PIS e Cofins na aquisição de insumos sujeitos à entrega futura

A Receita Federal do Brasil (RFB) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) debruçaram-se, em determinadas ocasiões, sobre as operações conhecidas como *venda para entrega futura*, com a finalidade de identificar o momento em que deve ser reconhecida a receita para fins de incidência das contribuições ao PIS e à Cofins. O ponto a ser abordado na coluna de hoje, todavia, é o passo seguinte da operação, *i.e.*, o momento do correlato creditamento naquelas operações sujeitas à não

Antes, todavia, de seguir adiante, mister se faz dar um passo atrás para distinguir duas operações, a saber: 1) v*enda para entrega futura;* e 2) *faturamento antecipado.*

A primeira dessas operações, *i.e.*, *venda para entrega futura*, decorre daquelas situações em que a há a venda de *bens mantidos em estoque* do alienante, com o imediato recebimento do pagamento, mas que só serão remetidos ao adquirente em um momento ulterior. Nesse cenário, o bem negociado não é imediatamente entregue ao seu adquirente por uma liberalidade sua, o que fica retratado na avença.

Por sua vez, as operações com *faturamento antecipado* são aquelas decorrentes da venda de produtos que *ainda serão adquiridos ou produzidos* pelo alienante e, por isso mesmo, ainda não existem em seu estoque, havendo, igualmente, recebimento do pagamento com posterior remessa dos bens ao adquirente. Aqui os bens comprados não são entregues ao adquirente porque é impossível fazê-lo, já que o alienante ainda não os possui ou ainda não os produziu.

Assim, para a devida compreensão da discussão, é pressuposto esclarecer que a controvérsia perpassa, primeiramente, em identificar o momento adequado para submeter tais valores à tributação por parte do vendedor, seja ele no instante: 1) do recebimento dos valores; ou 2) da remessa dos bens alienados.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

A Coordenação-Geral de Tributação da RFB, em 16/1/2017, emitiu a Solução de Consulta nº 12, oportunidade em que concluiu que, em se tratando de hipótese de *venda para entrega futura*,a receita, para fins de incidência de contribuição ao PIS e de Cofins, deveria ser reconhecida, sob o regime de competência, no período em que celebrado o contrato. O momento relevante, portanto, seria o instante da celebração do negócio jurídico e não o momento da remessa do bem, nessa segunda hipótese.

Por sua vez, ainda segundo a citada solução de consulta, em se tratando de *faturamento antecipado* , a receita deveria ser reconhecida na competência em que o produto for adquirido ou produzido. O relevante, nesse caso, não é o momento da celebração do negócio jurídico, mas, sim, o átimo temporal em que há a aquisição/produção do bem previamente negociado.

Reforçando a conclusão adotada acima, em 17/10/2017, a Cosit também emitiu a Solução de Consulta nº 507, por meio da qual manifestou o entendimento de que *"(n)a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, as agroindústrias que vendem para entrega futura mercadorias resultantes da industrialização de sua própria produção devem reconhecer as receitas decorrentes dessas vendas no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas"*.

Feitos esses esclarecimentos, já possível agora se debruçar sobre o ponto central da coluna de hoje, ou seja, em que momento o adquirente do produto sujeito à uma operação de *venda/aquisição para entrega futura* pode creditar-se da contribuição ao PIS e à Cofins então incidentes, *i.e.*, se no instante da celebração do negócio ou se no momento da efetiva entrada dos bens no estabelecimento do adquirente.

Mantendo coerência com as citadas soluções de consulta, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf, em 1/2/2018, por meio do Acórdão nº 3402004.904 [1], analisou processo decorrente da glosa de créditos de contribuição ao PIS e de Cofins na hipótese de *venda/aquisição para entrega futura*.

No caso em análise e de acordo com a fiscalização, o adquirente só teria o direito ao crédito no efetivo momento da entrada dos bens em seu estabelecimento, sendo indevida, a seu ver, a apropriação de créditos com amparo nas notas fiscais decorrentes de *compra para futuro recebimento.*

Neste caso, com fundamento na já citada Solução de Consulta nº 507, por maioria de votos, refutou-se o posicionamento fiscal. Da leitura do voto vencedor [2] observa-se que o colegiado concluiu que *a interpretação vigente e vinculante para os auditores da RFB para o artigo 3º, §3º, I, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, em relação à venda para entrega futura, é que o fato gerador do direito ao crédito é a celebração do contrato, que marca a aquisição do bem, a despeito da transmissão se operar posteriormente*.

Logo, se a celebração do contrato marca o momento em que a receita é auferida, neste instante também surge o correlato direito ao creditamento da contribuição ao PIS e à Cofins para o adquirente do bem negociado, ainda que sua entrega fique sujeita a um momento temporal futuro. Em idêntico sentido foi o teor do Acórdão nº 3402004.905, de 1/2/2018.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Em 20/11/2018, julgando caso análogo ao tratado alhures, a 2ª Turma Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, manifestou-se em sentido oposto ao que fora até então exposto, conforme se depreende do Acórdão nº 9303-007.629 [3]. Nessa oportunidade, o relator do caso [4] pautou-se na Solução de Consulta Disit/SRRF01 nº 50, de 2004 [5], ao argumentar que o creditamento só seria viável com a tradição da mercadoria adquirida.

O aludido voto ignora, entretanto, que a *ratio* da solução de consulta veiculada em 2004 e que lhe deu esteio, foi superada pelos fundamentos das outras soluções de consulta aqui mencionadas, ambas de 2017, afinal, não parece ser congruente que haja uma desconexão temporal entre os momentos do reconhecimento da receita e do correlato creditamento para uma mesmíssima operação empresarial.

É bem verdade que essa questão ainda foi pouco explorada no âmbito da CSRF, sendo possível, portanto, que com uma maior maturação do problema o entendimento então exarado seja revisto, especialmente para evitar uma notória incongruência entre tal posicionamento e as Soluções de Consulta nºs 12/2017 e 507/2017, bem como em relação à própria jurisprudência das turmas ordinárias daquele tribunal.

[1] Que, no particular tópico aqui tratado, restou assim ementado:

CRÉDITO. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. SOLUÇÃO COSIT Nº 507/2017.

Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins pelo regime não cumulativo, os bens faturados em venda para entrega futura dão direito ao crédito devem reconhecer as receitas decorrentes dessa aquisição no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas. Inteligência da Solução COSIT nº 507/2017.

[2] Redator designado Conselheiro *Carlos Augusto Daniel Neto.*

[3] Que, no tópico que interessa para a presente coluna, restou assim ementado:

INSUMOS. AQUISIÇÕES PARA ENTREGA FUTURA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com aquisições de insumos para entrega futura não geram créditos da contribuição na data de emissão da nota fiscal de simples faturamento e sim no mês da emissão da nota fiscal da efetiva entrega dos produtos no estabelecimento do contribuinte, quando, de fato, ocorre o fato gerador da contribuição.

[4] Conselheiro *Rodrigo Pôssas*.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[5] Assim ementada:

OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO.

Nas operações de compra futura, o crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matéria-prima utilizada na produção, deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria-prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade e, consequentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria.

Date Created
23/09/2020

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.