



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª RF

Solução de Consulta nº 4.050 - SRRF04/Disit

Data 23 de novembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. MOMENTO DO RECONHECIMENTO E TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO, QUE ADOTA O REGIME DE CAIXA.

Na hipótese de adoção regular do regime de caixa pela pessoa jurídica, as receitas decorrentes de vendas para entrega futura devem ser reconhecidas e tributadas quando do seu efetivo recebimento.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA Nº 12, DE 16 DE JANEIRO DE 2017, E Nº 507, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 14 e 85; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 223 e 224.

Relatório

Trata-se de consulta formulada pela pessoa jurídica referida em epígrafe. Inicialmente, esta afirma comercializar por atacado produtos destinados à agricultura, como defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos de solo. Ressalta apurar o Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido, sendo optante pelo regime de caixa.

2. Alega que, para gerenciamento e viabilização da empresa, viu-se obrigada a efetuar operação de simples faturamento, decorrente de venda para entrega futura a prazo. Diz que essa operação visa garantir preço e disponibilidade de produto a seus clientes em períodos futuros, em face da sazonalidade das safras e da diversidade de produtos cultivados em cada região.
3. Assinala que os produtos são adquiridos de empresas de grande porte e que estes exigem uma programação para fabricação. Frisa que a utilização da operação de simples faturamento visa também um melhor controle dos produtos a serem adquiridos, sua quantidade e destinação.
4. Destaca que, como a maior parte dos produtos depende da aquisição para serem entregues em períodos da safra, o prazo para entrega das mercadorias bem como o do efetivo

recebimento das parcelas podem variar até por doze meses após a emissão do simples faturamento.

5. Em face dessas operações de simples faturamento a prazo, a requerente interroga qual o momento em que deve a receita ser reconhecida e oferecida a tributação, ainda que a empresa tenha optado pelo regime de caixa, isto é, se no momento da emissão da nota fiscal ou quando do recebimento das parcelas.

6. Após colacionar os arts. 14 e 85 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, a interessada indaga se a receita deverá ser reconhecida e tributada no momento da emissão da nota fiscal de simples faturamento a prazo, da efetiva entrega da mercadoria ou do efetivo recebimento das parcelas.

7. A final, a consulente presta as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

9. Inicialmente, cumpre sublinhar que o presente feito preenche os requisitos de admissibilidade pertinentes, razão por que esta Autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, salienta-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da Autoridade Administrativa de verificar o efetivo enquadramento do requerente na hipótese abrangida pela respectiva solução, por meio de procedimento de fiscalização, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

10. Adentrando-se no mérito da peça consultiva, importa ressaltar que a Coordenação-Geral de Tributação proferiu duas Soluções de Consulta, ambas dotadas de força vinculante no âmbito da Receita Federal, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, que abordam a venda para entrega futura, o faturamento antecipado e a emissão de nota fiscal para simples faturamento. Se não, vejamos.

11. A Solução de Consulta Cosit nº 12, de 16 de janeiro de 2017, com ementa publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19 de janeiro subsequente, Seção 1, página 22, e íntegra disponível no sítio da RFB na internet, estabelece o seguinte nestes excertos:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL
ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA.
REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque, mas entregar esse bem em período de apuração posterior àquele em que foi celebrado o contrato, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato.

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que *não* possui em seu estoque, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que o bem for produzido ou for adquirido, no caso de revenda.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º. Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 2011, art. 16.

[...]

9. O Consulente informa que optou pelo regime de competência para reconhecimento da receita bruta, e, em síntese, questiona em que momento deve reconhecer a receita, quando realiza venda de mercadorias, sem tê-las em seu estoque.

[...]

12. Na descrição da questão, o Consulente relata que, depois de adquirir a mercadoria de seus fornecedores, emite nota fiscal com CFOP 5.922 – lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, e efetua lançamento a crédito na conta *Adiantamento de clientes*.

13. No momento da entrega, emite segunda nota fiscal, com CFOP – 5.117 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura. Para registrar o fato da entrega do produto, narra que na contabilidade são realizados lançamentos a débito na conta *Adiantamento de clientes* e a crédito da conta de resultado *Vendas*.

[...]

16. Desse modo, independentemente de como o Consulente relatou que utiliza determinada terminologia e códigos CFOP para descrever e classificar suas operações, a presente Solução da Consulta assenta-se na distinção de duas situações fáticas relativas à entrega futura de produtos e mercadorias.

17. Na primeira situação, o vendedor celebra com seu cliente, contrato de compra e venda de mercadorias ou produtos, mas *que não existem no estoque do vendedor no instante de celebração do contrato*.

18. Na segunda situação, é celebrado contrato de compra e venda de mercadorias ou produtos *que já existem no estoque do vendedor quando o contrato é celebrado*, e que por vontade dos contratantes, serão entregues ao comprador futuramente.

19. Em ambas situações, ocorrerá a entrega futura de mercadorias ou produtos. Apesar disso, de acordo com as regras do regime de competência, o momento de reconhecimento de receita será distinto em cada situação.

20. Na legislação societária, o regime de competência está previsto nos arts. 177 e 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações):

[...]

21. A aplicação do regime de competência às duas situações acima descritas acarreta distintas consequências quanto ao momento de reconhecimento de receita.

22. Na primeira situação, *como os bens objeto do contrato de compra e venda ainda não existem no estoque do vendedor no instante de*

celebração do contrato, a receita deverá ser reconhecida quando os bens forem produzidos ou adquiridos para revenda. O fundamento para tal procedimento é que, no momento da celebração do contrato, o vendedor não incorreu em custo na fabricação do bem, ou não o adquiriu para posterior revenda. Assim, somente a partir do momento em que o bem passar a fazer parte de seu estoque, será possível confrontar simultaneamente receitas e custos correlatos, quanto ao bem vendido, consoante estabelece o princípio da competência.

23. Na segunda situação, *uma vez que os bens objeto do contrato de compra e venda já existem no estoque do vendedor quando o contrato é celebrado*, a receita deverá ser reconhecida no momento de celebração do contrato. O contrato de compra e venda de bens é considerado obrigatório e *perfeito* quando as partes concordam quanto à coisa e ao preço, conforme disposto no art. 482 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Nessa situação, depois de perfeito o contrato, o bem deixa de pertencer ao estoque da empresa vendedora, tornando-se esta mera depositária. Nesse momento, há a simultaneidade de receitas e custos correlatos, quanto ao bem vendido, devendo também nesse momento ocorrer o reconhecimento da receita pela empresa vendedora, ainda que a efetiva entrega aconteça em outra ocasião.

24. Em vista do exposto, soluciono a consulta, respondendo ao Consulente que:

a) Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque, mas entregar esse bem em período de apuração posterior àquele em que foi celebrado o contrato, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato.

b) Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que não possui em seu estoque, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que o bem for produzido ou for adquirido, no caso de revenda.

12. Por seu turno, a Solução de Consulta Cosit nº 507, de 17 de outubro de 2017 (ementa publicada no DOU de 3 de novembro subsequente, Seção 1, página 42), esclarece nestes trechos:

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.

[...]

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 nº 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. Prevalecerá, 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:

[...]

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.

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.

13. Por outro lado, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, perenizada pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2011, dispõe no seu art. 20:

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.

14. A IN SRF nº 247, de 2002, que foi colacionada pela própria requerente, estatui:

Art. 14. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A adoção do regime de caixa, de acordo com o caput, está condicionada à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

[...]

OPÇÃO POR REGIME DE CAIXA

Art. 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no **lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa** na forma do disposto no art. 14, deverá:

I - emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e

II - indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicado o documento fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos antecipadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

(negritos nossos).

15. Preceitua a IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017:

Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no **lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento** e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual,

em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao previsto neste artigo sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do IRPJ e da CSLL com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação específica.

Art. 224. A pessoa jurídica que apura a CSLL com base no resultado presumido somente poderá adotar o regime de caixa na hipótese de adotar esse mesmo regime para apurar o IRPJ com base no lucro presumido.

(os grifos não são do original).

Conclusão

16. Em face de todo o exposto, visto que a ora consultante afirma ser optante pela tributação com base no lucro presumido e adotar o regime de caixa, conclui-se que:

a) as receitas decorrentes de suas vendas para entrega futura devem ser reconhecidas e tributadas quando do efetivo recebimento das respectivas parcelas.

b) por outro lado, no caso de valores recebidos antecipadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, os mesmos serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer, nos termos do § 2º do art. 85 da IN SRF nº 247, de 2002, e do § 2º do art. 223 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

17. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(datado e assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

18. Nesta esteira, com fundamento no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação deste decisório com as Soluções de Consulta Cosit nº 12, de 16 de janeiro de 2017, e nº 507, de 17 de outubro de 2017. Publique-se na forma do art. 27, § 2º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, com redação da IN RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013. Intime-se a consulente, para fins de ciência.

(datado e assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF04/Disit