



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.903725/2012-45
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-001.998 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de junho de 2020
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente MINERACAO MORRO DO SINO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB: (i) Quantifique o montante da COFINS efetivamente devida no período objeto do Pedido de Restituição (12/2008), excluindo da base de cálculo o valor referente à nota fiscal de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura nº 173.450; (ii) Verifique se as 2.171 notas fiscais de venda indicadas à fl. 368, correspondentes à nota fiscal de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura nº 173.450, foram devidamente contabilizadas na apuração da COFINS referente aos respectivos períodos (06 a 10/2009); (iii) Apresente, no relatório, qualquer esclarecimento adicional que entenda relevante para o deslinde da questão; (iv) Dê ciência ao contribuinte do resultado do relatório para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 dias sobre o tema; e (V) Findado o prazo, com ou sem a manifestação do contribuinte, retorne os autos ao CARF para análise e julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem resumir os fatos do presente processo, adoto parcialmente o relatório da DRJ/BHE, o qual transcrevo integralmente abaixo:

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-001.998 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.903725/2012-45

“O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório n.º rastreamento 19098925 emitido eletronicamente em 01/03/2012, referente ao PER/DCOMP n.º 36073.75067.171109.1.3.04-5206.

A Declaração de Compensação gerada pelo programa PER/DCOMP foi transmitida com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a COFINS – Código de Receita 5856, no valor original na data de transmissão de R\$ 63.701,76, representado por Darf recolhido em 23/01/2009 e de compensar o(s) débito(s) discriminado(s) no referido PER/DCOMP.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA. Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificado do Despacho Decisório em 26/03/2012 (fl. 345), o interessado apresenta manifestação de inconformidade (fls. 02/10), em 24/04/2012, alegando ter efetuado faturamento antecipado, cujo valor foi lançado no DACON como receita, tendo sido recolhida a COFINS indevidamente, pois a exação só seria devida se e quando as mercadorias viessem a ser fabricadas e colocadas à disposição do comprador (fato gerador), momento em que a receita deve ser reconhecida e tributada. Afirma ainda que apesar da operação não haver configurado receita, informou o valor do faturamento antecipado no DACON de Dezembro de 2008, como se fosse receita auferida. Conclui afirmando que o mesmo equívoco cometido no preenchimento do DACON ocorreu na DCTF.”

Diante disso, a DRJ/BHE proferiu acórdão n. 02-046.637 em 12/08/2013 julgando improcedente a manifestação de inconformidade por carência probatória, bem como, por entender que não assistia direito à ora recorrente, uma vez que a COFINS seria devida na emissão da nota fiscal/faturamento e não na tradição das mercadorias produzidas em momento posterior, conforme se verifica na ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO.

Na ausência de provas, a DCTF retificadora não pode ser considerada instrumento hábil para conferir certeza e liquidez ao crédito indicado na declaração de compensação.

FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Na determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte não poderá diferir as receitas apuradas em decorrência de contratos de fornecimento de mercadorias ainda não disponíveis para o comprador, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, principalmente no que se refere à contabilização dos valores recebidos a título de pagamento antecipado, que eram registrados como redutora da conta clientes (equivalente a passivo) e não como receita, em razão das mercadorias objeto das vendas ainda não terem sido produzidas e entregues ao cliente; bem

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-001.998 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.903725/2012-45

como as questões relativas ao que dispõe o código civil sobre a tradição do bem móvel como passo imprescindível para caracterização do negócio jurídico perfeito e acabado e, assim, da venda – cuja receita será alvo de tributação. Por fim, requer o provimento do recurso para homologação do crédito ou, na existência de dúvidas, realização de diligência.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Conforme indicado no relatório, o caso em questão versa sobre pedido de compensação cujo foco da discussão versa sobre a possibilidade de incidência da COFINS sobre o faturamento antecipado. Sobre a questão, o fisco sustenta a incidência de COFINS quando da emissão das notas de faturamento, e não com a tradição da mercadoria (remetendo ao art. 1º da Lei no 10.833/03), ao passo que a recorrente defende que o faturamento antecipado, no qual o vendedor ainda não possui os produtos a serem vendidos, é um mero compromisso sobre uma venda a se realizar posteriormente, motivo pelo qual deve ser reconhecida a receita no momento da efetiva entrega da mercadoria (tradição), nos termos do Código Civil (CC).

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica encampou as diretrizes contábeis da lei das sociedades anônimas, estendendo-as às demais sociedades mercantis (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, Decreto no 3.000/1999, art. 274, § 1º). Em decorrência, adotou, como regra geral, o regime econômico das mutações patrimoniais, denominado “**regime de competência**” (Lei n. 6.404/76, art. 177), em contraposição ao regime financeiro ou “**regime de caixa**”, pelo qual as receitas e despesas são de regra lançadas contra ingressos e saídas de caixa ou bancos.

Pelo **regime de competência**, as receitas são reconhecidas quando realizadas ou ganhas, embora não recebidas, e as despesas são apropriadas quando incorridas, ainda que não pagas (Lei n. 6.404/76, art. 187, § 1º).

Em relação à COFINS, toma-se como ponto de partida a norma legal que rege a matéria, a Lei n. 10.833 /03:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-001.998 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.903725/2012-45

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (grifo nosso)

Uma primeira leitura poderia levaria à conclusão a que chega o fisco, de que o aferimento de receita independe de haver a tradição da mercadoria, sendo devido o recolhimento da COFINS no momento do pagamento, antecipado ou não. Contudo, tal raciocínio equivaleria a atribuir à contribuição sempre o “**regime de caixa**”, o que não parece guardar relação com a legislação que rege tais espécies tributárias.

A base de cálculo da COFINS, na sistemática não cumulativa, é a receita bruta, utilizando-se, no citado art. 1º da Lei n. 10.833/03, a expressão “receita auferida”. Todavia, isso não implica na conclusão de que o tributo segue as diretrizes do regime de caixa. Pelo contrário: ao verificar as instruções concedidas pela própria Receita Federal do Brasil em seu site, no tópico referente a “Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS”¹ do guia de orientações, encontra-se a seguinte determinação:

029 Em que casos a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são apuradas pelo regime de caixa?

As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido, e conseqüentemente submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência das referidas contribuições, desde que adotem o mesmo critério em relação ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Resta claro, portanto, que para as contribuições sociais, a regra geral é o regime de competência – que determina o reconhecimento das receitas quando realizadas – e não do regime de caixa – cujo reconhecimento ocorre diante do simples ingresso.

Em um contrato de compra e venda a propriedade só se adquire pelo comprador, sendo móvel o bem, com a tradição, conforme dispõe o CC (Lei n. 10.406/2002):

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.

Destarte, no mesmo momento em que o vendedor deve registrar a operação de venda, surge para o comprador a obrigação de pagar pela mercadoria recebida, bem como de efetuar o registro dessa obrigação em sua contabilidade, tendo como contrapartida o ingresso dos bens no estoque e o respectivo crédito. É o que dispõe o inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

¹ Disponível em <<http://www.receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2018-arquivos/capitulo-xxii-contribuicao-para-o-pis-pasep-e-cofins-incidentes-sobre-a-receita-ou-o-faturamento-2018.pdf>>.

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-001.998 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.903725/2012-45

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi
[...]

Em relação aos bens (e serviços), esse dispositivo estabelece como marco temporal a data da aquisição, assim compreendida a data da tradição dos produtos (ou da prestação dos serviços) e não a do pagamento ou crédito em favor do fornecedor.

No mesmo sentido, a Disit da 8ª RF já se manifestou sobre o tema em sede de solução de consulta, senão vejamos:

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit n. 200/2009

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os valores recebidos a título de adiantamento de pagamento referente a futuras prestações de serviços de construção por empreitada, registrados no passivo da pessoa jurídica prestadora dos serviços como “faturamento antecipado” devem compor a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo da Cofins no período de apuração em que o serviço for efetivamente executado.

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404, de 1976, art. 177 e art. 187, § 1º; Decreto n.º 3.000, de 1999 - RIR/99, art. 247, §1º, 248, 251, 274 e 408; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1º.

Esta turma do CARF em julgamento realizado em 2017 também enfrentou a matéria sobre a incidência das contribuições sobre o faturamento antecipado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp no 973.733/SC, na sistemática do art. 543C do antigo CPC (atual art. 1036 do novo CPC), e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62, § 2º do Anexo II do RICARF.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. FATURAMENTO ANTECIPADO. ADIANTAMENTO PARA FUTURA RETIRADA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

No caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado nas situações em que o vendedor ainda não fabricou o bem que foi objeto do contrato de compra e venda, a receita da venda deverá ser computada no período de apuração em que o referido bem ficar disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP. O mesmo raciocínio se aplica a “adiantamento para futura retirada”.

JUROS DE MORA. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.

(CARF. Acórdão n. 3401003.440 no Processo n. 13116.001071/200911. Rel. Cons. Rosaldo Trevisan. 3ª Seção. Dj 28/03/2017) – grifo nosso

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-001.998 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.903725/2012-45

Diante disso, por considerar que é regular o procedimento indicado como adotado pela recorrente – indicado nas retificações de DACON e DCTF – para cômputo temporal das receitas, bem como pela existência de diversos documentos nos autos que parecem corroborar com as alegações da empresa (NFs, livro razão, balancetes, etc), entendo que se faz necessário realização de diligência para que a unidade local da RFB, à luz da escrituração fiscal da empresa, verifique se a argumentação de direito expressa pela recorrente (de que adota o regime de competência, computando os faturamentos antecipados apenas momento da tradição das mercadorias vendidas) guarda consonância com sua escrituração fiscal da empresa.

Por fim, caso se confirme a compatibilidade da escrituração com as alegações de direito, deve a unidade local, considerando a adoção do regime de competência, verificar a existência de eventual diferença em relação aos créditos pleiteados e ao valor lançado.

Nestes termos, voto pela baixa dos autos em diligência para que a unidade preparadora:

- a) Elabore relatório circunstanciado confirmando a compatibilidade da escrituração com as alegações de direito para fins de verificar se a recorrente, de fato, adota o regime de competência, computando os faturamentos antecipados apenas momento da tradição das mercadorias vendidas;
- b) Considerando a adoção do regime de competência, verifique a existência de eventual diferença em relação aos créditos pleiteados e ao valor lançado;
- c) Dê ciência ao contribuinte do resultado do relatório para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 dias sobre o tema; e
- d) Findado o prazo, retorne os autos ao CARF para análise e julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora