



---

**Solução de Consulta nº 507 - Cosit**

**Data** 17 de outubro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Considera-se como venda para entrega futura aquela resultante de contrato de compra e venda em que, no momento de concretização do negócio, o vendedor já possui em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, os quais, por vontade dos contratantes, permanecerão com o vendedor, na condição de mero depositário, para entrega ao comprador em ocasião posterior.

Na 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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Decreto-lei nº 1.598, de 1974, arts. 7º, § 4º, e 67, *caput*, XI; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; RIPI/2010, arts. 187, I e II, 407, VII, e 410; Convenio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; PN CST nº 58, de 1977, item 4.3; PN CST nº 40, de 1976, item 4; PN CST nº 73, de 1973, itens 5 a 8; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Considera-se como venda para entrega futura aquela resultante de contrato de compra e venda em que, no momento de concretização do negócio, o vendedor já possui em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, os quais, por vontade dos contratantes, permanecerão com o vendedor, na

condição de mero depositário, para entrega ao comprador em ocasião posterior.

Na apuração da Cofins 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Decreto-lei nº 1.598, de 1974, arts. 7º, § 4º, e 67, *caput*, XI; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; RIPI/2010, arts. 187, I e II, 407, VII, e 410; Convenio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; PN CST nº 58, de 1977, item 4.3; PN CST nº 40, de 1976, item 4; PN CST nº 73, de 1973, itens 5 a 8; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Considera-se como venda para entrega futura aquela resultante de contrato de compra e venda em que, no momento de concretização do negócio, o vendedor já possui em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, os quais, por vontade dos contratantes, permanecerão com o vendedor, na condição de mero depositário, para entrega ao comprador em ocasião posterior.

Na apuração da Contribuição Previdenciária prevista no *caput* do art. 22A da Lei nº 8.212/1991, as agroindústrias que vendem para entrega futura mercadorias resultantes da industrialização de sua própria produção devem reconhecer a receita decorrente 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.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.212, de 1991, art. 22A; Decreto-lei nº 1.598, de 1974, arts. 7º, § 4º, e 67, *caput*, XI; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; RIPI/2010, arts. 187, I e II, 407, VII, e 410; Convênio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; IN RFB nº 971, de 2009, art. 169; PN CST nº 58, de 1977, item 4.3; PN CST nº 40, de 1976, item 4; PN CST nº 73, de 1973, itens 5 a 8; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

## **Relatório**

Trata-se de consulta apresentada pela pessoa jurídica acima identificada que informa industrializar *sua própria produção, originária de cana-de-açúcar, cultivada em área própria, área de parceria e arrendamento, (...) sendo que, ao final do processo industrial, surgem como produtos o açúcar, o álcool e a energia elétrica.*

2. A interessada relata que parte dessa produção é vendida para ser entregue futuramente, embora todas as mercadorias em questão já tenham sido produzidas e existam no seu estoque antes da concretização da venda.
3. Aduz que, nas vendas citadas no item anterior, emite duas categorias de notas fiscais: (i) Nota Fiscal de Venda para Entrega Futura (Simples Faturamento), que corresponde ao recebimento dos pagamentos pelas vendas efetuadas, e (ii) Nota Fiscal de Remessa de Entrega Futura, que corresponde à entrega física das mercadorias vendidas.
4. Esclarece que a emissão das Notas Fiscais de Remessa de Entrega Futura é posterior à emissão da Nota de Venda para Entrega Futura (Simples Faturamento) e que isso tem gerado dúvidas quanto ao momento em que a receita deve ser reconhecida para fins de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e das Contribuições Previdenciárias.
5. Cita os arts. 1<sup>os</sup> da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e os itens 14 e 15 do Pronunciamento Técnico CPC 30, expõe seu entendimento sobre o assunto e indaga:

*Em qual momento deve submeter à tributação do PIS, da COFINS e das Contribuições Previdenciárias as receitas decorrentes das operações de venda futura por ela realizadas, isto é: (i) no momento de emissão da Nota Fiscal de Venda para Entrega Futura (principal), com base na qual recebe os pagamentos pelas vendas efetuadas; ou (ii) no momento de emissão da Nota Fiscal de Remessa de Entrega Futura (secundária), com base na qual efetua a entrega física dos produtos e reconhece efetivamente a receita dos valores correspondentes, conforme determina o Pronunciamento Técnico CPC 30.*

