



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

Processo nº 13116.001071/2009-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3403-000.527 – 4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária
Data 28 de novembro de 2013
Assunto DCOMP E AI-PIS
Recorrente ADUBOS ARAGUAIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Marcos Tranches Ortíz (vice-presidente), Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

Relatório

Versa o presente sobre PER/DCOMP de fls. 2 a 29¹, transmitidos entre 05/06/2007 e 15/06/2007, para compensação de créditos de Contribuição para o PIS/PASEP referentes aos quatro trimestres de 2005 (decorrentes do art. 17 da Lei nº 11.033/2004) com débitos de IRPJ e CSLL da empresa, totalizando originalmente a utilização de créditos de R\$ 11.349,25 (1º semestre), R\$ 10.927,08 (2º semestre), R\$ 40.951,85 (3º semestre) e R\$ 48.267,65 (4º semestre).

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do Documento assinado eletronicamente (e-processos) e MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/12/2013 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 04/01/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 21/12/2013 por ROSALDO TREVISAN
Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No despacho decisório de fls. 592 a 612, que homologa parcialmente a compensação, narra-se que a fiscalização iniciou a análise pelo ano de 2004, visto que o DACON referente a 01/2005 já trazia saldo de R\$ 155.189,80, referente a 2004. Em 2004, o contribuinte: (a) utilizou, nos DACON de 2004, documentos relacionados a venda para entrega futura (CFOP 5116, 5117, 6616 e 6117), quando deveria ter lançado as notas de faturamento do período (CFOP 5922 e 6922), em consonância com o fato gerador da Contribuição para o PIS/PASEP estabelecido no art. 1º da Lei nº 10.637/2002; (b) apurou (por ter lançado incorretamente as remessas nos DACON, ao invés dos faturamentos) créditos de Contribuição para o PIS/PASEP de forma incorreta até o mês 07/2004, quando a alíquota dos bens que vendia ainda não estava reduzida a zero; (c) utilizou também em relação aos créditos notas de simples remessa, em lugar de notas de faturamento do período; (d) não justificou a linha “outras operações com direito a crédito” (até julho de 2004); (e) não justificou os valores da linha “serviços utilizados como insumos” de janeiro a julho de 2004; e (f) justificou os lançamentos de agosto a dezembro de 2004 com “despesas financeiras decorrentes de empréstimos”, em desconformidade com a nova redação do inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Assim, ao invés de o contribuinte migrar saldo credor de R\$ 155.189,80 para 2005, tem, em verdade, valores a pagar de Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa em quase todos os meses de 2004 (consolidados na tabela de fl. 604). Ademais, não há pagamento nem confissão em relação aos períodos de 02/2004 a 12/2004.

No ano de 2005, a análise foi mais simples, tendo em vista que a maioria dos bens adquiridos, produzidos, vendidos e revendidos pela empresa já estão com alíquota zero. De início, devem ser retirados os “créditos de meses anteriores” em janeiro de 2005. Analisando-se os itens que possibilitam a geração de crédito na Lei nº 10.637/2002, a fiscalização efetuou glossas em relação a combustíveis e lubrificantes, que não são insumos para produzir fertilizantes, efetuando-se reapropriação do aproveitamento de créditos entre o primeiro e o segundo trimestres. Como resultado, foram reconhecidos créditos nos valores de R\$ 5.231,68 (2º semestre), R\$ 31.743,72 (3º semestre) e R\$ 41.398,53 (4º semestre), homologando-se até tal montante as compensações.

Foi ainda lavrado o Auto de Infração de fls. 613 a 622 (com ciência ao sujeito passivo em 08/12/2009), para exigência dos valores de Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa do ano-calendário de 2004, devidos e não confessados pelo contribuinte (março a dezembro), no total de R\$ 1.282.490,20 (valor original acrescido de multa por falta de recolhimento-75%, e juros de mora).

