



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

**Processo n°** 13116.001071/2009-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.440 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de março de 2017  
**Matéria** PIS - DCOMP E AI  
**Recorrente** ADUBOS ARAGUAIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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. 543-C 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, acolhendo o resultado da diligência, e seu impacto

reduzidor na autuação, rechaçando as majorações efetuadas nos meses de fevereiro, setembro e novembro de 2005, e reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida, exclusivamente no que se refere à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício. O voto do Conselheiro Robson José Bayerl, ausente justificadamente na sessão, foi coletado e computado na reunião de fevereiro/2017.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Orlando Rutigliani Berri (suplente), André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre o **PER/DCOMP** de fls. 2 a 29<sup>1</sup>, 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 trimestre), R\$ 10.927,08 (2º trimestre), R\$ 40.951,85 (3º trimestre) e R\$ 48.267,65 (4º trimestre).

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, 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 como “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.

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

No ano de 2005, a análise fiscal foi mais simples, tendo em vista que a maioria dos bens adquiridos, produzidos, vendidos e revendidos pela empresa já estavam com alíquota zero. De início, foram 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 glosas 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 tivessem 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 a 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 **juízo 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 (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 abrangendo 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 balancete 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.

O processo foi apreciado pelo CARF em 28/11/2013, que acordou, unanimemente, em converter o julgamento em diligência, na **Resolução** nº 3403-000.527, para que a unidade local verificasse 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) guardava consonância com a escrituração fiscal da empresa, e, sendo compatível a escrituração com as alegações de direito, para que a autoridade local ainda apurasse, considerando a adoção do regime de competência, eventuais diferenças restantes em relação aos créditos solicitados, bem como em relação ao valor lançado. Determinou-se à autoridade local, por fim, que, na análise, fossem tomados em conta os lançamentos contábeis efetuados em relação ao período

de que trata o presente processo, e consideradas as notas fiscais apresentadas às fls. 754 a 771, no que fossem pertinentes com os valores glosados ou lançados.

Na **Informação Fiscal** de fls. 1030 a 1045, a unidade local da RFB, após análise da escrituração contábil da empresa, relata que: (a) a irregularidade encontrada pela fiscalização na apuração das receitas de vendas restringe-se aos meses de fevereiro a julho de 2004, sendo os valores informados no DACON compatíveis com aqueles lançados pela empresa em sua contabilidade; (b) os valores das compras apuradas com base na variação das contas contábeis de estoque são semelhantes àqueles informados nos DACON do período, mas incluíram, indevidamente, as mercadorias recebidas em consignação, e, tendo em vista que o mesmo equívoco encontrado no DACON pela fiscalização foi replicado na escrituração contábil, não é possível saber se os acréscimos dos estoque de mercadorias para revenda (conta contábil 1.1.7.04) e estoque de matéria-prima (conta contábil 1.1.7.03) referem-se, de fato, a operações passíveis de apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP, na forma do artigo 3º, § 1º, I da Lei nº 10.637/2002; e (c) nos meses de fevereiro a julho, o recebimento de mercadoria em consignação é muito superior às vendas, o que contradiz a declaração da recorrente de que “grande parte das vendas dessas mercadorias ocorreu nos mesmos meses em que recebidas em consignação”, o que o que justificaria o reconhecimento do crédito no mês de sua entrada. Com fundamento no exposto, a autoridade fiscal conclui que “a escrituração contábil apresentada pelo sujeito passivo não constitui documentação hábil e idônea para comprovar a existência dos créditos decorrentes de aquisições de insumos e de bens para revenda informados nos DACON dos meses de fevereiro a julho de 2004, pois as mercadorias recebidas em consignação foram indevidamente lançadas nas contas contábeis de estoque”. Considerando os valores informados em DACON, foram efetuados os ajustes no despacho decisório e na autuação indicados às fls. 1040/1043, chegando-se aos valores a pagar de Contribuição para o PIS/PASEP no ano-calendário 2004, após o desconto dos créditos apurados no regime de não-cumulatividade e dos valores retidos na fonte, constantes da tabela de fl. 1044, devendo ser alterada a autuação, no sentido de reduzir o valor a pagar da contribuição ao longo do ano-calendário 2004 de R\$ 523.298,47 para R\$ 233.035,04, estendendo-se a redução aos juros de mora e à multa de ofício, não havendo modificações a efetuar no despacho decisório.

Cientificada da Informação Fiscal em 01/08/2016 (cf. Termo de fl. 1049), a empresa apresentou **manifestação** em 30/08/2016 (fls. 1051 a 1058), sustentando que: (a) a fiscalização, ao diligenciar, foi além de suas atribuições para aquela averiguação, detectando que o contribuinte teria apurado créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, nos DACON de fevereiro a julho de 2004, a partir da simples entrada de mercadoria recebida em consignação; e (b) operou a decadência, tendo em vista que o lançamento somente se aperfeiçoou em 08/12/2009, não podendo alcançar tributos de período anterior a dezembro de 2004, por ter havido recolhimento a menor, e não ausência de pagamento.

Em 28/09/2016 o processo retornou a este relator (fl. 1065), tendo sido indicado para a pauta em outubro de 2016, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

Em janeiro de 2017, pediu vistas do processo o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira. Em fevereiro do mesmo ano, pediu vistas o Conselheiro André Henrique Lemos. Após o pronunciamento do voto do relator, pelo provimento parcial do recurso voluntário apresentado, dele divergiram os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Robson José Bayerl, ambos exclusivamente no que se refere à exclusão de juros de mora sobre a multa

de ofício, sendo que o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões, em relação à decadência, e, integralmente, nos demais temas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado 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, abarca 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.

### Da decadência

Sustenta a recorrente ter havido decadência, porque é aplicável ao caso a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O julgador de piso, ao verificar a inexistência de pagamento (não acolhendo a tese de que o aproveitamento de crédito equivaleria ao pagamento), aplica a regra do art. 173, I do CTN, verificando que a decadência operaria somente em 31/12/2009, portanto, depois da ciência da autuação (08/12/2009).

Nesse aspecto, é de se destacar que o entendimento do julgador de piso é alinhado ao expresso pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do antigo CPC (atual artigo 1036 do novo CPC), e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152/2016:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o*

**pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (...)"(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, unânime, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (grifo nosso)

Recorde-se, no caso concreto em análise, que no despacho decisório se atesta que não houve pagamento nem confissão em relação aos períodos de 02/2004 a 12/2004.

E a leitura alargada que a recorrente faz da expressão "antecipação de pagamento" não merece prosperar, seja pela não vinculação do julgador aos precedentes administrativos citados, seja porque tais precedentes se referem a situações específicas diversas da presente nos autos, ou ainda porque não tomam em conta as disposições do citado REsp, este sim de observância obrigatória pelo julgador administrativo.

Também não merece prosperar a menção efetuada pela recorrente ao REsp nº 1.120.295/SP, que, apesar de também ser de observância obrigatória pelo tribunal administrativo, não versa sobre o tema tratado no presente processo, mas sobre prescrição na

cobrança judicial do crédito tributário, tomando a DCTF como declaração apta a constituir o crédito tributário federal. No mesmo sentido, a súmula nº 436 do STJ.

Assim, afasta-se a preliminar de decadência, pois a regra aplicável é a do art. 173, I do CTN.

**Da “venda para entrega futura” ou do “faturamento antecipado”, e da “compra para recebimento futuro” ou “adiantamento para futura retirada” e da compra 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). O raciocínio é válido ainda para as “compras para recebimento futuro” e “compras em consignação”.

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 n. 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 n. 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. Por isso, e por considerar que é regular o procedimento indicado como adotado pela recorrente para cômputo temporal das receitas, foi efetuada conversão em diligência, para que a unidade local da RFB, à

luz da escrituração fiscal da empresa, verificasse 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. Determinou-se ainda à unidade local que no caso de ser compatível a escrituração com as alegações de direito, deveria ser apurada, considerando a adoção do regime de competência, eventual diferença em relação aos créditos solicitados, bem como em relação ao valor lançado.

A nosso ver, a autoridade local cumpriu a contento a diligência, nesse aspecto, permitindo a formação de convicção necessária ao julgamento da lide.

Na Informação Fiscal de fls. 1030 a 1045, além de ser efetuado cotejamento entre DACON e escrituração, considerando o regime adotado pela empresa, evidenciou-se o impacto de tal procedimento na autuação, que ficou reduzida, a título de principal, no ano de 2004, de R\$ 523.298,47 para R\$ 233.035,04, da seguinte forma:

Mês	PIS/Pasep a pagar no ano-calendário 2004	
	Auto de Infração	Diligência
janeiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
fevereiro	R\$ 0,00	R\$ 828,75
março	R\$ 92.866,81	R\$ 48.576,23
abril	R\$ 53.715,53	R\$ 45.730,34
maio	R\$ 120.709,55	R\$ 84.813,08
junho	R\$ 149.242,36	R\$ 18.715,77
julho	R\$ 79.404,99	R\$ 0,00
agosto	R\$ 4.828,97	R\$ 1.840,62
setembro	R\$ 0,00	R\$ 3.416,42
outubro	R\$ 9.147,68	R\$ 5.731,25
novembro	R\$ 5.320,49	R\$ 15.320,49
dezembro	R\$ 8.062,09	R\$ 8.062,09
<b>Total</b>	<b>R\$ 523.298,47</b>	<b>R\$ 233.035,04</b>

O resultado da diligência é questionado especificamente pela recorrente apenas em um aspecto (já que a decadência, tratada na manifestação, não se refere a tal resultado, mas a elementos já constantes no processo), o de que teria a autoridade diligenciante ido além de suas atribuições para aquela averiguação, detectando que o contribuinte teria apurado créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, nos DACON de fevereiro a julho de 2004, a partir da simples entrada de mercadoria recebida em consignação.

Veja-se, no entanto, qual era a própria demanda pela diligência (fl. 828):

*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.*

A unidade local da RFB, assim, extrapolou, a nosso ver, o que foi demandado na conversão em diligência, apenas no que se refere aos meses de fevereiro, setembro e novembro, em relação aos quais houve majoração *in pejus*, que consistiria em verdadeira autuação complementar, incompatível com o estágio em que se encontra o processo.

Ao checar a conformidade da alegação de direito com a escrituração, percebeu a autoridade diligenciante que a contabilização (assim como o DACON) incluiu mercadorias recebidas em consignação, não sendo possível saber se os acréscimos do estoque de mercadorias para revenda (conta contábil 1.1.7.04) e estoque de matéria-prima (conta contábil 1.1.7.03) se referiam, de fato, a operações passíveis de apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP, na forma do artigo 3º, § 1º, I da Lei nº 10.637/2002.

A detecção não é fruto de inovação fiscal, mas da própria demanda de verificação efetuada por este órgão julgador, para que fosse possível formar convicção sobre a matéria a ser apreciada.

Tendo em vista o exposto, acolhemos o resultado da diligência, exceto no que se refere aos meses de fevereiro, setembro e novembro de 2005, para os quais houve majoração das bases da autuação. Tal resultado, com a ressalva aqui exposta, reduz o montante principal da autuação, espraiando-se, por óbvio, tal redução, nos juros e na multa correspondentes.

### **Dos juros de mora sobre a multa de ofício**

Por fim, a recorrente traz, em sede recursal, tema que, apesar de não estar contido na autuação ou no despacho decisório, foi objeto de manifestação na impugnação, e sobre o qual a DRJ expressamente se pronunciou: a incidência (ou não) de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

*“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)*

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*“Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)*

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a

sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

*“Art. 61. Os **débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão **acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

*“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.*

*§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)*

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, para que a penalidade não se tornasse pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, acolhendo o resultado da diligência, e seu impacto redutor na autuação, rechaçando as majorações efetuadas nos meses de fevereiro, setembro de novembro de 2005, e reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Rosaldo Trevisan