



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001070/2009-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.945 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente ADUBOS ARAGUAIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, §4º DO CTN.

A Lei n. 10.833/2003, em seus artigos 35 e 36, prevê determinadas hipóteses em que o tomador de serviços e/ou pelo adquirente de bens, na condição de fonte pagadora, deverá realizar retenção de valores correspondentes à COFINS. Nesses casos, as contribuições são retidas e pagas ao Tesouro Nacional pela fonte pagadora e tais valores são considerados uma antecipação de pagamento do valor devido a título de contribuições pelo contribuinte que sofreu a retenção. Nestes casos, o prazo decadencial para o lançamento fiscal deve seguir a regra do art. 150, §4º do CTN.

COFINS. 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 possui em estoque o 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 das contribuições. O mesmo raciocínio se aplica a “adiantamento para futura retirada”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (i) acolher a preliminar de decadência em relação às competências de Maio a Outubro de 2004 e Dezembro de 2004; e (ii) afastar da base de cálculo do lançamento os débitos apurados sobre operações com faturamento antecipado.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente) e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Versa o presente sobre PER/DCOMP, transmitidos entre 05/06/2007 e 25/08/2008, para compensação de créditos de COFINS referentes aos quatro trimestres de 2005 (decorrentes do art. 17 da Lei no 11.033/2004) com débitos de IRPJ e CSLL da empresa e que foram parcialmente homologados pela fiscalização.

Foi ainda lavrado o Auto de Infração de fls. 611 a 620 (com ciência ao sujeito passivo em 08/12/2009), para exigência dos valores de COFINS não cumulativa do ano-calendário de 2004, devidos e não confessados pelo contribuinte (março a dezembro), no total de R\$ 5.892.366,40 (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. 639 a 646), 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 fato gerador das contribuições, ocorre o (como entendeu o CARF no Acórdão no 20213543), 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, reitera a argumentação da manifestação de inconformidade, acrescentando-se que (a) tratando-se a COFINS 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/0105.779 e 0105.825), 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.

Diante disso, a DRJ/BSB julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o auto de infração. No julgamento (da manifestação de inconformidade e da impugnação, efetuado de forma conjunta), concluiu-se que: (a) o argumento de que o direito a crédito surge no momento da tradição das mercadorias quando estas não estejam em estoque (faturamento antecipado) não encontra guarida no art. 1º da Lei no 10.833/2003, 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”.

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário (abarcando o julgamento tanto do auto de infração quanto da manifestação de inconformidade, efetuado de forma conjunta pela DRJ), 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 então encaminhado ao CARF, sendo distribuído inicialmente ao Cons. Rosaldo Trevisan, cujo voto foi pela conversão do julgamento em diligência, nos termos na Resolução CARF n. 3403-000.526 para verificar as alegações da recorrente quanto a adoção

do regime de competência e apuração de eventuais diferenças restantes em relação aos créditos solicitados, bem como em relação ao valor lançado.

Do retorno dos autos ao CARF, esta Turma entendeu pela necessidade de realização de segunda diligência, consignada na Resolução CARF n. 3401-001.174, desta vez quanto aos argumentos de que as retenções deveriam ser consideradas para fins de contagem do prazo decadencial, entendendo necessário que a unidade de origem verificasse e confirmasse a existência de retenções no período a que se refere a autuação.

Por meio da Informação Fiscal n. 0016/2017 (fls. 1116 a 1118) a unidade de origem confirmou as retenções de Cofins nos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2004, devolvendo o processo ao CARF, sendo, desta vez, a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme indicado no relatório, versam os presentes autos tanto de homologação de créditos pleiteados em PER/DComp, quanto de lançamento fiscal derivado de tal fiscalização.

O recurso voluntário é pautado em três argumentos principais: (i) ocorrência de decadência em relação ao lançamento efetuado, visto que, em razão das retenções sofridas – e que devem ser consideradas como antecipação de tributo – deve-se aplicar a regra contida no art. 150, § 4º do CTN; (ii) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; (iii) as operações classificadas como “venda para entrega futura” e “vendas em consignação” são, de fato, faturamento antecipado, tendo a recorrente realizado procedimento correto quanto ao momento de escrituração da venda e utilização dos créditos; os quais surgem apenas no momento da tradição, e não da emissão da nota fiscal de faturamento antecipado.