Na manifestação de inconformidade em relação à não homologação das compensações, apresentada em 07/01/2010 (fls. 640 a 647), sustenta-se que: (a) o entendimento do fisco é equivocado, pois “considerou como sendo operações de venda para entrega futura meros faturamentos antecipados”, nos quais o momento do reconhecimento da receita é o da tradição da mercadoria (e não da emissão das notas fiscais de simples faturamento); (b) no “**faturamento antecipado**” o vendedor ainda não possui os produtos a serem vendidos, e o que existe é um compromisso sobre uma venda a se realizar posteriormente (reconhecendo-se a receita no momento da efetiva entrega da mercadoria), enquanto que na “**venda para entrega futura**” a mercadoria vendida é colocada à disposição do comprador, que opta por retirá-la *a posteriori* (reconhecendo-se a receita no momento da emissão da nota fiscal de faturamento); (c) no caso dos autos, todas as notas fiscais objeto dos ajustes tratavam-se, em verdade, de faturamento antecipado, vez que a empresa vendedora ainda não dispunha das mercadorias em seu estoque, no momento da venda (o que é usual no ramo de fabricação de adubos e defensivos agrícolas), como atestam os próprios adquirentes,

em documento anexo; (d) também as “compras para recebimento futuro” são, na verdade, “adiantamentos para futuras retiradas”, sem que as empresas fornecedoras tivesse a posse das mercadorias vendidas, surgindo o direito de crédito no momento da tradição da mercadoria (e não da emissão da nota fiscal de faturamento antecipado); (e) o fato de ter a empresa recebido mercadorias em consignação não impede que sejam por ele (consignatário) comercializadas com terceiro, antes mesmo da efetiva aquisição (nota fiscal de faturamento), e havendo a venda, ocorre o fato gerador das contribuições (como entendeu o CARF no Acórdão nº 202-13543), cabendo o creditamento (conforme entendeu a RFB na Solução de Consulta nº 55/2005); (f) grande parte das vendas, na empresa, ocorrem no mesmo mês em que as mercadorias são recebidas em consignação, devendo ser afastado o lançamento, por insegurança na determinação da infração; e (g) ainda que ao obrigação de provar a acusação seja do fisco, a empresa está envidando esforços para produzir prova em relação a suas alegações.

Como impugnação ao auto de infração lavrado, apresenta-se, ainda em 07/01/2010, a peça de fls. 666 a 683, na qual se reitera a argumentação da manifestação de inconformidade, acrescentando-se que (a) tratando-se a Contribuição para o PIS/PASEP de tributo lançado por homologação, houve decadência (conforme art. 150, § 4º do CTN) em relação ao período anterior a dezembro de 2004, tendo em vista que a ciência da autuação se deu em 08/12/2009, e a ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, conforme já assentou a CSRF (Acórdãos CSFR/01-05.779 e 01-05.825), sendo que o que ocorreu nos autos foi recolhimento a menor (por insuficiência de créditos a descontar, e não ausência de pagamento), como se percebe pela própria planilha do autuante, que lança “diferenças”; e (b) não incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Em 12/04/2012 ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 706 a 717), no qual se acorda unanimemente em julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter o auto de infração. No julgamento (da manifestação de inconformidade e da impugnação, efetuado de forma conjunta), conclui-se que: (a) o argumento de que o direito a crédito surge no momento da tradição da mercadoria quando estas não estejam em estoque (faturamento antecipado) não encontra guarida no art. 1º da Lei nº 10.637/2002, e os casos analisados são de “venda para entrega futura”, conforme registrado nos Livros de Apuração do ICMS; (b) nas compras para recebimento futuro, ou em consignação, o direito de crédito surge no momento da tradição, e não da emissão da nota fiscal de faturamento antecipado; (c) o direito pleiteado não é líquido e certo, visto que está a depender de provas a serem ainda produzidas pela empresa; (d) em relação à decadência, não havendo pagamento espontâneo, passa a ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN, conforme entendimento já externado pelo STJ no REsp nº 739.694/MG, e, como não houve pagamento no caso concreto, a decadência ocorreria somente após 31/12/2009, cabendo destacar que a jurisprudência colacionada pela recorrente não vincula o julgador; (e) tanto o imposto como a multa de ofício compõem o crédito tributário, não podendo ser afastados pelo julgador os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, visto que incidem sobre o “crédito tributário”.

Cientificada da decisão de piso em 11/05/2012 (AR à fl. 719), a empresa apresenta recurso voluntário (fls. 720 a 752, também abarcando o julgamento tanto do auto de infração quanto da manifestação de inconformidade, efetuado de forma conjunta pela DRJ), em 08/06/2012, no qual reitera a argumentação pela decadência em relação ao lançamento efetuado, sobre a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, e as teses de que: (a) as operações classificadas como “venda para entrega futura” são, de fato, faturamento antecipado (agregando a expressão “adiantamento de cliente” para designar o faturamento

antecipado, e mencionando o teor das Soluções de Consulta nº 08/2009, nº 200/2009 e nº 136/2010); e (b) nas compras para recebimento futuro, ou em consignação, o direito de crédito surge no momento da tradição, e não da emissão da nota fiscal de faturamento antecipado. Apresenta ainda relação de notas fiscais de faturamento e entrega, buscando identificar valores e quantidades de produtos não entregues, e cópia do registro de inventário (em consonância com o balanceio do período), para demonstrar que os produtos listados não faziam parte do rol de produtos acabados. Acrescenta ainda relatório de engenheiro agrônomo descrevendo com precisão as características das indústrias misturadoras de fertilizantes (como a recorrente), com enfoque especial sobre o ciclo de produção e comercialização, buscando comprovar que pelas características do mercado, seria inviável a recorrente deter as mercadorias por ela produzidas em estoque no primeiro semestre do ano, o que justifica a intensificação da produção no segundo semestre.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

É de se destacar, de início, que a argumentação em sede de recurso voluntário (que, repita-se, abrange tanto a decisão da DRJ no que se refere à autuação quanto na matéria pertinente à não homologação da compensação) restringe-se a tornar controversos quatro tópicos, dois deles específicos ao auto de infração (decadência e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), e os demais pertinentes tanto à análise para efeitos de reconhecimento do direito creditório quanto à avaliação da subsistência das operações classificadas como “venda para entrega futura” e operações classificadas como “compras para recebimento futuro” ou em consignação.

Em relação à “venda para entrega futura”, ou ao “faturamento antecipado”, tratados tanto no despacho decisório do processo de compensação quanto na autuação, incumbe destacar o que segue: enquanto o fisco sustenta a incidência de Contribuição para o PIS/PASEP quando da emissão das notas de faturamento, e não com a tradição da mercadoria (remetendo ao art. 1º da Lei nº 10.637/2002), a recorrente defende que há uma diferença entre “faturamento antecipado” (no qual o vendedor ainda não possui os produtos a serem vendidos, e o que existe é um compromisso sobre uma venda a se realizar posteriormente, devendo ser reconhecida a receita no momento da efetiva entrega da mercadoria) e “venda para entrega futura” (na qual a mercadoria vendida é colocada à disposição do comprador, que opta por retirá-la *a posteriori*, devendo ser reconhecida a receita no momento da emissão da nota fiscal de faturamento).

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 nº 6.404/1976-LSA, 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 (LSA, art. 187, § 1º).

Em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, toma-se como ponto de partida a norma legal que rege a matéria (Lei nº 10.637/2002):

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)” (grifo nosso)

Uma primeira leitura levaria à conclusão a que chega o fisco, de que o auferimento de receita independe de haver a tradição da mercadoria. 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 Contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática não cumulativa, é a receita bruta, utilizando-se, no citado art. 1º da Lei nº 10.637/2002, a expressão “receita auferida”. Mas isso de forma alguma implica dizer que se está a impor o regime de caixa. Pelo contrário. No sítio web da Receita Federal, no tópico referente a “Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS”, encontra-se a seguinte orientação:

“423. Além das receitas decorrentes da venda de bens imóveis, em quais casos o PIS/Pasep e a Cofins são apuradas pelo regime de caixa?”

