



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 21 / 12 / 2000
C	8
	Rubrica

Processo : 10983.000263/98-42
Acórdão : 201-73.779

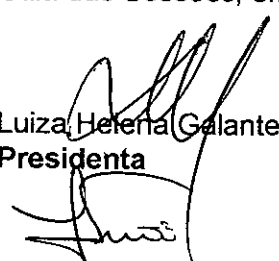
Sessão : 09 de maio de 2000
Recurso : 111.592
Recorrente: CERÂMICA PORTOBELLO S.A.
Interessada: DRJ em Florianópolis - SC

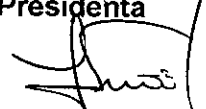
COFINS – FATO GERADOR – BASE IMPONÍVEL – O fato imponible da COFINS é o faturamento de determinado mês (núcleo da hipótese de incidência), assim entendido como o somatório das faturas emitidas em função de cada operação de compra e venda mercantil (aspecto material da hipótese de incidência). Uma vez 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, artigo 191) . Portanto, é alheio à hipótese imponible o fato de a mercadoria vendida estar industrializada e em estoque, ou o efetivo ingresso do valor correspondente ao pagamento, desde que não cancelada a venda.
Recurso voluntário a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:
CERÂMICA PORTOBELLO S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 09 de maio de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, João Berjas (Suplente), Antonio Mário de Abreu Filho e Sérgio Gomes Velloso.
Eaal/mas



Processo : 10983.000263/98-42
Acórdão : 201-73.779
Recurso : 111.592
Recorrente : CERÂMICA PORTOBELLO S.A.

RELATÓRIO

Decorre o presente lançamento de cobrança de valores recolhidos a menor de COFINS com base em informações da própria contribuinte. As diferenças decorreram de imputação de pagamento relativa ao FINSOCIAL (fls. 91-104) proveniente de depósito judicial convertido em renda no Processo nº 91.0007522-1 (onde discutiu-se a inconstitucionalidade do aumento de alíquotas do FINSOCIAL), e da COFINS (fls. 107/126), parte proveniente de depósito judicial no processo 92.0004869-2 e parte de pagamentos (DARFs).

Assim, feita a imputação dos pagamentos, dos depósitos judiciais e dos créditos de FINSOCIAL (cujos valores excedentes lhe foram permitidos, via judicial, compensar com a COFINS), com os débitos apurados da COFINS nos períodos 04/92 a 09/97, constatou a fiscalização resultar ainda um débito remanescente a partir de 12/93 (fls. 193 a 218).

Do total do valor lançado quanto ao principal, a empresa reconheceu a procedência de R\$ 322.191,13, sendo este valor objeto de pedido de parcelamento (fls. 238/239). Quanto à diferença restante (R\$ 345.591,06), alegou a empresa em sede impugnatória que decorreu ela de equívoco de seu setor contábil, apresentando, com base nos livros diários e razão bem como nos seus balancetes, segundo alega, os Quadros de fls. 249 a 253. Não houve articulação quanto ao direito do qual decorria a diferença.

De fl. 257, despacho da autoridade julgadora *a quo* baixando o processo em diligência para que a autoridade autuante verificasse na empresa se os valores apresentados nos citados quadros condiziam com a legislação tributária, apresentando relatório conclusivo dessa diligência.

Intimada pelo Fisco a apresentar documentação (fl. 262), a empresa, dentre outros documentos, ofertou a Declaração de fls. 309/310, onde, em síntese, averba que por vezes vendia mercadorias para entrega futura sem ter ainda produzido as mesmas, e que somente quando de sua efetiva entrega é que a receita era reconhecida e incluída na base de cálculo. A certa altura da declaração aduz que *"A venda para Entrega Futura consistia, no primeiro momento, em simples faturamento, para o qual era emitido nota fiscal com função de garantir a venda e o pagamento, total ou parcial, do preço. A partir dessa operação, desencadeava-se a produção das mercadorias para entrega e cumprimento da obrigação"*. Entende, alfin, que, segundo o Parecer COSIT 73/73, a receita deve ser considerada auferida quando efetivada juridicamente a transferência da propriedade do bem.



Processo : 10983.000263/98-42

Acórdão : 201-73.779

Concluiu o Fisco (fls. 311/312) pela impertinência das alegações do sujeito passivo, e, posteriormente (fl. 321), afirma que *"A empresa ao emitir a Nota Fiscal-Fatura das vendas que eram realizadas pelo Faturamento Antecipado (código fiscal – 5.11 ou 6.11), esta sacou Duplicatas para circular como Títulos de Créditos (fls. 263 a 299), adquirindo o comprador a Posse Titulada, sendo esta considerada pelo Direito Comercial um justo título, hábil e que confere direito de propriedade ao comprador"*.

A decisão recorrida (fls. 325/327) manteve na íntegra o lançamento, embora sem afrontar o direito substantivo.

Irresignada, a empresa recorre a este Colegiado, onde aduz, em preliminar, que o lançamento não contém os elementos necessários a ensejar a certeza quanto à ocorrência do fato gerador. Demais disso, partindo de sua premissa de que o fato gerador opera-se quando da entrega da mercadoria, apenas apresenta o que entende ser a comprovação do faturamento antecipado, acostando documentação (fls. 342/490) no sentido de provar que no momento da emissão da nota fiscal de faturamento antecipado, não existiam em estoque os produtos objeto da venda.

De fl. 338, comprovante do depósito recursal.

É o relatório.



Processo : 10983.000263/98-42
Acórdão : 201-73.779

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Em princípio há de ser rechaçada a preliminar de vício do auto de infração por não estar revestido de certeza. Primeiro porque a matéria está preclusa a teor do artigo 17 do Decreto nº 70.235, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, uma vez não posta ao conhecimento da instância *a quo*, ou seja, em momento preclusivo. E, segundo, porque não identifiquei nenhum vício a afrontar a certeza do lançamento. Ao contrário, a autuação foi muito clara e bem fundamentada. Tanto é assim que a recorrente refez seus cálculos, parcelou a parte que entendeu legitimamente exigível e contestou o restante, alegando, mas somente nesta instância, matéria de direito.

No mérito, em síntese, a empresa alega que as vendas antecipadas ou faturamento antecipado não é, por si só, o fato imponible a ensejar a subsunção à hipótese de incidência prevista na norma impositiva da COFINS. Para si, presumo, o aspecto temporal do fato imponible somente dar-se-ia em momento posterior, quando da entrega física da mercadoria ao comprador, e o viés material do fato impositivo quando da entrada efetiva da receita em seus cofres, quando aí sim seria oferecida à tributação. É o que depreendo dos autos, pois na fase impugnatória a empresa refez os cálculos apresentando os demonstrativos de fls. 249/253, mas ficou-se silente quanto aos fundamentos jurídicos que a levaram a tanto, somente em momento posterior (fls. 309/310) vindo a fazê-lo.

Passo, então, a enfrentar a questão.

A norma de exação da COFINS (LC 70/91) assim dispõe quanto ao seu fato gerador:

"Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente."



Processo : 10983.000263/98-42
Acórdão : 201-73.779

Claro está, da transcrição da norma, que a base imponible da COFINS é o faturamento mensal, assim compreendido a receita das vendas de mercadoria e serviços. Destarte, faturamento é o núcleo do fato imponible. E, como ensina o inigualável Becker¹, *"... 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 (aqui no sentido de fato imponible) 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 de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo."*

Portanto, no caso da COFINS, 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 da COFINS é o faturamento de determinado mês e seu 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 de faturas. Como ensina Plácido e Silva², *"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 consumida ou concluída"*. Ou, como diria Rubens Requião³, 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 de seus créditos. Daí concluir-se que a cada venda com a emissão da correspondente nota fiscal fatura, dá-se o fato gerador da COFINS, cujo período de apuração será mensal, como poderia ser outro período se assim desejasse o legislador ordinário.

E, conforme 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*

¹ BECKER, Alfredo Augusto. "Teoria Geral do Direito Tributário", 3ª. ed, Lejus, São Paulo, 1998, p. 329.

² in "Vocabulário Jurídico", Vol II, SP, Forensc, p. 682.

³ in "Aspectos Modernos do Direito Comercial", p. 44.



Processo : 10983.000263/98-42

Acórdão : 201-73.779

arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago.” Já o artigo 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; sob pena de responder pelas perdas e danos que da sua falta resultarem.”

Logo, para que a compra e venda mercantil seja perfeita e acabada é despidendo o momento da entrega real (tradição) da coisa vendida ao comprador, bastando que as partes se acordem na coisa, preço e condições, o que se perfectibiliza com a emissão da nota fiscal fatura. Aliás, desse entendimento não discrepa a empresa ao afirmar que “A venda para Entrega Futura consistia, no primeiro momento, em simples faturamento, para o qual era emitido nota fiscal com função de garantir a venda e o pagamento, total ou parcial, do preço.” (fl. 309).

Assim, em arremate, sem importância sabermos se no momento da venda a empresa possuía ou não a mercadoria vendida em seu estoque, ou se a compra e venda mercantil foi à vista ou a prazo, desde que não cancelada a venda. Tais fatos são alheios à hipótese de incidência. A materialidade da hipótese prevista abstratamente na norma se dá com a emissão da fatura tão-somente, quando então perfectibiliza-se a venda mercantil. E a base de cálculo será o somatório das faturas emitidas em determinado mês calendário.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de maio de 2000

JORGE FREIRE