



Solução de Consulta nº 12 - Cosit

Data 16 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

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

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

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

Relatório

O Interessado acima qualificado formula consulta acerca de momento de reconhecimento de receita, no regime de competência, para fins de apuração do Simples Nacional, resumida a seguir:

- a) O Consultante informa estar enquadrado no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, mantendo escrituração contábil sob o regime de competência;
- b) Acrescenta que desempenha atividade de comercialização de cortinas e persianas *sob medida*;

- c) No momento em que realiza a venda, ainda não possui as mercadorias em estoque, entretanto, posteriormente as adquire de seus fornecedores;
- d) Depois de adquirir a mercadoria de seus fornecedores, emite nota fiscal com CFOP 5.922 – lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, e efetua lançamento a crédito na conta *Adiantamento de clientes*;
- e) Subsequentemente, entrega as mercadorias de acordo com a encomenda dos clientes;
- f) No momento da entrega, emite segunda nota fiscal, com CFOP – 5.117 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura;
- g) Para registrar o fato da entrega do produto, na contabilidade são realizados lançamentos a débito na conta *Adiantamento de clientes* e a crédito da conta de resultado *Vendas*;
- h) Alega que o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do momento do reconhecimento da receita nessa operação é diverso daquele manifestado pelo Fisco Estadual;
- i) Segundo o Consulente relata, o Fisco Estadual fixou entendimento de que a emissão de notas fiscais com CFOP 5.922 ou 6.922 faz nascer a obrigatoriedade de reconhecimento de receitas, mesmo sendo tais operações simples faturamento sem incorrer em qualquer custo;
- j) Cita conclusão de parecer proferido pelo mencionado Fisco em que foi manifestado esse entendimento:

“Assim, o entendimento desta Gerência coaduna com o da GEAG e com o da Receita Federal do Brasil, no sentido de que integram o faturamento, para efeito da base de cálculo do Simples Nacional, as notas fiscais de ‘venda para entrega futura’ (CFOP 5.922 e 6.922), haja vista que (...) consulente adotou a apuração pelo ‘regime de competência’.”

- k) Objetivando fundamentar sua alegação de que a RFB adota entendimento antagônico ao do Fisco Estadual, transcreve ementa de Solução de Consulta nº 8 – SRRF/ 8ª RF/Disit, de 07 de janeiro de 2009, emitida pela RFB, relativamente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins;
- l) A ementa da Solução de Consulta referida pelo Consulente está assim redigida:

"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.”

2. Após a descrição detalhada da questão, apresenta os seguintes questionamentos:
- 1) Em que momento, no caso de empresa enquadrada no Simples Nacional, que adota o regime de competência e opera com Nota Fiscal de Entrega Futura Antecipada (CFOP 5.922), as vendas de produtos que não constam de seu estoque, porque ainda não foram adquiridos e muito menos produzidos pelo fornecedor (por se tratar de produtos sob medida), devem ser reconhecidas como receita bruta para efeito da base de cálculo do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – PGDAS;
 - 2) Caso contrário, qual o momento correto do reconhecimento dessas receitas?
3. Além da citada Solução de Consulta, indicou especificamente como dispositivos legais ensejadores da dúvida, a Lei Complementar nº 123, de 2006, e pronunciamentos do Comitê Gestor do Simples Nacional.

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.
5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da Solução da Consulta.
6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.
7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, nos termos da referida Instrução Normativa, tem efeito

vinculante no âmbito da RFB, a partir da data de sua publicação, e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

8. Feitas essas considerações, passo, a seguir, à solução da presente consulta.

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

10. A opção pelo regime de reconhecimento da receita bruta, no regime de competência ou no regime de caixa, está disciplinada pela Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011, art. 16:

Art. 16. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º)

§ 1º O regime de reconhecimento da receita bruta será irrevogável para todo o ano-calendário. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 3º)

11. Quanto a isso, a presente Solução de Consulta não se presta a afirmar, confirmar ou negar a informação do Consulente de que optou pelo reconhecimento da receita bruta pelo regime de competência. Com a finalidade de responder ao questionamento, ela adotará a premissa de que essa informação corresponde aos fatos.

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

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

14. Ressalto que, embora o Consulente não tenha indagado especificamente sobre qual classificação fiscal da operação deve adotar para fins de emissão de Nota Fiscal e de escrituração, na descrição da questão e no questionamento, ele mencionou os referidos códigos CFOP que adota em suas operações. A esse respeito, saliento que não compete à RFB, em Solução de Consulta, dirimir dúvidas ou mesmo se manifestar acerca da adequação de códigos de CFOP empregados pelo Consulente.

15. Destaco ainda que, em razão de o Consulente não haver feito questionamento a respeito da natureza industrial ou não de suas operações, a presente Solução de Consulta não afirma, confirma nem nega se as operações realizadas pelo Consulente caracterizam-se como simples revenda ou como industrialização.

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

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

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

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

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

Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações)

Art. 177. A escrituração da companhia 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.

(...)

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 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.***

(Sem grifos no original)

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

22. Na primeira situação, *como os bens objeto do contrato de compra e venda ainda não existem no estoque do vendedor no instante de celebração do contrato*, a receita deverá ser reconhecida quando os bens forem produzidos ou adquiridos para revenda. O fundamento para tal procedimento é que, no momento da celebração do contrato, o vendedor não incorreu em custo na fabricação do bem, ou não o adquiriu para posterior revenda. Assim, somente a partir do momento em que o bem passar a fazer parte de seu estoque, será possível confrontar

simultaneamente receitas e custos correlatos, quanto ao bem vendido, consoante estabelece o princípio da competência.

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

Conclusão

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

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

À consideração superior

Assinado digitalmente
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira (Cotir)

Assinado digitalmente
ALBA ANDRADE DE OLIVEIRA DIB
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06 - Substituta

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit- Substituta