As pessoas jurídicas poderão adotar o regime de caixa para efeito de incidência dessas contribuições, quando estiverem submetidas ao regime de tributação do imposto de renda com base no lucro presumido e adotarem o mesmo critério em relação ao IRPJ e CSLL (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20; e IN nº 247, de 2002, art. 85).” (grifo nosso)

A regra, assim, também para as contribuições, é o regime de competência.

Em um contrato de compra e venda a propriedade só se adquire pelo comprador, sendo móvel o bem, com a tradição (Lei nº 10.406/2002-CC, art. 1.267):

“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 10.637/2002.

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

(...)

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, (...); (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;"*

Em relação aos bens (e serviços) utilizados como insumo, 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.

Daí o elevado número de Soluções de Consulta no âmbito da RFB em consonância com a alegação da recorrente:

"Solução de Consulta n. 136, de 26/11/2010 ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: FATURAMENTO ANTECIPADO. 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."

"Solução de Consulta n. 200, de 08/06/2009 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: 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.

“Solução de Consulta nº 39 de 28 de Fevereiro de 2007 ASSUNTO: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples EMENTA: VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA. No caso de venda para entrega futura, em que o contribuinte possui o bem em estoque, a receita deverá ser computada no período de apuração da operação, pois o bem já está disponível ao comprador e a vendedora passa a ser mera depositária.”

“Solução de Consulta nº 5, de 30 de janeiro de 2013 (Pág. 30 - OUI)

ASSUNTO: Simples Nacional EMENTA: Faturamento antecipado. Reconhecimento da receita bruta. Regime de competência. Na hipótese de faturamento antecipado, isto é, aquele cuja receita é auferida sob condição, qual seja, a de produzir a mercadoria ou adquiri-la do fornecedor para revenda, não há custo incorrido, pelo que, no caso de opção pelo regime de competência, o reconhecimento da receita deve ser realizado quando for concluída a fabricação ou por ocasião da compra do produto, adquirido para revenda.”

Tais entendimentos foram rechaçados pela DRJ, e aparentemente não tomados em conta na autuação e no indeferimento do direito creditório.

Contudo, nos parece consoante a legislação o procedimento indicado como adotado pela recorrente, em que pese não ter sido analisado por este CARF nenhum Livro Fiscal da empresa.

Tomando em conta a argumentação aqui exposta, a questão probatória (que era aparentemente secundária ao julgador de piso) adquire relevo, mas é de difícil verificação por este CARF, que não está de posse da escrituração contábil da empresa, de modo a verificar a escorreição das alegações de direito, e sua correspondência à escrituração fiscal.

Pelo exposto, voto no sentido de **converter em diligência** o presente processo, para que a unidade local verifique se a argumentação de direito expressa pela recorrente (de que adota o regime de competência, computando no momento da tradição os faturamentos antecipados, assim como as compras para recebimento futuro e compras em consignação) guarda consonância com a escrituração fiscal da empresa.

Sendo compatível a escrituração com as alegações de direito, deve a autoridade local ainda apurar, considerando a adoção do regime de competência, eventuais diferenças restantes em relação aos créditos solicitados, bem como em relação ao valor lançado.

Tal análise deverá tomar em conta os lançamentos contábeis efetuados em relação ao período de que trata o presente processo, e considerar as notas fiscais apresentadas às fls. 754 a 771, no que forem pertinentes com os valores glosados ou lançados.

Após a emissão do relatório de diligência, dê-se ciência à recorrente, observando-se os ditames do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, para que se manifeste em trinta dias, devolvendo-se os autos a este colegiado.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA