



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	8 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	07 de janeiro de 2009
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

No caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado em situações nas quais o contribuinte não possua ainda disponível para entrega o bem objeto do contrato de compra e venda, a receita deverá ser computada no período de apuração em que o bem for produzido (ou for adquirido, no caso de revenda), ficando disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da Cofins. Se a produção do bem negociado for contratada mediante a execução de etapas autônomas, a conclusão de cada etapa, com a entrega da correspondente parcela produzida ao adquirente, demandará a apropriação da correspondente receita e seu oferecimento à tributação pela contribuição, tenha ou não ocorrido o respectivo recebimento do montante devido pela parte entregue.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177 e art. 187, § 1º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 7º, §4º, e art. 67, inciso XI; RIR/99, art. 247, §1º, e art. 251;

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

No caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado em situações nas quais o contribuinte não possua ainda disponível para entrega o bem objeto do contrato de compra e venda, a receita deverá ser computada no período de apuração em que o bem for produzido (ou for adquirido, no caso de revenda), ficando disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP. Se a produção do bem negociado for contratada mediante a execução de etapas autônomas, a conclusão de cada etapa, com a entrega da correspondente parcela produzida ao adquirente, demandará a apropriação da correspondente receita e seu oferecimento à tributação pela contribuição, tenha ou não ocorrido o respectivo recebimento do montante devido pela parte entregue.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177 e art. 187, § 1º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 7º, §4º, e art. 67, inciso XI; RIR/99, art. 247, §1º, e art. 251;

Relatório

Em petição protocolizada em 02/05/2007, a interessada relata *****, as quais devem necessariamente ser entregues em partes e peças, sendo posteriormente montadas nos parques fabris das empresas adquirentes, variando o tempo médio para conclusão de cada pedido de 6 (seis) a 10 (dez) meses, dependendo do caso, considerando-se o tempo necessário para elaborar o projeto, fabricar e entregar as respectivas partes e peças, montá-las nas dependências do adquirente, realizar testes e ajustes técnicos, até obter o aceite final do comprador. Ressalta que, embora efetue a entrega das partes e peças durante todo o período em que perdura o processo de industrialização do bem, o objeto final vendido é sempre o equipamento montado no estabelecimento do adquirente. Segundo informa, 80% (oitenta por cento) do valor da venda correspondem às partes e peças que compõem o projeto e 20% (vinte por cento) correspondem aos custos para seu transporte e montagem.

2. Nesse contexto, diz constituir-se sua atividade em modalidade de “faturamento antecipado”, que se caracteriza pelo fato de o vendedor ainda não possuir o objeto da venda. Entretanto, alega que, em face da legislação estadual, é obrigada a emitir Nota Fiscal Fatura pelo valor total da operação, com os códigos fiscais de operação ***** ou *****, com a rubrica de “Venda para Entrega Futura”, que consiste, a seu ver, na venda de um bem que o vendedor possui em seu estoque, mas que será entregue futuramente, não se confundindo com a operação por ela praticada. Diz ainda que, conforme as partes e peças que integrarão o projeto são fabricadas, as remete ao estabelecimento do adquirente, onde serão utilizadas na montagem do equipamento vendido, acompanhadas por Notas Fiscais de Remessa, com os códigos ***** ou *****, de acordo com o caso, fazendo menção à Nota Fiscal Fatura originalmente emitida.

3. Aduz ser, regra geral, considerada auferida a receita decorrente de um contrato de compra e venda, quando efetivada a transferência de propriedade do bem objeto de comércio, entendendo esse que, alega, foi adotado pelo Parecer Normativo CST nº 73, de 1973. Em se tratado de mercadorias (bens móveis), a transferência da propriedade se dá com a tradição, que normalmente se materializa com a entrega efetiva do respectivo bem. Em seu caso, os bens comercializados são máquinas industriais, que só poderiam ser consideradas efetivamente entregues quando completamente montadas no estabelecimento do adquirente, estando em perfeitas condições de uso dentro das especificações contratadas. Sendo assim, segundo seu entendimento, a receita decorrente dessa venda só poderia ser considerada auferida quando a máquina estivesse devidamente montada, em condições de uso pelo adquirente, independentemente do cronograma de pagamentos estipulado em contrato. Entretanto, dadas as características de suas operações, a consultante adota a sistemática de faturamento antecipado, emitindo nota fiscal fatura relativa a uma mercadoria que ainda não produziu ou não adquiriu de seus fornecedores para revenda (sic). Enfatiza que, em seu entender, em se tratando de faturamento antecipado, não se poderia cogitar do reconhecimento da receita “*até porque não existe ainda o custo a ser com ela confrontado*”, o que ocorre nas situações a que se reporta pois “*somente terá reconhecidos todos os custos do equipamento vendido quando este tiver todas as suas partes e peças entregues, e, ainda, se estiver devidamente montado no estabelecimento adquirente*”.

4. Em consonância com esse entendimento, considera que as quantias recebidas antes da entrega da máquina comercializada devem ser tratadas como “Adiantamentos de Clientes”.

5. Argumenta terem sido essas as conclusões da Solução de Consulta Disit/SSRF 10ªRF nº 29, de 28 de fevereiro de 2007, cuja ementa transcreve.

6. Não obstante, diz adotar postura conservadora e, por ocasião da emissão da Nota Fiscal Fatura, contabilizar em seu passivo o valor total do projeto e reconhecer a receita a ele correspondente na medida em que as partes peças componentes forem entregues e os serviços de montagem executados. Dessa forma, a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem na medida em que essas entregas e serviços forem concretizadas, o que, a seu ver, implica em antecipação do recolhimento dos tributos, pois, conforme procurou demonstrar, o coreto seria reconhecer a receita integralmente apenas por ocasião da entrega do bem concluído, montado e em funcionamento.

7. Em face do exposto, indaga:

“1) Na venda de máquinas industriais de grande porte, cuja montagem deve ser realizada nas dependências do comprador, é possível reconhecer a receita no resultado, por ocasião das remessas de partes e peças e da montagem das mesmas ?

2) O contribuinte pode efetuar o recolhimento do PIS e da COFINS com base na receita proporcional aos custos incorridos em cada etapa do projeto, ou seja, quando da remessa de partes e peças e da montagem do equipamento no estabelecimento do comprador ?

3) Sejam prestados outros esclarecimentos necessários para o adequado tratamento da operação exposta.”

Fundamentos

8. Observe-se, primeiramente, que, pesquisando-se a base de dados desta Secretaria, constata-se que a consultante apura o IRPJ pelo lucro real, sujeitando-se, portanto, à sistemática não-cumulativa de incidência da Cofins e do PIS/PASEP. De acordo com o art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as contribuições, pela sistemática de incidência não-cumulativa, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo o total das receitas, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

8.1 O problema que se coloca na presente consulta é estabelecer o momento em que deve ser considerada auferida a receita, para efeito de incidência das contribuições, nos casos em que ocorrem vendas com faturamento antecipado na forma descrita.

9. Segundo se depreende do relato feito pela consultante, ela vende equipamentos de grande porte, os quais são produzidos especificamente para um dado cliente, conforme suas necessidades, efetuando seu faturamento antecipadamente, isto é, faturando-os em face do compromisso contratual assumido, sem que disponha efetivamente do bem comercializado para entrega. Portanto, no momento em que efetua a venda, compromete-se a entregar esse equipamento, a ser ainda industrializado, de acordo com as especificações demandadas.

Conclui-se ainda de sua exposição que esses equipamentos são entregues em parcelas e pode haver recebimentos à medida que essas entregas (e respectivos trabalhos de instalação a elas associados) são concretizadas.

9.1 Deve-se deixar claro, logo de início, que há duas situações distintas a considerar:

- i) uma primeira na qual o produto é entregue em parcelas unicamente porque não pode ser transportado em uma única vez, hipótese em que essas diversas partes, após reunidas no local de destino, serão montadas de forma a constituir o equipamento final. Nessas circunstâncias entende-se que só haja adimplemento do contrato de venda quando o bem final estiver montado no destinatário; e,
- ii) uma situação diversa, na qual um determinado projeto é executado em partes, as quais constituem etapas autônomas, completas por si só e passíveis de faturamento independente, pois a conclusão dessa dada etapa já é, por si só, motivo suficiente para que seja exigida a devida prestação do comprador;

10. O Parecer Normativo CST nº 73/1973 (DOU de 13/08/1973) exara o entendimento de que a receita decorrente de contrato de compra e venda deve ser considerada auferida quando efetivada juridicamente a transferência da propriedade do bem. Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 75/1972 (DOU de 22/03/1972), ao tratar de apropriação de receita, relativamente às vendas a termo, orienta que se consideram coincidentes o faturamento e a tradição das mercadorias.

10.1 Assim orienta o Parecer Normativo CST nº 75, de 1972, em seus itens 4 e 5, ao tratar de vendas a termo :

“4. Tem-se então que na situação considerada, a orientação no que tange à apuração do lucro operacional é de obediência ao princípio da anualidade e de subordinação aos dispositivos regulamentares pertinentes (arts. 154 e seguintes do RIR). Desta forma, deverá ser apropriada em conta de resultado a receita auferida na medida em que for faturada a venda do equipamento global ou das partes autônomas, eis que transferida a propriedade do produto, mediante negócio jurídico perfeito, consumado no faturamento, coloca-se o vendedor na posição de simples depositário do equipamento até que se efetue sua entrega.

5. Por outro lado, o valor das prestações recebidas antecipadamente, enquanto o equipamento encomendado se encontre em processo de fabricação deverá ser contabilizado no Passivo Exigível, apropriável como receita operacional do momento do faturamento.

6. O mesmo tratamento deve ser dado às arras em dinheiro recebidas, quando existente cláusula de arrependimento. Se exercido aquele direito e beneficiada a empresa fabricante, o respectivo valor deverá ser apropriado como receita eventual.”

10.2 Oportuno também transcrever a orientação constante do item 9 do Parecer Normativo CST nº 73, de 1973 :

“9.Quando o contrato for de empreitada de obra, ocorre-nos duas situações cujo tratamento fiscal deverá ser diferenciado:

- a) *a execução é seriada, isto é, o empreiteiro se obriga a produzir unidades autônomas, executando a obra em série e, então, o produto da operação tem*

que ser apropriado à conta da receita do ano por ocasião da entrega de cada unidade;

b) a execução é única, isto é, as prestações do contrato são realizadas em um só instante, caso em que a receita deverá ser registrada por ocasião da entrega da obra como um todo.”

11. Em regra, o reconhecimento da receita, para fins contábeis, deve dar-se, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à empresa, quer pela fruição de serviços por esta prestados, em obediência ao Princípio da Competência (cf.: Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n° 774, de 16 de dezembro de 1994).

11.1 O Princípio da Competência é adotado não somente pela legislação comercial, conforme disposto na Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S.A., arts. 177 e 187, §1º, mas também pela tributária, conforme inciso XI do art. 67, c/c § 4º do art. 7º do Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e também art. 247, § 1º, arts. 248, 251, e 274 do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

11.2 Cabe salientar que é importante diferenciar as situações em que, quando do recebimento dos recursos do seu cliente, o vendedor dispõe da mercadoria em estoque (venda para entrega futura) daquelas em que ela não a possui ou ainda não a produziu (faturamento antecipado). Analisando essa matéria, Hiromi Higuchi, no livro Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, 30ª. Edição, São Paulo: IR Publicações Ltda., 2005, à fl. 173, assim diz:

“Na verdade, há certa distinção entre faturamento antecipado e venda para entrega futura. No primeiro caso o bem ainda não foi produzido, enquanto que no segundo o bem já se encontra produzido. No faturamento antecipado o valor correspondente é contabilizado como receita de exercícios futuros, porque a empresa não tem custo incorrido. Na venda para entrega futura a receita deverá ser computada na apuração do lucro líquido do período-base da operação, porque o bem já foi produzido e a vendedora passa a ser mera depositária”.

11.3 Concordando com o referido autor, deve-se admitir que, no caso de venda para entrega futura, o bem faz parte do estoque da empresa vendedora, devendo a receita ser computada no período de apuração da operação, pois o bem já está disponível ao comprador e a vendedora passa a ser mera depositária. O contrato de compra e venda de bens é consensual e se perfaz quando as partes concordam quanto à coisa e ao preço, conforme o art. 482 da Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC/2002). Uma vez perfeito o contrato, impõe-se seu reconhecimento da receita pela empresa, independentemente de a efetiva entrega se dar posteriormente;

11.4 Diferentemente, no faturamento antecipado, o valor correspondente não pode ainda ser considerado receita, porque a empresa ainda não tem custo incorrido e não dispõe do bem. Tal entendimento está em perfeita consonância com o princípio da competência, uma vez que, no faturamento antecipado, como não se tem o produto, o valor recebido está vinculado à obrigação de produzir o bem ou de adquiri-lo para revenda, só se reconhecendo a receita quando o produto ficar disponível para o comprador. Portanto, no faturamento antecipado a

apropriação da receita deve ser no período de apuração em que for concluída a fabricação do bem anteriormente vendido ou este for adquirido, no caso de revenda.

11.5 Na hipótese de faturamento antecipado, deve-se, porém, considerar a distinção feita no item 8.1, bem assim, a orientação constante dos trechos dos pareceres normativos acima transcritos. Ou seja, deve-se verificar se, conforme previsto no respectivo contrato, há apenas o compromisso de entregar o bem completo, como um todo acabado, ou se há o compromisso de entregar determinadas parcelas do bem adquirido, segundo determinado cronograma estabelecido. Tal ocorrendo, a conclusão e entrega de cada uma dessas parcelas já caracteriza a disponibilidade para o adquirente e obriga à apropriação da correspondente da receita, com os respectivos reflexos tributários, tenha ou não ocorrido o respectivo recebimento.

Conclusão

12. Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada declarando-se que, no caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado em situações nas quais o contribuinte não possua ainda disponível para entrega o bem objeto do contrato de compra e venda, a receita deverá ser computada no período de apuração em que o bem for produzido (ou for adquirido, no caso de revenda), ficando disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins. Todavia, nos casos em que a produção do bem negociado seja contratada mediante a execução de etapas autônomas, a conclusão de cada etapa, com a entrega da correspondente parcela produzida ao adquirente, demandará a apropriação da correspondente receita e seu oferecimento à tributação pelas contribuições, tenha ou não ocorrido o respectivo recebimento do montante devido pela parte entregue.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/2009.

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
Matric. AFRFB 19.959

Ordem de Intimação

13. De acordo. Soluciono a consulta na forma proposta. Encaminhe-se à DRF ***** , para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/2009.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRFB 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A
INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE
ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM
CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES
DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO
CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011)**