6. Finalizando, registre-se que a consulente é tributada pelo regime do lucro real e, conseqüentemente, pelo regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## **Fundamentos**

7. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.
8. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da Solução da Consulta.
9. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer

informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

10. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, nos termos da referida Instrução Normativa, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir da data de sua publicação, e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

11. Feitas essas considerações, passo, a seguir, à solução da presente consulta.

12. De início, convém transcrever os seguintes dispositivos legais, relevantes para a solução da presente consulta:

**Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

(...)

*Art. 187. (...)*

(...)

*§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:*

*a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*

*b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

(...)

**Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**

*Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.*

(...)

*§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.*

(...)

*Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:*

*(...)*

*XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

#### **Lei n.º 8.212, de 1991**

*Art. 22A. A contribuição **devida pela agroindústria**, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da **receita bruta proveniente da comercialização da produção**, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei n.º 10.256/2001).*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei n.º 10.256/2001).*

*II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei n.º 10.256/2001).*

*§ 1º (VETADO) (Incluído pela Lei n.º 10.256/2001).*

*(...)*

*§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei n.º 10.256/2001).*

*§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei n.º 10.256/2001).*

*§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei n.º 10.684/2003).*

*§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção. (Incluído pela Lei n.º 10.684/2003).*

**Lei n.º 10.637, 2002**

*Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)*

*§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)*

*§ 2.º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1.º. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)*

*§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

(...)

**Lei n.º 10.833, de 2003**

*Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)*

*§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)*

*§ 2.º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1.º. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)*

*§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

(...)

13. Pois bem. Inicialmente, esta solução de consulta comentará as operações de compra e venda descritas pela consulente; em seguida, caracterizará o reconhecimento de receitas pelo regime de competência e mostrará que, como regra geral, ele é utilizado na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, bem como da Contribuição Previdenciária prevista no *caput* do art. 22A da Lei n.º 8.212, de 1991; e, finalizando, responderá a indagação da consulente.

**Operações de compra e venda descritas pela consulente**

14. A consulente refere-se a operações de compra e venda nas quais, em um primeiro momento, o negócio é concretizado e ela recebe o pagamento pela venda de

mercadorias que já existem em seu estoque e, em outro momento posterior, ela entrega as mercadorias vendidas ao seu adquirente.

14.1 Tais operações não se confundem com as operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem, e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas.

15. Embora não exista unanimidade na doutrina ou na jurisprudência quanto às denominações dessas duas espécies de contratos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB tem chamado a primeira de *venda para entrega futura* e a segunda de *faturamento antecipado*.

16. Nesse mesmo sentido, o Boletim Informativo nº 26 publicado na edição nº 13 da Revista do CRC RJ (maio/junho de 2011) define:

*A venda para entrega futura se caracteriza quando a empresa vendedora possui as mercadorias ou produtos objetos de negociação mantidos em seu estoque. Todavia, em vez de entregá-los ao comprador no ato da venda, por interesse mútuo, irá reservar e colocá-los à disposição do adquirente, que efetuará a retirada ou irá solicitar o envio em data futura. Ou seja, a mercadoria existente no estoque do estabelecimento vendedor não dá saída do estabelecimento no momento da venda. Portanto, há a transferência de propriedade da mercadoria, mas a tradição não ocorre no mesmo momento.*

*A “venda para entrega futura” diferencia-se, portanto, do “faturamento antecipado”, que ocorre quando não há nos estoques do vendedor as mercadorias ou os produtos objetos de negociação.*

17. O Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, também adota essa definição de *venda para entrega futura* em seu art. 40:

*Art. 40. Nas vendas à ordem ou para **entrega futura**, poderá ser emitida Nota Fiscal, para simples faturamento, com lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, vedado o destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, o Imposto sobre Produtos Industrializados será destacado antecipadamente pelo vendedor por ocasião da venda e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias será recolhido por ocasião da efetiva saída da mercadoria.*

*§ 2º No caso de **venda para entrega futura**, por ocasião da efetiva saída global ou parcial, das mercadorias, o vendedor emitirá Nota Fiscal em nome do adquirente, com destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação, “Remessa - Entrega Futura”, bem como número, data e valor da operação da nota relativa ao simples faturamento.*

[...]

*§ 5º Para atualização da base de cálculo, o valor constante na Nota Fiscal emitida para simples faturamento será atualizado até a data da emissão da Nota Fiscal de que trata o § 2º.*

18. Em sintonia com o Convênio Sinief s/nº, de 1970, o atual Regulamento do IPI – RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010) estabelece:

***Lançamento Antecipado***

*Art. 187. Será facultado ao sujeito passivo da obrigação tributária antecipar os atos de sua iniciativa, para o momento:*

*I - da venda, quando esta for à ordem ou para entrega futura do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 51, inciso II); ou*

*II - do faturamento, pelo valor integral, no caso de produto cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez (Lei nº 4.502, de 1964, art. 51, inciso I).*

*[...]*

*Art. 407. A nota fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:*

*[...]*

*VII - nas vendas à ordem ou para entrega futura do produto, quando houver, desde logo, cobrança do imposto;*

*[...]*

***Emissão Facultativa***

*Art. 410. É facultado emitir nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, salvo se houver destaque do imposto, o que tornará obrigatória a sua emissão.*

[negritos são do original e sublinhados não]

19. Como exemplo do uso dessa terminologia pela Secretaria da Receita Federal do Brasil pode ser citado o Parecer Normativo CST nº 40, de 31 de maio de 1976, que interpreta o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados editado em 1972 – RIPI/1972 nos seguintes termos:

*4 - O faturamento antecipado para entrega simbólica (fatura) do produto, realizado antes da sua efetiva saída do estabelecimento industrial, é disciplinado pelos artigos 29, § 2º, 121 inciso IV e § 1º, incisos I a IV, 122 e 125, inciso V e § 6º, todos do RIPI/72. Trata-se de uma das hipóteses em que o mencionado regulamento admite a emissão de nota fiscal sem correspondência com uma efetiva saída do estabelecimento, do produto nela descrito. Entretanto, o faturamento antecipado não é o caso de saída ficta, ou seja não constitui modalidade de ocorrência do fato gerador do imposto. Na hipótese de emissão de nota fiscal com lançamento do imposto (procedimento obrigatório se o contribuinte cobra, antecipadamente o montante do imposto relativo à operação; ver o PN nº 181/71), o que ocorre é, simplesmente, a antecipação do recolhimento de imposto que só será devido na saída do produto do estabelecimento, ocasião em que ele seria, normalmente, lançado na nota fiscal e, então, cobrado do adquirente. Prevalerá, portanto, nos casos de faturamento antecipado, haja ou não lançamento do imposto, o tratamento fiscal que vier a vigorar na data da ocorrência do fato gerador. Esta a razão pela qual o RIPI exige, por ocasião efetiva da entrega do produto, a emissão de nova nota fiscal, em que se lançará o imposto, para efeito de reajustamento, se tiver ocorrido variação de alíquota (artigo 121, § 1º, inciso III, combinado com o inciso III do*



§ 2º). *É que, em que pese a observação constante do citado PN nº 268/72, quanto à perfeição da venda objeto do faturamento antecipado, o mesmo parecer já havia esclarecido que os efeitos fiscais atribuídos pelo RIPI àquele procedimento visam a harmonizar as normas relativas à emissão de notas fiscais e ao lançamento do imposto com a disposição contida no artigo 124, § 5º, do mesmo regulamento, que permite seja a nota fiscal adaptada à fatura, para o fim de substituí-la.*

20. Sendo assim, mesmo reconhecendo a inexistência de unanimidade no uso dessa terminologia, fica convencionado que a presente solução de consulta chamará de contrato de compra e venda para entrega futura o contrato em que, no momento em que o negócio se aperfeiçoa, o vendedor já era proprietário das mercadorias vendidas e, mesmo tendo recebido o pagamento pela operação, mantém a posse dessas mercadorias (mas não sua propriedade) durante determinado período, por conveniência do adquirente, segundo previsão contratual expressa.

20.1 A transferência da propriedade, mas não da posse, das mercadorias vendidas decorre do instituto do constituto possessório, que, por não se presumir, deve ser necessariamente explicitada no contato de compra e venda. Na prática, ele pode manifestar-se de diversas formas, tais como, por exemplo, mas não exclusivamente, da combinação dos negócios de compra e venda e de depósito.

### **Regime de Competência**

21. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC e a extinta Coordenação do Sistema de Tributação – CST da Secretaria da Receita Federal – SRF caracterizam o Princípio e o Regime de Competência nos seguintes termos:

#### **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993**

*Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.*

*Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/2010)*

#### **Parecer Normativo CST nº 58, de 1 de setembro de 1977**

*4.3 - Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.*

22. Essas noções são detalhadas por Marcos Shigeo Takata (A conexão da Contabilidade com o Direito Tributário. *in* Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos / coordenadores Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, Dialética, 2010, p. 299-301.)), que leciona:

(...)

*16.2. No caso de venda de mercadorias, de bens ou de direitos, o direito adquirido sobre o preço se estabelece sobre os valores do preço quando o*

*vendedor cumpre sua obrigação (ou dever, como diz o mestre Pontes de Miranda); quer dizer, quando entregamos (tradição) ou transferimos a propriedade ao comprador. Não tendo havido pagamento antecipado, aquela obrigação não tem registro contábil no passivo, mas estará “potencialmente” como ativo. Com o cumprimento da obrigação haverá a baixa (lançamento a crédito) das mercadorias em estoque – ativo circulante – e sua contrapartida será o lançamento a débito em conta de custo de mercadorias vendidas (despesa): o valor a receber é um ativo (lançamento a débito) cuja contrapartida será registrada nesse momento a crédito em conta de receita de venda de mercadorias; se o valor a receber estiver “ativado” antes desse momento, a contrapartida, por ocasião da “ativação”, será um passivo de receita antecipada, e, no momento do cumprimento da obrigação, o passivo será baixado (lançamento a débito), cuja contrapartida será a crédito em conta de receita de venda de mercadorias. Não sendo bem ou direito “em estoque”, com o cumprimento da obrigação haverá a baixa (lançamento a crédito) do bem ou direito e sua contrapartida será o débito em valor a receber (ativo): a diferença positiva entre esse valor a débito (a receber) e o valor do ativo baixado (a crédito) será lançada a crédito de receita (ou eventualmente de ganho, caso o bem ou direito alienado seja extravagante ao objeto social da pessoa).*

(...)

*16.4. Daí porque, em regra, no caso de venda de mercadorias, de bens ou de direitos, as receitas devem ser reconhecidas, pelo regime de competência, no momento em que as mercadorias, os bens ou direitos são transferidos (transferência de propriedade que, em geral, se dá por tradição) ao comprador. Isso tudo independentemente do vencimento do prazo de pagamento do preço.*

*16.5 Não é por outra razão que, pelo regime de competência, a receita de venda a prazo de uma mercadoria é reconhecida no momento em que a mercadoria é transferida (a bem ver, a transferência é da propriedade da mercadoria) ao comprador, porquanto é nesse momento que o direito adquirido sobre o crédito (preço) se estabelece sobre os valores desse crédito (preço).*

(...)

23. Em consonância com esse entendimento, o Parecer Normativo CST nº 73, de 1973 (D.O.U de 1973) esclarece:

(...)

*5. Não há maiores dificuldades em se determinar o momento em que é apropriável a receita relativa às vendas a vista, pois a execução desses contratos, por parte do vendedor é imediata.*

*6. Já as empresas que vendem a crédito - entrega da mercadoria antecipada em relação ao pagamento do preço - devem apropriar o produto da venda à conta de receita do ano por ocasião da transferência da propriedade do bem, eis que, então, se configura direito incondicional do vendedor para exigência do preço.*

*7. Igualmente, em se verificando venda a termo, a receita auferida deve ser apropriada à mesma conta, também quando da transferência da propriedade da mercadoria, eis que somente nessa oportunidade se consolida a propriedade do adquirente.*

8. No caso do item anterior e em decorrência da legislação específica de proteção à poupança popular (Lei n.º 5.768, de 20/10/71, regulamentada pelo Decreto n.º 76.951, de 09/08/72), excepcionalmente ocorrem algumas hipóteses em que, face à omissão do prestamista, a empresa vendedora se apropria definitivamente de parte do preço, independentemente da tradição da mercadoria, oportunidade, então, em que deverá fazer o registro do correspondente valor em conta de receita do ano.

(...)

24. O Supremo Tribunal Federal – STF também se pronunciou sobre essa matéria, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 586.482/RS:

(...)

*O Sistema Tributário Nacional fixou **o regime de competência** como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas realizadas e das despesas incorridas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, **considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente.***

[...]

*No caso das pessoas jurídicas, portanto, seguimos a orientação de BULHÕES PEDREIRA (**Finanças e demonstrações financeiras das companhias**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 179), para quem as **mutações patrimoniais** são as decorrentes de relações jurídicas que se integram no ativo ou no passivo da pessoa jurídica, representativas, respectivamente, de direitos ou de obrigações para com terceiros.*

*Daí que as mutações ocorrerão quando o vendedor fizer a entrega da coisa vendida para o comprador, passando, então, a fazer jus ao recebimento do respectivo preço. Nesse caso, deverá ele verter esse evento em linguagem competente, registrando, no seu “contas a receber”, o direito de crédito que, a partir desse momento, passa a deter em face do comprador, crédito esse equivalente ao preço que o comprador se comprometeu a pagar quando da celebração do contrato.*

*Nesse momento é que nasce a relação jurídica, que se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário. Daí falar-se, como o Prof. Paulo de Barros Carvalho (**Fundamentos jurídicos da incidência**. Saraiva. p. 184), “em instauração automática e infalível do vínculo obrigacional, ao ensejo do acontecimento do ‘fato gerador’. A contar desse ponto na escala do tempo, existirá um enunciado linguístico, formulado em consonância com os preceitos da ordem jurídica, e que somente poderá ser modificado por outros enunciados especialmente proferidos para esse fim, segundo a orientação do sistema”.*

*Nessa linha, quanto ao aspecto **temporal** da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, temos, portanto, que **o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado, ou seja, com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão.***

[...]

(Voto do Relator, Min. Dias Toffoli – destaques do original)

**Regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativos, e da Contribuição Previdenciária prevista no *caput* do art. 22A da Lei nº 8.212/1991**

25. Os fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes não cumulativos, bem como da Contribuição Previdenciária prevista no *caput* do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, são o ato de auferir receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, e Lei nº 8.212, de 1991, art. 22A).

26. Tratando-se de empresas tributadas com base no lucro real, como é o caso da consulente, a legislação tributária determina, na apuração do lucro líquido, a observância da legislação comercial e das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, independentemente da forma societária adotada pela pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 7º e 67, XI).

26.1 Por outro lado, o *caput* do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976 prescreve que a escrituração será mantida em registros permanentes, com obediência (i) aos preceitos da legislação comercial e dessa lei e (ii) aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Além disso, o § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, explicita esse regime, ao afirmar que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda.**

26.2 Consequentemente, como regra geral, que inclui a situação descrita na presente consulta, as empresas que apuram o Imposto de Renda pela sistemática do lucro real reconhecem suas receitas pelo regime de competência.

27. O art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, por seu turno, estabelece:

*Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*

27.1 Raciocinando-se a *contrario sensu*, se esse art. 20 faculta à pessoa jurídica que satisfaz determinadas condições (ser optante pelo lucro presumido e apurar o Imposto de Renda e a CSLL pelo regime de caixa) apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pelo regime de caixa, então quem não satisfaz essas condições está obrigado a apurar as referidas contribuições pelo regime de competência – é o que ocorre com empresas que, a exemplo da consulente, são tributadas pela sistemática do lucro real.

**Resposta à indagação da consulente**

28. Já se viu que, como regra geral, que inclui a situação descrita na presente consulta, as apurações da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, bem como da Contribuição Previdenciária prevista no *caput* do art. 22A da Lei nº 8.212/1991,

sujeitam-se ao regime de competência, no qual as receitas devem ser reconhecidas no momento em que o alienante transfere a propriedade das mercadorias vendidas para o adquirente.

28.1 Como nos contratos de compra e venda para entrega futura isso ocorre no momento em que se aperfeiçoa o negócio, e não no momento de transferência da posse (tradição) dos bens em questão, é no primeiro desses momentos (aperfeiçoamento do negócio) que as referidas receitas devem ser reconhecidas para apuração dos tributos citados.

29. Finalizando, no que concerne às contribuições previdenciárias, convém comentar o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que aduz:

*Art. 169. Nos contratos de compra e venda para entrega futura, **que exigem cláusula suspensiva**, o **fato gerador** de contribuições dar-se-á na data de emissão da respectiva nota fiscal, independentemente da realização de antecipações de pagamento. (destacou-se)*

29.1. Verifica-se, primeiramente, que esse dispositivo refere-se à emissão de apenas uma nota fiscal. Como a emissão da nota fiscal de simples faturamento é facultativa, enquanto se apresenta obrigatória a emissão da nota fiscal que acompanha a mercadoria vendida, conclui-se que tal dispositivo se refere à segunda nota fiscal, e não à primeira. Dessa forma, o fato gerador da contribuição previdenciária referente à comercialização da produção rural, na situação de que trata o normativo, ocorrerá por ocasião da emissão da nota fiscal de caráter obrigatório.

29.2. Ratifica esse entendimento o fato de o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, fazer menção à existência de “cláusula suspensiva”, própria do ato jurídico sob condição suspensiva, em que sua eficácia fica pendente da ocorrência de evento futuro. Nessa modalidade de ato, o fato gerador somente se aperfeiçoará com o implemento da condição, conforme preveem os seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se **ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos**:*

[...]

*II - **tratando-se de situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

[...]

*Art. 117. Para os **efeitos do inciso II do artigo anterior** e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se **perfeitos e acabados**:*

*I - **sendo suspensiva a condição**, desde o momento de seu implemento;*

*II - **sendo resolutória a condição**, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. (destacou-se)*

29.3. Dentro das premissas adotadas nesta Solução de Consulta, verifica-se que, no contrato de **compra e venda para entrega futura**, as mercadorias já existem no estoque do vendedor, sendo a sua entrega ao adquirente efetuada em momento posterior. Nesse negócio jurídico, a transferência de propriedade da mercadoria ocorre desde o momento do acordo de

vontades, embora a tradição não ocorra no mesmo instante. Esse ato jurídico não depende do implemento de condição suspensiva, pois já se encontra perfeito e acabado no momento da celebração do negócio, quando ocorre o fato gerador do tributo.

29.4. Já nas operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas – hipótese aqui tratada como **contrato de compra e venda com faturamento antecipado** –, a eficácia do ato jurídico encontra-se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a materialização da coisa futura, no presente caso, produção rural, e sua entrega ao adquirente.

29.5. Dessa forma, como o artigo 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, faz referência à existência de “cláusula suspensiva” nos “contratos de compra e venda para entrega futura” e, sendo essa cláusula própria do ato jurídico pendente do implemento de condição suspensiva, é forçoso reconhecer que a hipótese tratada nesse artigo refere-se ao **contrato de compra e venda com faturamento antecipado**, em que não há, no momento da celebração do ato, a mercadoria em estoque, pois esta será, ainda, produzida ou adquirida. Nestes casos, somente com a efetiva entrega da mercadoria e a emissão da nota fiscal em nome do adquirente, é que haverá o implemento da condição suspensiva e considerar-se-á ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, situação esta distinta da hipótese tratada na presente consulta.

## Conclusão

30. Com base no exposto, conclui-se que, na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária prevista no *caput* do art. 22A da Lei nº 8.212/1991, o reconhecimento das receitas vinculadas às operações de compra e venda para entrega futura da produção agropecuária das pessoas jurídicas que são citadas no *caput* do referido artigo e tributadas pelo lucro real ocorre no momento em que, com o aperfeiçoamento do contrato, o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

*Assinado digitalmente*

ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen e ao Coordenador da Cotex.

*Assinado digitalmente*  
MARIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF06

*Assinado digitalmente*  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Copen

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit