



Solução de Consulta nº 111 - Cosit

Data 22 de abril de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.

O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.

No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, **caput**, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.

Relatório

A empresa, acima identificada, formula consulta, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, conforme explicita o seu art. 34), acerca das hipóteses de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no regime de apuração não cumulativa, de que trata a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. Declara que se dedica preponderantemente à atividade de prestação de serviços de limpeza em prédios e domicílios (CNAE 8121.4/00), que é tributada com base no lucro real e que sua dúvida “versa sobre a sistemática não cumulativa em relação à COFINS referente à possibilidade de exclusão da base de cálculo desta contribuição com relação à vendas canceladas na prestação de serviços”.

3. A empresa informa que lançou em sua contabilidade receitas decorrentes da prestação de serviços e que esses valores integraram a base de cálculo da Cofins. Posteriormente, cancelou as correspondentes notas fiscais e contabilizou os respectivos valores como “deduções de receita bruta”. Salieta que não houve “mero inadimplemento por parte dos tomadores de serviço, mas verdadeira venda cancelada”. Observa que tais cancelamentos são recorrentes em sua atividade e ocorrem por razões diversas, entre as quais destaca as seguintes:

1) Cliente órgão público não havia realizado o empenho para pagamento, tendo sido necessário realizar a emissão de outra nota fiscal;

2) Ter sido negociada uma bonificação da competência, após a emissão da nota fiscal;

3) O valor do contrato ter sido reajustado, conforme previsão contratual entre as partes, mas quando do recebimento da nota fiscal o cliente não aceita o reajuste;

4) O valor emitido na nota fiscal ter sido incorreto;

5) Houve alteração no CNPJ do cliente, e a informação foi recebida após a emissão da nota fiscal.

4. A empresa observa que, de acordo com a alínea “a” do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não integram a base de cálculo da Cofins as receitas referentes a vendas canceladas. Observa, ainda, que não há “qualquer menção na legislação brasileira distinguindo o tratamento aplicável à mercadorias e serviços”, por essa razão, entende que “mesmo tratando-se de receitas relativas à prestação de serviços, existe o direito à exclusão da base de cálculo sobre os valores referentes a vendas canceladas, na apuração da COFINS”.

5. Isto posto, pergunta:

1º) É permitido realizar a diminuição da base de cálculo da COFINS apurada em determinado período, pelos valores referentes ao cancelamento de notas fiscais de serviço dentro do mesmo mês?

2º) Nos casos em que as notas fiscais de serviços forem canceladas em período de apuração posterior ao da emissão da nota fiscal, é possível realizar a redução da base de cálculo da COFINS devida no mês do cancelamento?

Fundamentos

6. A Cofins não cumulativa está disciplinada na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e sua normatização consta da Instrução Normativa (IN) SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

7. Conforme estabelecem os arts. 3º e 4º da IN SRF nº 404, de 2004, o fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas e a base de cálculo é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

8. Somente as receitas relacionadas no § 1º do referido art. 4º não integram a base de cálculo dessa contribuição. Dentre estas, cumpre destacar, para análise, a relacionada no inciso V (receita referente a vendas canceladas), em razão da pretensão da consultante, de excluir valores da base de cálculo da Cofins com base nessa disposição.

9. Para solucionar essa consulta, torna-se necessário definir o alcance do conceito “vendas canceladas”. De acordo com o item 4.1 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, que disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços, para tributação de pessoas jurídicas, “vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços”.

10. De acordo com essa definição, valores que, em um dado momento foram registrados como receita mas que, em momento posterior, não forem assim reconhecidos, devem ter seus registros anulados.

11. Pois bem, tratando-se de empresas tributadas com base no lucro real, como é o caso da consultante, 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 – arts. 247, § 1º,

248, 251 e 274, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

O **caput** do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, prescreve que a escrituração 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. O § 1º do art. 187, abaixo transcrito, 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:

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. (grifou-se)*

Observe-se que, de acordo com o “Princípio da Competência” os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas, consoante a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, na redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010.

12. Outro aspecto importante a ser observado diz respeito à determinação do momento em que a receita é considerada auferida. De acordo com as disposições da Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas (NBC TG 30 - Receitas), com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 26 de outubro de 2012, “a receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

13. De acordo com essa norma, basta ser provável o recebimento do pagamento pela venda de bens ou de serviços, para que a empresa possa reconhecer a correspondente receita. Observe-se que, o compromisso pelo pagamento, por parte do contratante, não implica, necessariamente, que este ocorrerá. Em outras palavras, o pagamento não é elemento indispensável para o reconhecimento das receitas.

14. Ao dispor sobre prestação de serviço, o item 20 da NBC TG 30 - Receitas, estabelece que a receita dela decorrente somente deve ser reconhecida quando, entre outras condições, o seu valor puder ser mensurado com confiabilidade e for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade.

15. Ora, tanto a mensuração do valor da receita, quanto a probabilidade de os benefícios econômicos associados à prestação de serviço fluírem para a entidade (empresa contratada) decorrem da própria prestação do serviço, quando esta é realizada nos termos previstos em contrato. Em outras palavras, se a empresa contratada prestar serviços nos termos estabelecidos em contrato, o valor da correspondente remuneração (sua receita) pode ser facilmente mensurado (é o que prevê o contrato) e, nesse caso, é provável que ela receba esse

valor do contratante (conforme previsto em contrato). Isso não significa dizer que ela irá, certamente, receber a remuneração, mas é provável que irá recebê-la. Deveras, pode ocorrer de o contratante não realizar o pagamento, seja porque tenha problemas financeiros, seja porque simplesmente não queira pagar o valor contratado. Mas o fato é que, independentemente desse percalço financeiro, nesse caso, a receita deve ser reconhecida e seu registro deve ser realizado. Ressalte-se que o reconhecimento de receitas prescinde de que a quitação se efetive.

16. Ademais, observe-se que, nesse caso, se a empresa é tributada pelo regime de competência, terá ocorrido, inclusive, o fato gerador da Cofins. Na tributação por esse regime o pagamento não é elemento essencial para a ocorrência do fato gerador; uma vez prestado o serviço, com a anuência do tomador e o compromisso contratual (seja escrito ou verbal) deste de pagar o preço acertado, aperfeiçoa-se o negócio jurídico e o prestador passa a ter o direito de receber o seu pagamento. Em outras palavras, a receita é considerada auferida.

17. Situação diferente dessa (contratante inadimplente) ocorre quando o contratante não paga o valor cobrado pelo contratado porque não aceita o serviço (seja porque o serviço não foi contratado, seja porque o serviço não foi executado conforme previsão contratual). Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (seja no todo, seja em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não podem ser considerados como receitas realizadas. Por essa razão esses valores registrados devem ser anulados e considerados como **vendas canceladas**, nos termos do item 4.1 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978.

Nesse sentido dispõe o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 20 de janeiro de 2004, cujo artigo único abaixo transcreve-se (sublinhou-se):

Artigo único. Os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e planos de saúde, nas faturas emitidas em razão da prestação de serviços e de fornecimento de materiais aos seus conveniados, devem ser considerados vendas canceladas para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Todavia, essa hipótese abordada no item 17 não ocorre em nenhuma das situações relacionadas pela consulente como justificáveis, segundo ela, para cancelar receitas decorrentes de serviços prestados. Abaixo, transcreve-se novamente tais situações:

1) Cliente órgão público não havia realizado o empenho para pagamento, tendo sido necessário realizar a emissão de outra nota fiscal;

2) Ter sido negociada uma bonificação da competência, após a emissão da nota fiscal;

3) O valor do contrato ter sido reajustado, conforme previsão contratual entre as partes, mas quando do recebimento da nota fiscal o cliente não aceita o reajuste;

4) O valor emitido na nota fiscal ter sido incorreto;

5) Houve alteração no CNPJ do cliente, e a informação foi recebida após a emissão da nota fiscal.

Com efeito, nenhuma dessas situações tem o condão de desfazer o aperfeiçoamento do negócio jurídico que se implementou com a prestação do serviço por parte da contratada e com a aceitação por parte da contratante. Observe-se que, mesmo no caso de número “3” em que, segundo a consultante, a empresa contratante não aceita o reajuste, o que poderia levar a conclusão de que o negócio jurídico não se teria aperfeiçoado, o fato é que, se o reajuste foi feito nos termos previstos em contrato, a receita deve, sim, ser considerada realizada, não podendo ser cancelada.

18. Quanto aos dois questionamentos feitos, é de se ver que, no regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de ser excluído da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.

Conclusão

19. Diante do exposto, conclui-se que:

a) o fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora;

b) no que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação;

c) não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas;

d) no regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.

À consideração do revisor.

assinatura digital
CESAR ROXO MACHADO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

assinatura digital
MARCOS VINÍCIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

assinatura digital
JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

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

assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit