



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15504.724559/2014-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.509 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente CONSTRUTORA BARBOSA MELLO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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

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.

Tratando-se de 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. 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. Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 111/2014.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 15504.724559/2014-39
Acórdão n.º **1301-002.509**

S1-C3T1
Fl. 405

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a compor o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Amélia Wakako Morishita Yamamoto Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

CONSTRUTORA BARBOSA MELLO SA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-59.114 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Contra a empresa acima identificada foram lavrados autos de infração exigindo-lhe o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 7.033.231,37, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 2.531.963,30, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, perfazendo o crédito tributário de R\$ 9.565.194,67(fl. 02), em razão de adição ao lucro líquido do período relativo a glosa de receita não dedutível na determinação do lucro real, relativa à perda no recebimento de créditos sem garantia.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, relata a fiscalização que através de Termo de Início de ação Fiscal foi solicitada documentação contábil/fiscal relativa à conta contábil "11202003950 - Obra 193 - UTG Petrobrás", como contrato de prestação de serviço, planilhas de medições e Notas Fiscais emitidas, inclusive canceladas.

A fiscalizada atendeu apresentando as notas fiscais e respectivas medições, cópia do razão da conta contábil referida e cópia do Contrato de Prestação de Serviços entre Alusa Engenharia Ltda e Construtora Barbosa Mello S/A.

Em síntese, a fiscalização constatou que houve contrato prévio de prestação de serviço, estando presente o vínculo obrigacional, com a efetiva prestação de serviço, conforme a própria empresa declarou.

Aduz que conforme cláusula 2.2 do contrato de serviço, está previsto que a Nota Fiscal só poderia ser emitida após o aceite da medição indicando que o serviço foi prestado e de maneira correta.

Que a fiscalizada ao concordar com o tomador de serviço em cancelar as Notas Fiscais, acabou por cancelar suas duplicatas e desistiu da cobrança dos títulos de crédito preferindo não prosseguir com o protesto e eventual ação de execução que lhe era de direito.

Intimada a informar se houve tentativa de cobrança destes serviços prestados e se houve alguma contestação da não aprovação dos boletins de medições, a mesma declarou que não iniciou nem manteve nenhum procedimento judicial para o recebimento. Reproduz a declaração do contribuinte de que os custos nos boletins de medição 08, 09, 10 e 11 efetivamente foram prestados e incorridos e que houve várias tentativas amigáveis de aceitação das medições, sendo que o cliente não acatou a medição e solicitou cancelamento das notas.

A autoridade autuante informa também que correspondência da tomadora Alusa Engenharia informa apenas a devolução das notas fiscais para cancelamento e nova emissão. Entretanto, a "nova emissão" não ocorreu.

Relata que os prejuízos operacionais existentes em 2011 foram compensados na autuação, bem como base de cálculo negativa e do ajuste no Lalur parte B.

Finaliza informando que os lançamentos de baixa dos créditos constantes das NF/Faturas nº 442, 443, 444 e 445, em contrapartida de estorno na conta 31101010101 "Obras" - Grupo Receitas Operacionais não é admitida na apuração do Lucro Real, por determinação expressa do art. 9º da Lei 9.430/96, sendo que a fiscalizada não efetuou a devida adição ao Lucro Líquido nos termos do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º.

Ciente da autuação, o contribuinte apresentou em 07/07/2014, impugnação ao lançamento, alegando em síntese, que:

PRELIMINAR

Em preliminar que o "contribuinte nunca, jamais fez lançamento de provisão para perdas no recebimento de créditos, MAS ESTORNO DA CONTA DE RECEITAS OPERACIONAIS, a débito da conta 31101010101, como cancelamento de serviços prestados".

Não corresponde o procedimento com a hipótese legal prevista na lei de regência, ressaltando-se que vendas canceladas correspondem a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços (redução da receita), e não a despesas incorridas como pretendeu a fiscalização, que considerou absurdamente o cancelamento da receita como despesa não dedutível.

NO MÉRITO

Da regularidade do cancelamento dos Serviços.

O cliente Alusa Engenharia não deu aceite nas notas fiscais/faturas. Em correspondência de 06/01/2011 deixa claro a recusa das notas fiscais, por falta de boletim de medição aprovado.

Em 16/03/2011, a Alusa peremptoriamente, afirma que "estou encaminhando as notas fiscais abaixo relacionadas para cancelamento", restando claro que o cliente nunca anuiu com o aceite das faturas/duplicatas e solicitou o cancelamento das notas fiscais.

Conforme o item 1.2 do contrato de prestação de serviços firmado com a ALUSA a Impugnante "disponibilizará para as atividades de gestão, pessoal técnico, equipamentos e ferramentas, em comum acordo com a ALUSA para a fiel execução deste contrato".

Entretanto, a mera disponibilização de pessoal, equipamentos e ferramentas (que geraram as despesas incorridas), foi insuficiente para gerar "a fiel execução" das medições, objeto das notas fiscais canceladas.

O Cliente Alusa não aceitou e muito menos as assinou pelo simples fato de discordar com as medições que deram origem às mesmas.

Conforme item 4.1 da Instrução Normativa SRF 51, de 03 de novembro de 1978 "eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais". Cita Solução de Consulta Cosit nº 111, de 26/05/2014.

O crédito contra o cliente não restou consolidado e constituído, eis que faltou sua anuência na medição e não outorgou aceite nas duplicatas emitidas, motivo pelo qual o procedimento correto efetuado pelo contribuinte foi aquele de estornar das receitas o valor dos serviços cancelados, tudo em perfeita sintonia com a doutrina citada no auto de infração e com o entendimento consubstanciado na Solução de Consulta COSIT nº 111, de 26/05/2014.

Aduz que no cumprimento de seu dever fiscalizatório seria imprescindível a autoridade fiscal intimar a ALUSA para prestar todos os esclarecimentos necessários à elucidação dos fatos por ele contextualizados no Auto de Infração, ora impugnado.

Requer por fim, em preliminar a declaração de nulidade do Auto de infração por errônea capitulação legal ou acolhimento das razões de mérito.

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a improcedente, considerando que os valores em discussão referiam-se a perdas no recebimento de crédito e, que, portanto, para sua dedução na apuração do lucro real seria necessário o cumprimento do disposto nos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430/96.

A Interessada foi intimada da decisão em 02 de setembro de 2015 (fl. 336), apresentando em 24 de setembro de 2015 (fl. 337) recurso voluntário de fls. 338-347. A Recorrente reafirma os termos de sua impugnação, trazendo argumentos também em relação à suposta nulidade da decisão de primeira instância. Em apertado resumo, argui a nulidade do lançamento em razão de jamais ter efetuado o registro de perda no recebimento de créditos mas sim de estorno da conta de receitas operacionais (cancelamento de receitas indevidamente contabilizadas). No mérito, argui que o procedimento adotado está em total sintonia com a melhor técnica contábil, contando inclusive com pronunciamento da RFB na Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 nos exatos termos levados a efeito pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente argui a Recorrente a nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, sob a alegação de que jamais fez lançamento de provisão para perdas no recebimento de créditos, mas estorno de receita operacional por cancelamento de serviços prestados, o que geraria a incorreta capitulação legal.

Entendo que matéria levantada pela Recorrente diz respeito ao mérito da exigência, sendo analisada na sequência de meu voto.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

2.2 MÉRITO

Para a decisão recorrida, o serviço a que se referem as notas canceladas foi efetivamente prestado e

Conforme Termo de Verificação Fiscal, relata a fiscalização que através de Termo de Início de ação Fiscal foi solicitada documentação contábil/fiscal relativa à conta contábil "11202003950 - Obra 193 - UTG Petrobrás", como contrato de prestação de serviço, planilhas de medições e Notas Fiscais emitidas, inclusive canceladas.

A fiscalizada atendeu apresentando as notas fiscais e respectivas medições, cópia do razão da conta contábil referida e cópia do Contrato de Prestação de Serviços entre Alusa Engenharia Ltda e Construtora Barbosa Mello S/A.

Observa-se que o Contrato de Prestação de Serviços entre a tomadora e a prestadora, comprova o vínculo obrigacional entre ambas, tendo como objeto a parceria com a empresa Alusa Engenharia na execução das obras no município de Anchieta ES referentes ao Contrato da UTG Sul Capixaba nº 0801.0036398.07.2, firmado pela Alusa com a Petrobrás.

[...]

De posse dos boletins de medição, a fiscalização intimou através do Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 16/04/2014, fls. 94, a contribuinte a informar quanto às medições ali descritas, se os custos listados e serviços descritos foram realmente prestados e incorridos.

Intimou também a informar se a Construtora Barbosa tentou a cobrança destes serviços prestados e se houve alguma contestação da não aprovação dos boletins de medições, seja amigavelmente, extrajudicialmente, por via de arbitragem ou judicialmente.

Em resposta a fiscalizada informou que:

Em atendimento ao solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 04, Construtora Barbosa Mello S.A., inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica sob o nº 17.185.786/0001-61, vem através deste informar:

1 – Os custos listados nos boletins de medição 08, 09, 10 e 11 efetivamente foram prestados e incorridos;

2 – Houveram várias tentativas amigáveis de aceitação das medições e por conseguinte da emissão das notas fiscais 2010/442, 2010/443, 2010/444 e 2010/445. Mas, o cliente não acatou as medições e solicitou o cancelamento das referidas notas fiscais conforme correspondências já entregues a fiscalização, datadas de 06/01/2011, 19/01/2011 e 16/03/2011.

Atenciosamente,



Marco Paulo Rodrigues Ribeiro
CPF 004.988.386-09
Procurador

No presente caso além de não ficar demonstrado o motivo da recusa, outro elemento caracterizador da relação e vínculo obrigacional entre as empresas, são as Notas Fiscais nºs 2010/150 a 154, 189 e 239, as quais decorreram do mesmo contrato e não foram canceladas.

Ademais, a impugnante admitiu que os custos foram incorridos e efetivamente prestados, portanto as despesas dedutíveis, concorreram na apuração do Resultado Fiscal.

[...]

Prestado o serviço objeto de comprovado vínculo obrigacional consubstanciado no contrato entre as partes, o contribuinte adquiriu disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável.

Destaque-se que na correspondência da Alusa, da data de 19/01/2011, a tomadora devolve as Notas para serem canceladas, e para "nova emissão", que segundo a fiscalização não ocorreu. Fato que também corrobora a ocorrência da prestação dos serviços.

Também a impugnante declara que houve várias tentativas amigáveis de aceitação das medições, sendo que o cliente não acatou as medições e solicitou o cancelamento das notas. Observa-se que a recusa e tentativa ocorreu por várias vezes, fato que demonstra a convicção da qualidade de credora da Construtora Barbosa.

Pois bem, conforme se observa, o litígio se resume a classificar valores deduzidos na determinação do lucro real como estorno de receita por cancelamento dos serviços (nos termos realizados pela Recorrente), ou por perda no recebimento de créditos, entendimento firmado pela autoridade fiscal autuante e confirmada pela decisão de primeira instância.

Entendo que se faz necessária uma breve análise sobre o reconhecimento de receitas na prestação de serviços para verificar se os fatos em questão enquadram-se ou não no conceito de “cancelamento de vendas/serviços”, e, em caso contrário, se tais deduções na apuração do lucro real seriam consideradas perdas no recebimento de créditos, dedutíveis somente nas hipóteses contidas nos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430/96.

A esse respeito, transcrevo os itens do Pronunciamento Técnico - CPC 30 (R1)¹, cujo objetivo é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos (destaques não contidos no original):

Prestação de serviços

20. *Quando o desfecho de transação que envolva a prestação de serviços puder ser confiavelmente estimado, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:*
 - (a) *o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado;*
 - (b) *for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;*
 - (c) *a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e*
 - (d) *as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la possam ser confiavelmente mensuradas.*
21. *O reconhecimento da receita com referência à proporção dos serviços executados relativos a uma transação é usualmente denominado método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e aos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.*
22. *A receita somente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma 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, é reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.*
23. ***A entidade geralmente é capaz de fazer estimativas confiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transação a respeito do seguinte:***

¹ Nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 02 de outubro de 2012)

- (a) *os direitos que cada uma das partes está habilitada a receber quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;*
- (b) *a contraprestação a ser trocada; e*
- (c) *o modo e os termos da liquidação da operação.*

É também importante que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamento e de relatórios financeiros. Tomando ambos por base, a entidade poderá revisar e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços estão sendo executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o término da transação não possa ser estimado confiavelmente.

24. *A fase de conclusão da transação pode ser determinada por diversos métodos. A entidade dever escolher um que mensure confiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:*

- (a) *levantamento ou medição do trabalho executado;*
- (b) *serviços executados até a data, indicados como um percentual do total dos serviços a serem executados; ou*
- (c) *a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados relativamente aos serviços executados devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.*

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

25. *Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida linearmente durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor a fase da execução do serviço. Quando uma determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.*
26. *Quando a conclusão da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimada confiavelmente, a receita somente deve ser reconhecida na proporção dos gastos recuperáveis.*
27. *Durante as primeiras fases da transação, é frequente ocorrer que a conclusão da transação não possa ser confiavelmente estimada. Contudo, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos até aquela data. Dessa forma, a receita deve ser reconhecida somente na medida em que haja indícios consistentes de recuperação dos custos incorridos. Quando a conclusão da transação não puder ser confiavelmente estimada, não deve ser reconhecido qualquer lucro.*
28. *Quando a conclusão da transação não puder ser confiavelmente estimada e não for provável que os custos incorridos sejam recuperados, a receita não deve ser reconhecida e os custos incorridos devem ser reconhecidos como despesa. Quando deixarem de existir tais incertezas, a receita deve ser reconhecida de acordo com o item 20 e não de acordo com o item 26.*

Portanto, conforme se observa, tratando-se de receita de prestação de serviços é necessário não só que haja medição dos serviços prestados, mas também que haja anuência do outro parceiro da transação, observando-se o consignado em contrato.

No mesmo sentido concluiu a Solução de Consulta Cosit nº 111, de 22 de abril de 2014, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

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. [grifos nossos]

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.

Vê-se, claramente, que a própria Receita Federal entende que, em relação 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.

A respeito desse pronunciamento da Cosit, argumentou o redator do voto condutor do aresto guerreado que se tratava de consulta referente à Cofins, não aplicável, portanto, aos aspectos ligados à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de que trata o art. 43 do CTN para fins de ocorrência de fato gerador do IRPJ.

Com a devida vênia, discordo de tal entendimento, pois se a base de cálculo do IRPJ, no caso concreto, é o lucro real, que tem como ponto de partida o lucro líquido contábil, apurado em Demonstração de Resultado de Exercício a partir da Receita de Vendas e/ou Prestação de Serviços, a ser registrada nos termos da legislação comercial, ora, não há como desatrelar o resultado da consulta exarada pela Cosit, que trata do registro de receitas, ao lucro real do contribuinte. Ressalta-se, inclusive, que a própria RFB citou como dispositivo "legal" a justificar sua decisão a 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. Nessa mesma linha de raciocínio, nos fundamentos jurídicos de tal Solução de Consulta faz-se menção à necessidade de observância da legislação comercial no que diz respeito à apuração do lucro real. Veja-se:

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 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 – 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.

Abro aqui um parêntese: as Soluções de Consulta, no âmbito da Receita Federal, possuem efeito vinculante desde a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013². É certo que tal entendimento não possui qualquer efeito vinculante em relação a esta Corte Administrativa. Contudo, se o próprio ente tributante emite ato normativo *interna corporis* no mesmo sentido do entendimento da Recorrente, entendo que cabe ao órgão julgador somente homologar tal composição, pondo fim à lide. Obviamente, há se de analisar se os fatos tratados nos autos amoldam-se à norma abstrata emitida pela RFB.

Retornam-se ao cerne do debate, em relação ao cancelamento de vendas, em consonância com o aqui já exposto, explanou a RFB por meio da Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 que

[...] 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.

De acordo com tal entendimento, resta claro que, se a receita for considerada auferida, o não recebimento não será considerado como cancelamento de venda/serviços. Nessa hipótese, em relação aos valores deduzidos pela Recorrente, estaria correto o entendimento da Fiscalização quanto à característica de “perda no recebimento de créditos”.

Contudo, a própria RFB esclarece ser distinta a situação quando o valor não é pago porque o contratante não aceita o serviço:

17. Situação diferente dessa (contratante inadimplente) ocorre quando o contratante não paga o valor cobrado pelo contratado porque não aceita o serviço

² Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

(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.

A propósito, em situação idêntica, assim já se manifestara a Receita Federal por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 20 de janeiro de 2004:

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).

Resta, portanto, analisar o instrumento contratual a que se referem as notas objeto de cancelamento, a fim de se verificar se a forma adotada pela Recorrente em cancelar as notas fiscais de prestação de serviço estão com consonância com o contrato firmado.

Em primeiro lugar, há de se ressaltar que o art. 597 do Código Civil dispõe, em regra, que a retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço. No contrato em questão, há cláusula específica que determina em que situações será realizado o pagamento pela prestação de serviço, e, mais especificamente, em que hipótese esse será considerado efetivamente prestado.

Por oportuno, reproduzo a Cláusula 2ª do contrato em questão ("Da Remuneração e Forma de Pagamento"), com os destaques por mim apostos:

Cláusula 2ª – DA REMUNERAÇÃO E FORMA DE PAGAMENTO

- 2.1. A título de remuneração pelos serviços prestados, a CBM fará jus ao recebimento dos custos incorridos na execução dos serviços, incluindo mão de obra, equipamentos alocados na obra, despesas de passagens, hospedagens, alimentação, transporte de seu pessoal ou de seus prestadores de serviços/fornecedores, todos os tributos incidentes sobre os faturamentos realizados e outras despesas devidamente comprovadas.
- 2.2. A CBM processará o Boletim de Medição até o último dia de cada mês, relativo ao mês de execução dos serviços, no qual constará os os custos, despesas e tributos relativos ao mesmo. Após a aprovação pela ALUSA da medição, a CBM emitirá a fatura para ser paga em até 30 (trinta) dias.

Conforme se observa não bastaria tão somente o “boletim de medição” para que a fatura fosse emitida, havendo previsão contratual expressa no sentido de que a fatura somente poderia ser emitida após a aprovação de tal medição por parte da contratante (“ALUSA”).

Por consequência, se a Recorrente já havia emitido a nota fiscal referente à prestação de serviços, escriturando as receitas correspondentes, em razão da desaprovação por

Processo nº 15504.724559/2014-39
Acórdão n.º **1301-002.509**

S1-C3T1
Fl. 417

parte da contratante, mostra-se absolutamente correto o procedimento adotado pela Interessada ao cancelar as receitas correspondentes, implicando, assim, a exoneração total do crédito tributário constituído, aplicando-se à CSLL o mesmo entendimento aqui firmado, uma vez que o ponto de partida de sua apuração, no lucro real, é o lucro líquido apurado nos termos da legislação comercial.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto