a natureza da atividade exercida pela recorrente.

9. A recorrente, em consulta protocolizada em 28 de maio de 2002, informou que atua no ramo de atividade de compra e venda de revistas, e declara realizar somente operações de conta alheia. Esclarece que as operações que efetua se repetem a cada fornecimento e em relação a cada fornecedor (consignante), segundo um contrato não escrito, rigorosamente respeitado pelas partes. Divide tal roteiro em doze operações, a saber:

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 — *tudo 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

10. Rubens Gomes de Souza, citado por Amilcar de Araújo Falcão, na Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, out-dez de 1960, vol. 62, p. 36, analisando o instituto da consignação mercantil no sentido rigorosamente técnico do vocábulo, à luz da Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1936, visualizara a existência de duas modalidades de consignação, a consignação por comissão e a consignação por venda, conceituando-as:

*“Consignação é a remessa de mercadorias por um comerciante a outro, para que este as venda, nas condições previamente ajustadas entre ambos. A Lei nº 187 prevê duas hipóteses diferentes nos arts. 8º e 9º, que podem ser designadas respectivamente **consignação por comissão** e **consignação por venda**. No primeiro caso (art. 82) o consignante remete a mercadoria ao **consignatário para que este a venda por conta e ordem do consignante, ao preço previamente ajustado por este,***

ficando com direito apenas a uma comissão pelo serviço prestado e devendo prestar contas ao consignante pelo total do preço da venda: nesta hipótese ocorre somente uma venda, do consignante ao comprador, porquanto o consignatário é simples representante ou comissário do vendedor consignante, e portanto o imposto [sobre vendas e consignações] incide uma só vez. No segundo caso, art. 92, o consignante remete a mercadoria ao consignatário para que este a venda por sua própria conta: o consignante fixa o preço que pretende pela mercadoria e o consignatário vende acima desse preço, constituindo a diferença o lucro do consignatário que fica obrigado a prestar contas ao consignante apenas do preço fixado por este. Nesta hipótese, como o consignatário vende em seu próprio nome, ocorrem evidentemente duas vendas simultâneas: uma do consignante ao consignatário e outra do consignatário ao comprador; sobre cada uma delas incide o imposto.” - Negrito nosso

11. 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).

12. 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.

13. De acordo com o roteiro apresentado pela recorrente acerca de suas operações, recebe a mesma, mercadorias (jornais, revistas e periódicos) de seu fornecedor, pelas quais deverá pagar valores previamente fixados por este (preço de venda do fornecedor para o distribuidor), salvo se devolver essas mercadorias, o que ocorre normalmente nos casos de encalhe. No momento seguinte, a recorrente remete essas mercadorias aos jornaleiros, que deverão pagar pelas mesmas, valores previamente determinados (preço de venda do distribuidor para o jornaleiro), exceto pelas que devolver. E por fim, o jornaleiro vende esses jornais, revistas ou periódicos ao consumidor final, geralmente a preços de capa. 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):

“3ª operação: chamada de encalhe do consignante - (...)

(...)

*É importante destacar a cláusula contratual inserida nesse documento, vazada nos seguintes termos: “PRAZO LIMITE PARA CHEGADA EM NOSSO DEPÓSITO: 00/00/2002 — APÓS A DATA AO LADO INDICADA SERÃO CONSIDERADOS FORA DO PRAZO”. 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.** A última página da Chamada de Encalhe destina-se ao encontro de contas (consignante e consulente). (..)”*

14. O mesmo também se pode dizer em relação ao jornaleiro, que responderá à distribuidora recorrente pelo valor apurado no “Levantamento de conta do jornaleiro” (item 13, subitem 06), pagando à distribuidora o valor correspondente aos exemplares que não restituir até o prazo estipulado, qualquer que seja o motivo.

15. Pelo exposto, a atividade de compra e venda de jornais, revistas e periódicos, praticada pela recorrente possui características do contrato estimatório, correspondente à “consignação por vendas”, tendo em vista que esta recebe do consignante (fornecedor) bens móveis (jornais, revistas e periódicos), os quais fica autorizada a vender, pagando a seu fornecedor um preço previamente ajustado, a não ser que prefira restituir-lhe a coisa consignada, situação que ocorre, por exemplo, em caso de encalhe. 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.

16. *As duas operações simultâneas de venda que ocorrem no momento da venda aos jornaleiros, dos jornais, revistas e periódicos recebidos em consignação, ficam bem caracterizadas nas disposições do Ajuste Sinief nº 2, de 1993, ao qual está sujeita a recorrente:*

"Cláusula primeira. *Na saída de mercadoria a título de consignação mercantil:*

I. o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, o seguinte:

a) natureza da operação: Remessa em consignação ';

(...)

Cláusula terceira. *Na venda da mercadoria remetida a título de consignação mercantil:*

I. o consignatário deverá:

a) emitir nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, como natureza da operação, a expressão 'Venda de mercadoria recebida em consignação';

(...)

II. o consignante emitirá nota fiscal, sem destaque do ICMS e do IPI, contendo, além dos demais requisitos exigidos, o seguinte:

a) natureza da operação: Venda;

(...)"

17. *Em relação ao art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, e à Instrução Normativa nº 152, de 16 de dezembro de 1998, informe-se que referidos dispositivos legais se prestam tão somente a fixar os efeitos da equiparação das operações de venda de veículos usados operação de consignação, equiparação esta feita por lei. Portanto, exceto por autorização legal, inexistente a possibilidade de interpretação extensiva desses dispositivos, no sentido de ampliar os efeitos de referida equiparação a outras operações, como por exemplo, a praticada pela recorrente.*

18. *Ademais, tendo em vista que:*

a) a operação de consignação a que se refere o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, se considerada como contrato estimatório, seja enquanto venda sob condição suspensiva ou resolutive, seja enquanto alternativa do comerciante de vender, comprar ou restituir, não resultaria em outro efeito sendo o da alteração do aspecto temporal nas

hipóteses de incidência tributária e tão somente em relação ao consignante, (em relação ao consignatário, sequer haveria tal alteração) e

b) não se presumem na lei, palavras inúteis, entende-se que a “consignação” de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, é a consignação por comissão ou contrato de comissão. Isto porque a equiparação implicaria em considerar-se como receita do revendedor de carros (e tão somente deste, em razão de expressa autorização legal), não a integralidade da sua receita de venda, mas o que seria do comissário, que nada mais é do que a comissão pelos serviços prestados. Esse foi o sentido do vocábulo “consignação” utilizado pelo legislador quando da edição de referido dispositivo legal. Portanto, por mais esse motivo, não há como equiparar a atividade exercida pela recorrente, que de acordo com roteiro apresentado se caracteriza como contrato estimatório, às operações de venda de veículos usados de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

19. A base de cálculo do Imposto de Renda é o montante, real, presumido ou arbitrado, da renda ou dos proventos tributáveis (Lei nº 5.172, de 1966 — Código Tributário Nacional, art. 44), na forma do art. 219 do Decreto nº 3.000, de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda.

20. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância das leis comerciais e ajustado pelas adições e exclusões previstas no art. 2º, § 1º, alínea 'c', da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

*21. A receita bruta da pessoa jurídica que tem como atividade a compra e venda de jornais, revistas e periódicos em consignação, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é aquela definida pela Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *ipsis litteris*:*

“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.”

22. O art. 224 do Decreto nº 3.000, de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda, regulamentou o dispositivo legal acima transcrito nos seus exatos termos.

23. Conclui-se, desse modo, que, no cômputo da receita bruta da recorrente devem ser considerados os valores totais consignados nas Notas Fiscais das vendas das mercadorias aos jornalheiros, aí incluído o valor de aquisição mais o lucro, se houver, sendo admitidas somente as exclusões previstas no parágrafo único do art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, acima transcrito. Não é admissível, portanto, considerar-se como receita bruta o valor equivalente ao lucro auferido nessas operações, como pretende a recorrente.

24. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, de acordo com o inciso IX do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as receitas decorrentes da venda de jornais e periódicos estão excluídas do regime não-cumulativo dessas contribuições.

29. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para referidas receitas foi definida pela Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Seu art. 2º estabelece que as contribuições devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado são calculadas com base no seu faturamento, o qual, nos termos do caput do art. 3º da mesma lei, corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim definida pelo § 1º do art. 3º de referida lei:

“Art. 3º (...) §1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

30. Ao tratar das exclusões da receita bruta, para a determinação da base de cálculo das referidas contribuições, assim prescreve o art. 3º, § 2º, da citada Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 2.158-35:

“Art. 3º (...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I. as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II. as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo

custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III. (revogado)

IV. a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”

31. Observa-se, da leitura dos dispositivos acima, que, uma vez tenha determinada importância ingressado e sido contabilizada como receita da pessoa jurídica (ressalvadas apenas e tão somente as exclusões previstas no § 2º do art. 3º da aludida Lei), sobre a totalidade dessa receita incidirão a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. De acordo com o roteiro apresentado, a importância ingressada e contabilizada como receita da recorrente não pode ser outra além do valor que a mesma recebe de seus clientes jornalheiros pelos exemplares não restituídos no prazo pré-estabelecido.

32. Adicione-se também, que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que permitia a exclusão da receita bruta dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, além de não ter sido objeto de regulamentação por parte do Poder Executivo, foi expressamente revogado pelo art. 93, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

33. Saliente-se por fim, que o Comunicado DEAT-G, série “Regime Especial” nº 442/96 — DOE de 5/11/96 (fls. 35 e 36) apenas autoriza à recorrente, adotar documento interno para acompanhar as operações de saída e retorno de suas mercadorias, ordenando que até o final do mês, emita Nota Fiscal globalizando todas as operações do período. Nada versa a respeito do montante da definição da base de cálculo de quaisquer tributos.

Conclusão:

34. Ante o exposto, conclui-se:

a) segundo a legislação que rege o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a receita bruta da pessoa jurídica cuja atividade seja a compra e venda de mercadorias em consignação é o produto da venda dos bens, aí compreendido o valor de aquisição mais o lucro, se houver. Podem 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;

b) em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, receita bruta é a totalidade das receitas

auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, admitidas somente as exclusões previstas no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Tal regra aplica-se inclusive as operações de compra e venda de jornais, revistas e periódicos exercidas pela recorrente.

35. Nos termos do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é pressuposto de admissibilidade do recurso de divergência a existência de diferença de conclusões entre soluções de consulta relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica. Sendo assim, não se conhece do questionamento quanto à definição da expressão “operações de conta alheia”, suscitada pela recorrente, por não constituir divergência entre as conclusões das soluções de consultas trazidas a análise.

36. Diante do exposto, soluciona-se a divergência ratificando-se as Soluções de Consulta nº 75, de 25 de abril de 2003, e nº 21, de 12 de fevereiro de 2003, ambas da Disit/SRRF/8ª RF, com as observações contidas nesta Solução de Divergência.

37. Fica, portanto, **reformada a Decisão SRRF/7ªRF/Disit/Nº 168, de 24 de junho de 1998.**

Em vista de tudo o que foi acima exposto, a Delegacia de Julgamento teceu as seguintes considerações sobre o caso em análise:

Constata-se nos autos que a interessada contabilizou no Livro Razão a conta 2-1-11-01-02 “Recto. Por conta de terceiros”, fls. 58/96 com a seguinte Descrição:

“VLR. RECEBIDO DOS JORNALEIROS REF. JORNAIS E REVISTAS VENDIDAS NO PERÍODO, PARA PAGTO. A EDITORA”

Assim, entendeu a fiscalização que tanto a interessada quanto seus clientes, comercializavam as publicações por sua conta e risco, sendo a natureza jurídica dos seus negócios o do contrato estimatório, nos termos dos art. 534 e 535 do Novo Código Civil, conforme apreciado na Solução de Consulta acima exposta.

Consta dos autos, a cópia do “Instrumento Particular de retificação e ratificação da alteração de Contrato para Venda e compra em regime de consignação e outras avenças”, firmado entre a interessada e a TREELOG, de fls. 32/39, datado de 30/10/2007, portanto, posterior ao ano-calendário de 2005, objeto da autuação, porém, nele consta:

“Considerando a) 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;”*

Ainda, consta também:

*“... 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:

.....

Parágrafo 2º

*Parágrafo 3º - Expirado esse prazo, 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 aplicável***

...”

*Dessa forma, apesar de o Contrato apresentado pela interessada ser posterior aos fatos geradores do período autuado, ele menciona expressamente que se trata de uma re-ratificação de Contrato firmado no ano de 2000, e define o seu “modus operandi”, que é o tratado pela Administração na Solução de Consulta, e, ao contrário do que alega a interessada, se aproxima do conceito de “consignação por venda” e não de “consignação por comissão”, conforme os termos negritados no Contrato: “**adquiridas**”, “**revendê-las**”, “**presumindo-se como vendida**”, e “**acerto de vendas**”.*

Assim, entendo que a autuação é procedente, pois os valores recebidos dos clientes — jornaleiros, etc., pela interessada, devem compor a sua Receita Bruta, excetuados as deduções legais.

Também entendo que a atividade da Recorrente se dá por meio de operações de “consignação por venda”, atualmente tipificadas no Código Civil Brasileiro como contrato estimatório (CCB, art. 534/537), não se caracterizando, portanto, a execução de contrato de comissão (CCB, art. 693/709), antigamente designado “consignação por comissão”.

Nesse caso, conforme já restou esclarecido pelas transcrições anteriores, o consignatário realiza venda de mercadorias, por conta própria, e não prestação de serviços àquele que lhe enviou mercadorias em consignação.

Não bastassem as considerações da DRJ sobre o conteúdo do “contrato para venda e compra em regime de consignação e outras avenças”, cabe mencionar também que esse contrato já foi elaborado na vigência do atual Código Civil Brasileiro, onde a expressão “consignação” não gera mais aquela antiga dubiedade de sentido, eis que os seus derivativos (consignante, consignatário e coisa consignada) são expressa e exclusivamente empregados no capítulo do contrato estimatório, e não no contrato de comissão.

Com efeito, desde 10/01/2003 (data da vigência do atual CCB) só existe um tipo de contrato que pode ser chamado de contrato de consignação, que é justamente o contrato estimatório.

Além disso, o referido contrato que tem a Recorrente como parte (fls. 32/39) em nenhum momento faz referência ao pagamento/recebimento de comissão, e nem define critérios ou percentuais para apuração de comissão, etc. Aliás, em todo o contrato a expressão “comissão” nem mesmo aparece.

Deste modo, não se sustenta a afirmação de que a remuneração da Recorrente se dá por recebimento de comissões.

Realmente, o ganho ou resultado produzido pelas atividades da Recorrente se dá, grosso modo, pela diferença entre o que ela recebe de seus clientes (bancas de jornais/revistas) e o que ela paga a seus fornecedores. Evidentemente que há outros custos/despesas necessários à sua atividade.

Mas ainda que a margem desse ganho esteja limitada pelo conjunto da cadeia de distribuição (porque os produtos tem um preço máximo no varejo – preço de capa), este ganho não configura remuneração por serviços de comissário (comissão).

A distinção entre o contrato estimatório e o contrato de comissão nem sempre é tarefa fácil.

Ambos, consignatário e comissário atuam em nome próprio.

Mas o comissário, embora atue em seu próprio nome, realiza a compra ou venda de bens à conta do comitente (CCB, art. 693), ou seja, realiza “operação em conta alheia”, ao passo que o consignatário realiza operações em conta própria.

É em razão disso que o comissário, via de regra, não responde junto ao comitente pela insolvência das pessoas com quem tratar, exceto em caso de culpa (CCB, art. 697).

No máximo, constando a cláusula *del credere* no contrato de comissão (CCB, art. 698), o comissário responde solidariamente com as pessoas com que houver tratado.

O consignatário, ao contrário, responde junto ao consignante pela insolvência do cliente (comprador).

No caso do contrato estimatório, vencido o prazo acordado para a venda da coisa consignada, o consignatário ou paga o preço anteriormente ajustado ou restitui a coisa ao consignante. Ele não se desonera destas obrigações, ainda que a restituição da coisa se torne impossível por fato a ele não imputável (CCB, art. 535).

O contrato constante dos autos (fls. 32/39), do qual a Recorrente é parte, evidencia bem essa situação:

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 - (...)

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, 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 aplicável.

(...)

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 27,84% 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 conterà, 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.

Parágrafo 1º - Caso a DISTRIBUIDORA não pague o valor líquido das publicações vendidas ou não devolvidas à TREELOG no prazo estipulado na solicitação de devolução, deverá pagar esse valor, acrescido de juros de 1% (um por cento) ao mês, multa de 2% (dois por cento), sem prejuízo da compensação pela perda do poder aquisitivo da moeda no período da inadimplência, com base na variação do índice geral de Preços de Mercado - IGPM, publicado pela revista "Conjuntura Econômica", da Fundação Getúlio Vargas, calculado pro rata dies, ou na falta deste, em outro índice que venha a substituí-lo.

(...)

DA VIGÊNCIA E RESCISÃO

CLÁUSULA 9ª - (...)

CLÁUSULA 10ª - No caso de rescisão ou término deste Contrato, a DISTRIBUIDORA pagará à TREELOG os valores devidos com relação às quantidades de Publicações por ela efetivamente revendidas, devendo a DISTRIBUIDORA devolver as publicações que ainda estejam em seu poder.

Parágrafo 1º - Para a verificação dos exemplares que ainda se encontrem em poder da DISTRIBUIDORA e o respectivo acerto final entre as partes, fica assegurado à TREELOG, às suas próprias custas, o direito de realizar auditoria sobre os registros físicos e digitais do movimento das publicações entregues nas dependências da DISTRIBUIDORA. Tal auditoria será conduzida pela TREELOG ou seu representante autorizado e não interferirá nas atividades normais da DISTRIBUIDORA. Caso tal auditoria identifique diferenças entre os dados apresentados e os efetivamente apurados ao término de seu trabalho, a DISTRIBUIDORA deverá efetuar, de imediato, o pagamento de todas as diferenças apuradas. A TREELOG utilizará as informações recebidas durante a auditoria unicamente dentro dos objetivos do contrato e, em outras circunstâncias, manterá a confidencialidade de tais informações.

Vê-se que, além das observações já feitas sobre o referido contrato, em nenhum momento ele prevê qualquer tipo de tratamento para a insolvência do comprador, ou seja, para a falta de pagamento por parte dos clientes da Recorrente (bancas de revistas, jornalheiros, etc.).

Com efeito, vencido o prazo acordado para a venda da coisa consignada, só há mesmo duas alternativas para o consignatário (no caso, a Recorrente): ou paga o preço anteriormente ajustado ou restitui a coisa ao consignante.

Nesse sentido, vale novamente transcrever trecho da referida solução de divergência em processos de consulta proferida pela Cosit, que também se aplica ao caso sob exame:

*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 (...)*

Deste modo, adotando os mesmos fundamentos da decisão recorrida, com os comentários adicionais contidos neste voto, concluo que a Recorrente realiza a venda de mercadorias por conta própria, e que, sendo assim, todos os valores recebidos dos clientes (bancas de revistas, jornaleiros, etc.) devem compor a sua Receita Bruta para apuração do Simples, excetuadas apenas as deduções previstas no § 2º do art. 2º da Lei 9.317/1996 (vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos).

Portanto, mantenho integralmente o lançamento.

Finalmente, quanto às demais questões suscitadas pela Recorrente, reproduzo abaixo os fundamentos da decisão recorrida, que também adoto nesta decisão:

Quanto às suas alegações de que a fiscalização ainda fez os cálculos majorados pelo Simples quando até seria de melhor intenção e menos espoliação ter calculado sobre o regime do Lucro real, onde se deduzem as despesas e o custo das mercadorias vendidas, e o Pis e a Cofins seriam calculados 1,65% e 7,6% e ainda teriam direito ao crédito, observo que inexistente previsão legal para que o Fisco no lançamento de ofício altere a forma de tributação escolhida pelo contribuinte, ou que um contribuinte, ao constatar que não lhe convém ter estado no Simples, requeira ser tributado em outra sistemática porque assim lhe passou a ser mais conveniente. No presente caso, a previsão legal de exclusão do SIMPLES por excesso de receita somente produz efeito a partir do ano-calendário seguinte.

Em relação à sua menção de que a multa de ofício também é confiscatória, vale lembrar que ela é calculada sobre o valor do imposto, cuja falta de recolhimento se apurou, e está em consonância com a legislação de regência, uma vez que foi mantida nas alterações da Lei nº 9.430, de 1996, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto para o lançamento de ofício, calculado sobre a totalidade de imposto ou contribuição no caso de falta de pagamento ou recolhimento ou de falta de declaração, de onde se evidencia a legalidade da sua aplicação.

Importante frisar que a forma presumida ou simplificada de apuração de tributos nem sempre é a mais interessante, eis que o contribuinte deixa de deduzir gastos efetivamente incorridos (seja como custos/despesas, seja como créditos relacionados à não cumulatividade).

Todavia, realizada esse tipo de opção, e sendo ela válida, realmente não pode o Fisco modificá-la de ofício, com o argumento de que estaria sendo economicamente desvantajosa para o Contribuinte.

É oportuno também esclarecer que o CARF não está autorizado a apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei tributária. A matéria já foi inclusive sumulada:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em função de o lançamento ter sido mantido, caracterizou-se a situação prevista para a exclusão do Simples, eis que apurada receita acima do limite legal para o ano de 2005. Assim, fica também mantido o ato de exclusão do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2006.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa