



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 19 / 10 / 06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 10805.002157/96-38  
Recurso nº : 123.316  
Acórdão nº : 202-15.830

Recorrente : CIA. BRASILEIRA DE CARTUCHOS  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 7 / 10 / 2005

*Cleusa Tanafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

**PIS. FATO GERADOR. BASE IMPONÍVEL.** O fato imponible do PIS é o faturamento de determinado mês (núcleo da hipótese de incidência), assim entendido como o somatório das faturas emitidas em função de cada operação de compra e venda mercantil (aspecto material da hipótese de incidência). Uma vez emitida a fatura, perfeito e acabado o contrato de compra e venda mercantil, estando, em consequência, o comprador e o vendedor acordados na coisa, no preço e nas condições (C. Comercial, art. 191). Portanto, é alheio à hipótese de incidência o fato de a mercadoria vendida ser entregue em momento futuro. Deve-se efetuar o lançamento das diferenças apuradas entre o momento em que o tributo deveria ser pago, e aquele em que o tributo foi efetivamente pago.

**SEMESTRALIDADE. CONCESSÃO DE OFÍCIO.**

A base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela Lei Complementar nº 7/70, art. 6º, parágrafo único ("A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente"), "o faturamento do sexto mês anterior", permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando a partir desta, o faturamento do mês anterior passou a ser considerado para a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS. Como se trata de matéria ligada à interpretação da legislação tributária, e inclusive acompanhando o posicionamento da CSRF, concede-se a mesma de ofício.

**Recurso ao qual se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CIA. BRASILEIRA DE CARTUCHOS.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Nayra Bastos Manatta que negava provimento quanto à aplicação de ofício da semestralidade.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

*Gustavo Kelly Alencar*  
Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF. em 7/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10805.002157/96-38  
Recurso nº : 123.316  
Acórdão nº : 202-15.830

*Cleuzo Takafuji*  
Cleuzo Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : CIA. BRASILEIRA DE CARTUCHOS

RELATÓRIO E VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Retornam os autos a este colegiado após acórdão emitido pela Egrégia Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em julgamento realizado em 21 de agosto de 2002, fls. 94/100, no qual a decisão da DRJ em Campinas/SP, fls. 61/63, foi anulada por incompetência de seu prolator.

Ratificada a decisão pela 5ª Turma de Julgamento daquela DRJ, fls. 103/107, apresentou o contribuinte Recurso Voluntário no qual repisa os argumentos antes espostos, passando então ao julgamento.

A questão se resume ao momento em que se deve incluir a receita decorrente das vendas para entrega futura, realizadas pelo contribuinte, se no momento da emissão da fatura, ou no momento da entrega do bem.

Este Egrégio Conselho já se posicionou algumas vezes em relação ao caso, muito embora não seja tranqüila a questão.

Eis as ementas abaixo sobre o caso:

**RV 116.798, Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 13/05/2003 PIS. SEMESTRALIDADE. A base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela Lei Complementar nº 7/70, art. 6º, parágrafo único ("A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente"), "o faturamento do sexto mês anterior", permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando a partir desta, "o faturamento do mês anterior passou" a ser considerado para a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS. PIS. FATO GERADOR. BASE IMPONÍVEL. O fato imponível do PIS é o faturamento de determinado mês (núcleo da hipótese de incidência), assim entendido como o somatório das faturas emitidas em função de cada operação de compra e venda mercantil (aspecto material da hipótese de incidência). Uma vez emitida a fatura, perfeito e acabado o contrato de compra e venda mercantil, estando, em consequência, o comprador e o vendedor acordados na coisa, no preço e nas condições (C. Comercial, art. 191). Portanto, é alheio à hipótese de incidência o fato de a mercadoria vendida ser entregue em momento futuro. NORMAS PROCESSUAIS. RENÚNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA PELA OPÇÃO À ESFERA JUDICIÁRIA. A opção pela via judicial implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa sobre exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS. Recurso provido em parte.)**

) H



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 7/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10805.002157/96-38  
Recurso nº : 123.316  
Acórdão nº : 202-15.830

*Cleuzá Takafuji*  
Cleuzá Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

**RV 111.468, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 19/03/1997 *POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO - RECEITAS REGISTRADAS COMO ADIANTAMENTO DE CLIENTES - Em se tratando de situação jurídica, o fato gerador do imposto implementa-se a partir do momento que esta esteja definitivamente constituída. No caso de compra e venda pura, como na espécie, seu implemento ocorre na concordância sobre preço e objeto (art. 1.126, Código Civil), data na qual deve-se oferecer o resultado à tributação. Recurso negado. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO - RECEITAS REGISTRADAS COMO VENDA PARA ENTREGA FUTURA - A aceitação da fatura sem oposição imediata do comprador constitui tradição simbólica da mercadoria, sendo irrelevante o fato de a retirada da mercadoria se operar depois. O fato constitui tradição simbólica, nos termos do Código Comercial (art. 200, item 3). Recurso negado.***

**RV 115.008, Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 13/08/2003 *COFINS -VENDA DE SOBRAS DO PROCESSO INDUSTRIAL - "SUCATAS" - Devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins - faturamento - as vendas regulares de subprodutos da atividade industrial principal. VENDA PARA ENTREGA FUTURA - O contrato de compra e venda se perfaz quando as partes concordam quanto à coisa e ao preço. A tradição da coisa pode ser real ou simbólica. Uma vez perfeito o contrato, impõe-se seu reconhecimento pela contabilidade da empresa, independentemente da entrega real ser futura. Prevalece o regime de competência. IMPUTAÇÃO DE CRÉDITOS RECONHECIDOS EM UM MESMO PERÍODO - Os valores recolhidos a maior ou em decorrência de postergação devem ser considerados ab initio na apuração do valor devido. Recurso parcialmente provido.***

A aplicação do regime de competência é prevista na legislação e é tranqüila em nosso ordenamento, e pode ser bem aplicada quando analisamos o disposto no artigo 191 do Código Comercial Brasileiro:

*O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado desde logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago.*

Pelo dispositivo citado, temos que o regime de competência consiste na apropriação de valores como receita no momento da realização da operação, ainda que a entrada física dos valores e saída do bem/mercadoria ocorram em momento posterior.

Assim, a venda para entrega futura nada mais é do que uma operação que é realizada num determinado momento, mas será concretamente consumada num momento posterior. Por tal, a tributação incidente sobre a mesma, face ao regime de competência legalmente previsto, deverá ocorrer no momento formal em que a operação se realiza, e não em seu momento material, concreto. *v* //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 7/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10805.002157/96-38  
Recurso nº : 123.316  
Acórdão nº : 202-15.830

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Tal entendimento acompanha o voto da lavra do Ilmo. Conselheiro Jorge Freire, relator do voto vencedor no Recurso Voluntário 116.798, cuja ementa se encontra acima transcrita:

*Minha divergência com o inclito Relator restringe-se ao entendimento quanto à exclusão da base de cálculo do PIS em relação às vendas para entrega futura.*

*Para o ilustre Relator-Originário, a receita só seria ofertada à tributação quando tradição real da mercadoria objeto da venda. Desse entendimento é que ousou divergir.*

*Presumo que para o Dr. Antonio Mario o aspecto temporal do fato imponible somente dar-se-ia quando da entrega física da mercadoria ao comprador (a tradição real), e ao viés material do fato impositivo quando da entrada efetiva da receita em seus cofres, quando aí sim seria oferecida à tributação.*

*Passo então a enfrentar a questão.*

*A norma da exação o PIS (LC nº 07/70) assim dispõe quanto ao seu fato gerador:*

*Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:*

...

*b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue (grifei)*

*Claro está, da transcrição da norma, que a base imponible do PIS, com base na LC nº 07/70, é o faturamento. Destarte, faturamento é o núcleo do fato imponible. E, como ensina o inigualável Becker, "... ao se interpretar a lei, no momento em que se procura determinar a estrutura lógica da regra jurídica contida naquela fórmula literal legislativa, o intérprete deverá, em primeiro lugar, investigar a composição da hipótese de incidência e, nesta composição, saber distinguir: o núcleo e seus elementos adjetivos, bem como as coordenadas de tempo e as de lugar que condicionam a realização, no tempo e no espaço, da hipótese de incidência". E, adiante, afirma que "Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo", para, em seguida, concluir que "Nas regras jurídicas da tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo."*

*Portanto, no caso do PIS, o núcleo do fato imponible é o faturamento. E onde estiver a base de cálculo, aí estará a materialidade da hipótese de incidência. Por conseguinte, a base imponible do PIS é o faturamento de determinado mês e seu*

4



Processo nº : 10805.002157/96-38  
Recurso nº : 123.316  
Acórdão nº : 202-15.830

Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

*aspecto material o contrato de compra e venda mercantil. Em resumo, a definição jurídica de faturamento dará o deslinde do conflito que ora se busca solucionar.*

*O termo faturamento nada mais é do que a soma das faturas. Como ensina De Plácido e Silva, "faturamento é o ato de se proceder à extração ou formação de fatura". E o mesmo jurista arremata: "A fatura, ultimando a negociação, já indica a venda que se realizou. A fatura é o documento representativo da venda já consumada ou concluída". Ou, como diria Rubens Requião, fatura é a expressão direta do contrato de compra e venda mercantil. Logo, a soma das faturas(faturamento) é a soma dos preços das vendas mercantis, pouco importando a forma de pagamento daquelas.*

*Sem embargo, o cerne das operações tributadas está nas operações de compra e venda mercantil, como in casu. Estas, uma vez perfeitas e acabadas, são pressupostos a ensejar a emissão de fatura nos termos da Lei nº 5.474/68 ou do Convênio celebrado em 1970 entre a União e as Secretarias de Fazenda dos Estados-Membros(na hipótese de nota-fiscal fatura), de modo a propiciar ao vendedor nas vendas a prazo emitir o título duplicata e assim promover a circulação da seus créditos. Daí concluir-se que a cada venda com a emissão da correspondente nota-fiscal fatura, dá-se o fato gerador do PIS.*

*E, conforme o art. 191 do Código Comercial, "O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado desde logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago.". Já o art. 197 do mesmo Estatuto dispõe: "Logo que a venda é perfeita (art. 191), o vendedor fica obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida no prazo, e pelo modo estipulado no contrato; pena de responder pelas perdas e danos que da sua falta resultaram."*

*Logo, para que a compra e venda mercantil seja perfeita e acabada é despidiendo o momento da entrega real da coisa vendida ao comprador ou o recebimento do preço, bastando que as partes de acordem na coisa, preço e condições, o que se perfaz com a emissão da nota-fiscal fatura.*

*Assim, em arremate, sem importância sabermos se a venda dar-se-á no momento da emissão da fatura ou para entrega futura, desde que não cancelada a venda. Se a entrega se dá no ato do fechamento do contrato mercantil ou em instante posterior, é alheio à hipótese de incidência. A materialidade da hipótese prevista abstratamente na norma opera-se com a emissão da fatura, tão-somente, quando então perfectibilizar-se-á a venda mercantil, desta forma subsumindo-se tal fato da vida, o chamado fato imponible, à moldura da norma exacional, exurgindo-se nesse instante a obrigação tributária principal respectiva.*

*Com base neste entendimento, escorreita a r. decisão quanto à esta matéria.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 7/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10805.002157/96-38  
Recurso nº : 123.316  
Acórdão nº : 202-15.830

*Cleuzo Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*Ante o exposto, nego provimento ao pedido para excluir da base de cálculo do PIS o faturamento em relação às vendas para entrega futura.*

Ainda, as competências objeto do presente lançamento estão sujeitas à Lei Complementar nº 07/70, razão pela qual deve ser aplicada a semestralidade do PIS, que ora conheço de ofício, por entender que a interpretação da lei tributária é questão de ordem pública, admissível de ser apreciada sem provocação do interessado.

Inclusive este é o posicionamento que vem se consolidando na Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pelo exposto, voto no seguinte sentido:

- nego provimento ao Recurso quanto à exclusão, da base de cálculo do PIS, das receitas relativas às operações de venda para entrega futura;
- o auto de infração, sempre calculado pela sistemática da semestralidade, ou seja, ao contribuição para o PIS num determinado mês tem por base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;
- devem ser cobradas do Contribuinte tão-somente as diferenças apuradas pela fiscalização descontadas dos valores já pagos, a posteriori; e
- quanto às diferenças apuradas nos meses de dezembro de 1984 a dezembro de 1985, a DRJ afirmou que as mesmas não fazem parte do auto de infração de IRPJ, mas sim deste próprio, razão pela qual tenho por preclusa a matéria, face à não impugnação, pela contribuinte, de tal fato.

Dou parcial provimento ao recurso tão-somente para que seja o auto de infração mantido pelas diferenças entre os valores apurados no momento em que deveriam ter sido recolhidos e os valores efetivamente recolhidos.

É como voto

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

*Gustavo Kelly Alencar*  
GUSTAVO KELLY ALENCAR