Assim, passa-se a análise das questões de forma individualizada.

1) Da decadência do lançamento fiscal

Conforme indicado no relatório, a recorrente alega que houve decadência do prazo para lançamento referente aos períodos de apuração até Dezembro/2004, visto que, em virtude das retenções sofridas, as quais se equivaleriam ao pagamento antecipado para fins de contagem do prazo, dever-se-ia aplicar a regra contida no art. 150, § 4º do CTN.

Por entender que a questão era relevante, esta Turma, ao analisar o processo, entendeu que seria necessário realizar diligência para comprovar tais retenções, o que foi devidamente confirmado pela unidade de origem, conforme se verifica do trecho abaixo retirado da Informação Fiscal (fls. 1117 e 1118):

“Os valores declarados pelo contribuinte nos Dacon referentes aos meses de maio, junho e agosto são idênticos aos informados pelas fontes pagadoras em Dirf. Porém, nos meses de setembro e outubro, os valores dos Dacon são superiores aos das Dirf. Quanto ao mês de dezembro, houve retenção informada em Dirf que não foi declarada pelo contribuinte no Dacon do 4º trimestre de 2004. O resumo dos valores extraídos dos Dacon e das Dirf encontra-se na tabela seguinte:

Período da Retenção	Valor da Cofins retida informado no Dacon	Valor da Cofins retida informado na Dirf
Maio/2004	R\$ 342,18	R\$ 342,19
Junho/2004	R\$ 375,78	R\$ 375,78
Julho/2004	R\$ 621,55	R\$ 141,57
Agosto/2004	R\$ 42,10	R\$ 42,10
Setembro/2004	R\$ 539,16	R\$ 161,43
Outubro/2004	R\$ 644,62	R\$ 637,87
Dezembro/2004	R\$ 0,00	R\$ 108,57
Total	R\$ 2.565,39	R\$ 1.809,51

Tendo em vista que os valores de Cofins retida declarados pelo contribuinte nos Dacon do período foram integralmente reconhecidos pela fiscalização e que a controvérsia em relação ao termo inicial da contagem do prazo decadencial limita-se a existência ou não da retenção, o contribuinte não foi intimado a justificar a divergência entre os valores. Assim, considerando que foram confirmadas as retenções de Cofins nos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro, encaminho o processo à Execução para que o contribuinte seja cientificado do resultado da diligência a fim de que possa se manifestar, caso seja de seu interesse, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do parágrafo único do art. 35 do Decreto 7.574, de 2011. Após o decurso do referido prazo, o processo deverá ser encaminhado ao CARF para a continuidade do julgamento.” (grifo nosso)

Entendo que assiste razão à recorrente. Isto porque, ainda que a retenção não seja instituto idêntico ao pagamento, para os fins do presente processo, ao ser confirmado que os valores indicados pela recorrente foram, de fato retidos – e que tais valores não podem ser exigidos novamente –, resta configurado pagamento parcial dos tributos devidos, o que atrai a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º do CTN.

Como bem destacou o redator do voto vencedor da Resolução CARF n. 3401-001.174 (fl. 1105), acolhido por esta Turma nos presentes autos, “a Lei n. 10.833/2003 prevê determinadas hipóteses em que o tomador de serviços e/ou pelo adquirente de bens, na condição de fonte pagadora, deverá realizar retenção de valores correspondentes à COFINS. Nesses casos, as contribuições são retidas e pagas ao Tesouro Nacional pela fonte pagadora e tais valores são considerados uma antecipação de pagamento do valor devido a título de contribuições pelo contribuinte que sofreu a retenção, como preveem os artigos 35 e 36 da Lei”, senão vejamos:

Art. 35. Os valores retidos no mês, na forma dos arts. 30, 33 e 34 desta Lei, deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente àquele mês em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço.

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições. (grifo nosso)

Vale observar que, o único mês controverso foi dezembro/2004, cujas retenções não foram reconhecidas pela fiscalização em razão de não terem sido declaradas em DACON, mas apenas registradas em DIRF pelas fontes pagadoras. Ora, ainda que tal situação não seja ideal, entendo que a ausência do registro em DACON não pode ser suficiente para afastar o conhecimento da retenção. Isto porque, nos termos dos supracitados arts. 35 e 36, em se tratando de tributo retido na fonte, é de responsabilidade do órgão público tomador do serviço e/ou adquirente do bem apurar e realizar a retenção, sendo esta a informação primordial a ser acatada. Assim, acolho parcialmente o resultado da diligência para, além dos períodos reconhecidos pela fiscalização (maio a outubro/2004), reconhecer também as retenções sofridas em dezembro/2004.

Por tal razão, considerando que a recorrente teve ciência do AI apenas em 08/12/2009 (conforme comprovado à fl. 612), cujo período de apuração compreendia apenas os meses de março a dezembro de 2004, forçoso concluir que o lançamento foi parcialmente atingido pela decadência, de modo que o mesmo deve ser afastado no que diz respeito às competências de maio a outubro de 2004 e dezembro de 2004. Por outro lado, considerando que não houve retenção em novembro/2004, tal qual aponta o resultado da diligência, válida a regra do art. 173 do CTN, motivo pelo qual o lançamento sobre esta competência deve ser mantido.

2) Do mérito

Considerando que os presentes autos se referem também a PER/DCOMP, independente da decisão da Turma sobre a decadência do lançamento, faz-se necessário adentrar no mérito da discussão, cujo objeto se refere aos créditos de COFINS pleiteados nas operações classificadas como “venda para entrega futura” e “vendas em consignação”.

Na visão da fiscalização, tais créditos não poderiam ser aproveitados em virtude de erro de escrituração, visto que o fato gerador teria ocorrido da emissão da nota fiscal, o que não ocorreu, visto que a recorrente adotou como critério de recolhimento dos tributos o momento da tradição – nos casos de venda para entrega futura – e a data de venda da mercadoria pelo consignatário para terceiro – nos casos de venda em consignação.

Por sua vez, a recorrente defende a retidão da escrituração e recolhimento dos tributos, visto que o faturamento antecipado e a mera remessa de produtos não teriam o condão de gerar a incidência tributária por não ser operação de venda propriamente dita.

Entendo que as duas modalidades de venda precisam ser avaliadas separadamente, visto que trazem elementos e análises específicas a serem enfrentadas.

2.1) Vendas com faturamento antecipado

Diante dos fatos narrados, entendo que assiste razão à recorrente quanto às vendas com faturamento antecipado. Isto porque a legislação do imposto de renda da 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).

Tal lógica possui repercussão sobre a COFINS, visto que sua base de cálculo, na sistemática não cumulativa, é a receita bruta, utilizando-se, no 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:

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>>.

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, 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 nº 6.404, de 1976, art. 177 e art. 187, § 1º; Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, art. 247, §1º, 248, 251, 274 e 408; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.*

Esta turma do CARF, em composição bastante semelhante à atual (com presença dos conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) já enfrentou a matéria sobre a incidência das contribuições sobre o faturamento antecipado em voto de minha relatoria, com conclusão unânime no sentido de reconhecer como marco temporal a data da tradição dos produtos, conforme consta na Resolução CARF n. 3401-001.998.

Por fim, ainda que a meu ver não haja diferença de tratamento a ser aplicado, deve-se afastar as suspeitas levantadas pela fiscalização (fl. 1070) de que não seria possível verificar se as vendas, de fato, se referiam a produtos não disponíveis em estoque a fim de que fosse caracterizada a situação narrada pela recorrente (faturamento antecipado e não entrega futura), tendo em vista que foram juntadas provas nos autos que atestam a veracidade das informações, a saber, declarações de adquirentes que afirmam que a entrega da mercadoria não se deu na data da emissão das NFs em razão da indisponibilidade dos produtos no estoque da recorrente (fls. 662 a 663 e 698 a 700).

Neste sentido, entendo que os créditos pleiteados pela recorrente sobre vendas com faturamento antecipado devem ser homologados e, conseqüentemente, eventual lançamento remanescente sobres estas afastado.

2.2) Vendas em consignação

No caso das vendas em consignação, a recorrente defende que adotou procedimento correto ao considerar como fato gerador das contribuições a data de venda dos produtos pelo consignatário a terceiro.

Sua argumentação para contestar o entendimento da fiscalização de que os recolhimentos deveriam ter ocorrido na data da remessa seria no sentido de que a consignação mercantil implica em detenção precária da mercadoria sem que houvesse venda efetiva e/ou transmissão da propriedade das mesmas, não havendo fato gerador a ser apurado. Nesse sentido, cita o art. 534 do Código Civil e o entendimento do STJ no REsp n. 1.321.681/DF de relatoria do Min. Benedito Gonçalves para amparar sua atuação.

Por outro lado, a fiscalização, em sede de diligência, demonstrou o critério em tese adotado pela recorrente e informado em suas manifestações não se comprova pela análise de seus registros contábeis (fls. 1074 e 1075):

“Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte reconhece que, na aquisição de mercadorias em consignação, o crédito é gerado no momento em que o consignatário as comercializa com terceiros. Porém, o sujeito passivo argumenta que “grande parte das vendas dessas mercadorias ocorreu nos mesmos meses em que recebidas em consignação”, o que justificaria o reconhecimento do crédito no mês de sua entrada.

Todavia, o batimento mensal, apresentado no Despacho Decisório e reproduzido abaixo, entre as notas fiscais de CFOP 1111 (faturamento) e 1917 (recebimento de mercadoria consignada) comprovam que a alegação do contribuinte é improcedente. Nos meses de fevereiro a julho, o recebimento de mercadoria em consignação é muito superior às vendas: [...]

Ante o exposto, conclui-se 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.”

Ora, entendo que a lógica adotada pela fiscalização no momento de despacho decisório e lançamento fiscal não é correta, visto que a natureza jurídica da consignação mercantil, definida no art. 534 do Código Civil, é de operação em que determinada mercadoria é entregue por um contribuinte a outro contribuinte, para que este venda em prazo convencionado entre ambos ou, caso não ocorra a venda de toda ou parte da mercadoria remetida, seja esta devolvida à origem, sem que haja pagamento ou recebimento de qualquer valor. Portanto, a NF de remessa não enseja fato gerador das contribuições, ainda que seja possível incidência de IPI/ICMS, visto que os fatos geradores não dependem de venda efetiva/faturamento.

Assim, nestes casos, somente ocorre o faturamento quando as mercadorias forem efetivamente vendidas pelo consignatário a terceiros (consumidores finais), o que, em teoria, demonstra a correção da lógica trazida pela recorrente.

Por outro lado, não pode a recorrente assumir data aleatória de suposta venda das mercadorias pelo consignatário a terceiro para fins de escrituração e recolhimento dos tributos – e suposta tomada de créditos. Assim, ainda que a interpretação legal trazida no recurso voluntário seja correta, a questão de fundo a ser avaliada é probatória, principalmente considerando as regras estabelecidas no art. 170 do CTN para fins de crédito. Ou seja, como a mera remessa não é tributada, também não pode gerar créditos, tendo que ser confirmada a efetiva conversão da mesma em venda/faturamento para que tal situação seja possível.

Diante disso e considerando que a diligência realizada indicou divergências entre os fatos narrados pela recorrente e o que foi registrado em sua contabilidade no que se refere ao momento da venda efetiva e conversão da remessa em faturamento, entendo que não restam configuradas a certeza e liquidez necessárias para homologação dos créditos pleiteados neste tipo de operação, devendo ser mantida a decisão de piso.

Por fim, no que diz respeito à discussão de juros sobre multa, não se pode acolher o pedido da recorrente, visto que o entendimento pacificado neste Conselho vai em sentido contrário e resta fixado em súmula, a saber:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para acolher a preliminar de decadência em relação às competências de maio a outubro e dezembro de 2004 e afastar o lançamento sobre as operações com faturamento antecipado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias