



Orientações Consultoria de Segmentos

Anulação de Receita na prestação de serviço e exclusão BC Pis/Cofins

05/06/2017

Sumário

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | Questão..... | 3 |
| 2 | Normas Apresentadas pelo Cliente..... | 3 |
| 2.1 | Exemplos | 4 |
| 3 | Análise da Consultoria | 5 |
| 3.1 | Reconhecimento das Receitas de Prestação de Serviço – CPC 30..... | 5 |
| 3.2 | Exclusão da Base de Cálculo do PIS-PASEP e da COFINS | 6 |
| 3.3 | Soluções de Consulta | 6 |
| 4 | Conclusão | 16 |
| 5 | Informações Complementares..... | 17 |
| 6 | Referencias..... | 17 |
| 7 | Histórico de Alterações | 17 |

1 Questão

Empresa desenvolvedora de sistemas de gestão integrada, relata que em alguns de seus faturamentos decorrentes a prestação de serviços, existem divergências por parte do contratante (cliente), e este não reconhece o valor faturado por alguns motivos, 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.

2 Normas Apresentadas pelo Cliente

Cliente não citou embasamento legal, apenas em reunião realizada (teleconferência), foi comentada base legal, a Lei nº 10.833/2003, que trata do Auferimento de Receita, e destacamos partes da norma para compreender o contexto:

Art. 1o *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 nº 12.973, de 2014).*

§ 1o *Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 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 no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).*

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

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

(...)

No mesmo formato do COFINS aplica-se a regra ao PIS (grifo nosso)

Art. 15. *Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (...)*

A indicação da legislação pertinente ao caso é de inteira responsabilidade do Cliente solicitante

2.1 Exemplos

Relatamos abaixo como tratamos um cancelamento de nota.

Exemplo 1:

Nota de saída de 1.000,00. Emissão em 03/04/17.

Em 20/04/17, ou seja, mesmo mês, o cliente retorna pedindo o cancelamento da nota. A nota é excluída no sistema e na prefeitura.

Exemplo 2:

Nota de saída de 1.000,00. Emissão em 03/04/17

Em 20/05/17, ou seja, mês posterior à emissão, o cliente solicita via chamado o cancelamento “total” da nota. Diante da solicitação do mesmo, é gerada um documento interno no valor total da operação, para que ocorra a baixa total dos títulos a receber, com os estornos na contabilidade dos impostos incidentes no faturamento gerado (PIS, COFINS e CPRB).

Exemplo 3:

Nota de saída de 1.000,00. Emissão em 03/04/17

Em 20/05/17, ou seja, mês posterior à emissão, o cliente solicita via chamado o abatimento parcial na nota. Diante da solicitação do mesmo, é gerada um documento interno no valor da operação, para que ocorra a baixa parcial solicitada, com os estornos na contabilidade dos impostos incidentes no faturamento gerado no valor proporcional (PIS, COFINS e CPRB).

OBS: Para reflexo dos estornos de débitos na obrigação acessória (EFD contribuições), criamos um ajuste de redução no registro M220 e M620, para que ocorra a redução dos débitos e a apuração dos impostos devidos no período.

Diante o tema, entende que não ocorreu Auferimento de Receita, e teria direito ao abatimento destes valores nas apurações do PIS e COFINS com ajuste através da exclusão nas Bases de Cálculos via apuração na EFD Contribuições.

3 Análise da Consultoria

No momento da contratação da prestação de serviços, os contratantes definem todos os detalhes referentes ao serviço a ser prestado, valor cobrado, tempo de execução, prazo para pagamento, cláusula penal em caso em inobservância do estipulado, entre outros pontos.

Não obstante, podem ocorrer situações que causem divergência entre as partes em função da inexecução do contrato. Geralmente, isso ocorre pelo fato de o contratante não concordar com o valor cobrado ou de os serviços não serem prestados conforme previsto em contrato, ou sem a anuência do contratante, ou, ainda, alteração unilateral do contrato.

Enfim, nessas circunstâncias, na condição do contratante: como deverá ser tratada essa suposta receita? Nesse ítem, deverão ser recolhidas ao Fisco a contribuição para o PIS-Pasep e a Cofins?

3.1 Reconhecimento das Receitas de Prestação de Serviço – CPC 30

Quando a conclusão de uma transação que envolver a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação poderá ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- b) for provável que os benefícios econômicos associados a transação fluirão para a entidade;
- c) o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- d) as despesas incorridas com a transação, assim como as despesas para concluí-la, puderem ser mensuradas com confiabilidade.

A receita somente deverá ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deverá ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.

Vale mencionar que, quando a conclusão da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimada com confiabilidade, a receita somente deverá ser reconhecida na proporção dos gastos recuperáveis. Na hipótese de a conclusão da transação não poder ser estimada com confiabilidade e, ainda, não ser provável que os custos incorridos serão recuperados, a receita não deverá ser reconhecida e os custos incorridos deverão ser reconhecidos como despesa, observando-se que, ao deixarem de existir tais incertezas, a receita deverá ser reconhecida de acordo com as letras "a" a "d".

3.2 Exclusão da Base de Cálculo do PIS-PASEP e da COFINS

O fato gerador da Cofins e da contribuição para o PIS-Pasep, 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.

As normas em referência esclarecem, ainda, que não integram a base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS-Pasep, 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, então, 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. Conseqüentemente, 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, seja em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS-Pasep. 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 das referidas contribuições no mês da devolução.

3.3 Soluções de Consulta

As soluções de consulta têm por objetivo tornar claro ao contribuinte, o entendimento do órgão a respeito de determinado tema que possa gerar várias interpretações ao contribuinte, e por ação esclarece a dúvida de determinado contribuinte a que manifestou a consulta junto ao órgão fiscalizador.

A norma que regulamenta a formulação de consulta junto a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) está regulada pela Instrução Normativa nº 1.396 de 16 de Setembro de 2013, que Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

CAPÍTULO DA LEGITIMIDADE

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

- I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;**
 - II - órgão da administração pública; ou**
 - III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.**
- § 1º No caso de pessoa jurídica, a consulta será formulada pelo estabelecimento matriz.
- § 2º Não será admitida a apresentação de consulta formulada por mais de um sujeito passivo em um único processo, ainda que sejam partes interessadas no mesmo fato, envolvendo a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica.
- § 3º Considera-se representante do órgão da administração pública a pessoa física responsável pelo ente perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e a investida de poderes de representação do respectivo órgão.

(...)

A Solução de Consulta tem previsão de efeito vinculante, podendo servir de base para aquele contribuinte indiretamente, que não manifestou-se perante o fisco, gerando certo amparo ao contribuinte, que semelhantemente tenha situação ou dúvida relativa a questão manifestada pelo contribuinte que manifestou a consulta, conforme prevê o Art. 22 da norma:

(...)

CAPÍTULO VI **DA SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA**

Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada. Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

(...)

Relacionado ao questionamento do nosso cliente, em pesquisa a base de dados da Receita Federal, encontramos algumas Soluções de Consulta, em que o fisco manifestou-se, e acreditamos que podem ser aplicadas como base interpretativa ao nosso cliente nas Soluções de Consultas apresentadas:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 111, DE 22 DE ABRIL DE 2014

(Publicado(a) no DOU de 26/05/2014, seção 1, pág. 47)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 114, DE 22 DE ABRIL DE 2014.

(Publicado(a) no DOU de 26/05/2014, seção 1, pág. 48)

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep **EMENTA:** PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS. O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep 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 Contribuição para o PIS/Pasep, 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 Contribuição para o PIS/Pasep. 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 247, de 202, arts. 2º, I “a”, 10 e 23; 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.

Reproduzimos em tela, a íntegra o contexto da consulta com posicionamento do Fisco, com base na Solução de Consulta COSIT nº 114/2014 apresentada no link [SC Cosit 114-2014](#).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep 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 Contribuição para o PIS/Pasep, 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 Contribuição para o PIS/Pasep. 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 247, de 202, arts. 2º, I “a”, 10 e 23; 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 PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

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 contribuição para o PIS/PASEP 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 Contribuição para o PIS/Pasep. Posteriormente, cancelou as correspondentes notas fiscais e contabilizou os respectivos valores como “deduções de receita bruta”. Salaria 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 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP 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 contribuição para o PIS/PASEP”.

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 Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa está disciplinada na Lei nº 10.637, de 2002, e sua normatização consta da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

7. Conforme estabelecem os arts. 2º, inciso I, alínea “a”, e 10 da IN SRF nº 247, de 2002, o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o aferimento de receitas pelas pessoas jurídicas e a base de cálculo é o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

8. O art. 23 da citada Instrução Normativa relaciona parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo dessa contribuição. Dentre estas, cumpre destacar, para análise, a relacionada no inciso I (receita referente a vendas canceladas), em razão da pretensão da consultante, de excluir valores da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep 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 à probabilidade de os benefícios econômicos associados à prestação de serviço fluírem para a entidade (empresa

4

Solução de Consulta n.º 114

Cosit
Fls. 5

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 Contribuição para o PIS/Pasep. 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. Conseqüentemente, 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 consultante 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 Contribuição para o PIS/Pasep. 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 Contribuição para o PIS/Pasep 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 Contribuição para o PIS/Pasep, 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 Contribuição para o PIS/Pasep. 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

4 Conclusão

Como podemos perceber, pela leitura da Soluções de Consulta, abre precedente para que o contribuinte faça a exclusão da Base de Cálculo do PIS/COFINS em detrimento as vendas canceladas seja ela dentro do período de competência ou fora deste período.

Vale lembrar, que mesmo a solução de Consulta tendo efeito vinculante, esta apenas dá respaldo ao contribuinte que manifestou-se junto ao Fisco, cabendo ao contribuinte caso queira ter a segurança plena que proceda a manifestação de consulta elencando todos os fatos a Secretaria da Receita Federal de sua Jurisdição fiscal.

"O conteúdo deste documento não acarreta a assunção de nenhuma obrigação da Totvs perante o Cliente solicitante e/ou terceiros que porventura tiverem acesso ao material, tampouco representa a interpretação ou recomendação da TOTVS sobre qualquer lei ou norma. O intuito da Totvs é auxiliar o cliente na correta utilização do software no que diz respeito à aderência à legislação objeto da análise. Assim sendo, é de TOTAL RESPONSABILIDADE do Cliente solicitante, a correta interpretação e aplicação da legislação em vigor para a utilização do software contratado, incluindo, mas não se limitando a todas as obrigações tributárias principais e acessórias."

5 Informações Complementares

No ERP poderão ter impactos na apuração do PIS/COFINS e reflexos na geração da EFD Contribuições.

6 Referencias

- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=52712>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=33091>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1142014.pdf>

7 Histórico de Alterações

| ID | Data | Versão | Descrição | Chamado/Ticket |
|----|------------|--------|--|----------------|
| AM | 05/06/2017 | 1.00 | Anulação de Receita na prestação de serviço e exclusão da Base de Cálculo do Pis/Cofins. | 876802 |