



Solução de Consulta nº 4 - Cosit

Data 12 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas, correspondentes à anulação de valores registrados como receita.

A emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador da contribuição, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão.

Contudo, a alteração da nota fiscal efetuada pela pessoa jurídica após sua emissão:

- a) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação;
- b) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual a verdade dos fatos.

Portanto, nos casos em que a alteração da nota fiscal é feita em contrariedade à legislação, o fisco pode, a seu critério, utilizar a nota fiscal original como fonte informativa para verificação dos efeitos fiscais da operação, cabendo à pessoa jurídica demonstrar, para cada caso individual, que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constante da nota fiscal original.

Equívocos no preenchimento de nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário das mercadorias não caracterizam cancelamento de vendas e, portanto, não alteram o fato gerador e a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Ademais, para efeitos da legislação tributária federal, na hipótese em que ocorrem equívocos no preenchimento de nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário das mercadorias descobertos posteriormente à entrega ao adquirente e início de sua utilização, não cabe:

- a) regularização da nota fiscal nos termos do inciso III do caput do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, porquanto revogado o § 6º do mesmo art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, pelo Ajuste Sinief nº 03, de 1987;
- b) cancelamento da nota fiscal, porquanto já houve a efetiva circulação da mercadoria;
- c) carta de correção, em papel ou eletrônica, porquanto os equívocos referem-se a variáveis que determinam o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- d) comunicação por escrito de que trata o § 1º do art. 327 do Regulamento do IPI, porquanto tais equívocos tornam a nota fiscal sem efeitos fiscais, salvo em favor do Fisco, nos termos do art. 427 do mencionado Regulamento;
- e) comunicação da pessoa jurídica adquirente à pessoa jurídica vendedora de qualquer natureza ou nomenclatura estabelecida pela legislação dos Estados da federação relativa ao ICMS, porquanto não prevista na legislação tributária federal.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212 (RIPI), de 2010, arts. 235, 327, §§ 1º, 2º e 4º, 395, inciso I, e 404; Convênio Sinief s/nº, de 1970, arts.12, e 21; Ajuste Sinief nº 01, de 1986; Ajuste Sinief nº 03, de 1987; Ajuste Sinief nº 07, de 2005, cláusulas décima segunda e décima quarta A; PN CST nº 242, de 1972; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º.

Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 111, de 22 de abril de 2014, publicada no DOU de 26 de maio de 2014.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Não integram a base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas, correspondentes à anulação de valores registrados como receita.

A emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador da contribuição, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão.

Contudo, a alteração da nota fiscal efetuada pela pessoa jurídica após sua emissão:

- a) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação;
- b) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual a verdade dos fatos.

Portanto, nos casos em que a alteração da nota fiscal é feita em contrariedade à legislação, o fisco pode, a seu critério, utilizar a nota fiscal original como fonte informativa para verificação dos efeitos fiscais da operação, cabendo à pessoa jurídica demonstrar, para cada caso individual, que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constante da nota fiscal original.

Equívocos no preenchimento de nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário das mercadorias não caracterizam cancelamento de vendas e, portanto, não alteram o fato gerador e a base de cálculo da Cofins.

Ademais, para efeitos da legislação tributária federal, na hipótese em que ocorrem equívocos no preenchimento de nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário das mercadorias descobertos posteriormente à entrega ao adquirente e início de sua utilização, não cabe:

- a) regularização da nota fiscal nos termos do inciso III do caput do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, porquanto revogado o § 6º do mesmo art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, pelo Ajuste Sinief nº 03, de 1987;
- b) cancelamento da nota fiscal, porquanto já houve a efetiva circulação da mercadoria;
- c) carta de correção, em papel ou eletrônica, porquanto os equívocos referem-se a variáveis que determinam o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- d) comunicação por escrito de que trata o § 1º do art. 327 do Regulamento do IPI, porquanto tais equívocos tornam a nota fiscal sem efeitos fiscais, salvo em favor do Fisco, nos termos do art. 427 do mencionado Regulamento;
- e) comunicação da pessoa jurídica adquirente à pessoa jurídica vendedora de qualquer natureza ou nomenclatura estabelecida pela legislação dos Estados da federação relativa ao ICMS, porquanto não prevista na legislação tributária federal.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212 (RIPI), de 2010, arts. 235, 327, §§ 1º, 2º e 4º, 395, inciso I, e 404; Convênio Sinief s/nº, de 1970, arts.12, e 21; Ajuste Sinief nº 01, de 1986; Ajuste Sinief nº 03, de 1987; Ajuste Sinief nº 07, de 2005, cláusulas décima segunda e décima quarta A; Parecer Normativo CST nº 242, de 1972; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.

Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 111, de 22 de abril de 2014, publicada no DOU de 26 de maio de 2014.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária nos termos seguintes.

2. A consulente informa tratar-se de "indústria de autopeças" e se encontrar "sujeita ao regime de não cumulatividade do PIS/COFINS".

3. Relata a consulente que, seguindo disposições do "artigo 63, VII e parágrafo 4º, do Regulamento do ICMS de São Paulo" seus clientes emitem contra ela "notas de débito" e "declarações de não aproveitamento dos créditos" "em razão de 2 (dois) motivos: *i) mercadoria faltante* em nota fiscal de venda/remessa; *ii) diferença de preços* entre os valores estabelecidos em acordo comercial e valores constantes em nota fiscal emitida, sendo o valor estabelecido em acordo comercial menor que o valor constante na nota fiscal" (grifou-se).

4. Argumenta a consulente que "erro de escrituração fiscal não pode ocasionar aumento de tributação", e sustenta crer que, na ocorrência "de erros em escrituração fiscal de material faltante e preço a maior que o estabelecido em acordo comercial" tem-se caracterizados, mediante emissão por seus clientes de "declaração de não aproveitamento dos créditos tributário" de ICMS, devidamente motivada, casos de "não incidência das contribuições ao PIS e da COFINS", uma vez que "contabilmente o valor excedente das notas fiscais não serão(sic) considerados como faturamento" e também porque "não serão(sic) considerados como aquisições pelos clientes", o que entende lhe permitir "estornar débitos do PIS e da COFINS diretamente na apuração destas contribuições".

5. Transcreve, em seguida, ementa da Solução de Consulta nº 316, de 27 de outubro de 2006, emitida pela Disit/SRRF7ªRF, na qual se encontra orientação no sentido de que 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 como vendas canceladas para fins de apuração da base de cálculo da Cofins", bem como de que essas "glosas podem ser comprovadas por qualquer documento idôneo e não defeso em lei, emitido pela fonte pagadora", para defender que, tanto no caso de tais faturas de prestação de serviços médicos quanto no caso das notas fiscais de venda de mercadorias por ela industrializadas, deveria ser "possível considerar como vendas canceladas, para fins de apuração da COFINS, as glosas realizadas pela fonte pagadora, mediante documentação emitida pela fonte pagadora".

6. Conclui a consulente questionando:

"i) poderá a Consulente excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e a da COFINS os valores constantes em notas de débitos emitidas pelos clientes da Consulente ..., conjuntamente com declaração de não aproveitamento de créditos fiscais, nos casos de material faltante constatado pelos clientes da Consulente no recebimento de mercadorias em relação as notas fiscais emitidas pela Consulente e diferença de preço a maior em nota fiscal emitida pela Consulente em relação ao estabelecido em acordo comercial prévio entre a Consulente e clientes, por se tratar de erro de emissão de nota fiscal admitido pela Consulente e reconhecido pelo cliente da Consulente, de forma que os valores excedentes e equivocados constantes em notas fiscais emitidas pela Consulente serão enquadrados no conceito de não incidência tributária, porque não serão reconhecidos contabilmente como faturamento de vendas pela Consulente e como aquisição pelos clientes da Consulente, em conformidade com o disposto no artigo 1º da Lei Federal n.10.637/02 e artigo 1º da Lei Federal n.10.833/03?

ii) poderá a Consulente excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e a da COFINS os valores constantes em notas de débitos emitidas pelos clientes da Consulente ... conjuntamente

com declaração de não aproveitamento de créditos fiscais, nos casos de material faltante constatado pelos clientes da Consulente no recebimento de mercadorias em relação as notas fiscais emitidas pela Consulente e diferença de preço a maior em nota fiscal emitida pela Consulente em relação ao estabelecido em acordo comercial prévio entre a Consulente e clientes, por se tratar de erro de emissão de nota fiscal admitido pela Consulente e reconhecido pelo cliente da Consulente, de forma que estas notas de débitos sejam enquadrados no conceito de vendas canceladas, porque glosados pelos clientes da Consulente, em conformidade com o disposto no artigo 1º, § 3º, V, "a", da Lei Federal n.10.637/02 e artigo 1º, § 3º, V, "a", da Lei Federal n. 10.833/03 e em conformidade com a Resposta da Consulta 316/06 da Receita Federal - DISIT07?

iii) caso a resposta a presente consulta seja favorável a exclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS nos casos mencionados, poderá a Consulente apurar os valores destas exclusões nos últimos 5 anos e realizar o estorno de débitos na DACON do mês de apuração corrente ou deverá a Consulente retificar todas as suas declarações fiscais ao 5 anos anteriores?

iv) caso a resposta a presente consulta seja favorável a exclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS nos casos mencionados, poderá a Consulente proceder com o pedido de restituição ou compensação com qualquer tributo administrado pela Receita Federal, dos valores pagos a maior das contribuições ao PIS e da COFINS, com base no artigo 2º e 34 da Instrução Normativa 900/08 da RFB mediante apresentação de Perd-Comp (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação) estabelecido pela IN 901/08? Para isto deverá a Consulente retificar as declarações fiscais referente aos períodos de 5 anos anteriores?"

7. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

8. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Conforme relatado, o contexto descrito pela consulente, uma indústria de autopeças, é o seguinte:

a) a consulente, ao emitir notas fiscais em suas vendas dos produtos que fabrica, eventualmente, incorre nos seguintes erros: emissão de nota fiscal registrando quantidade de mercadoria superior ao da efetivamente enviada; e

b) emissão de nota fiscal registrando preços unitários maiores que os contratados entre as partes.

10. A pessoa jurídica adquirente, após receber os produtos e dar início a sua utilização, no momento em que identifica os equívocos descritos acima na nota fiscal que acobertou a aquisição emite contra a pessoa jurídica vendedora (ora consulente) nota de débito e declaração de não aproveitamento de crédito, conforme inciso VII do caput e § 4º do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, do citado Estado.

11. Nesse contexto, a consultante defende que os valores destacados na nota de débito, que correspondem a algum erro na emissão da nota fiscal original, deveriam reduzir a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, seja porque não estariam sujeitos à incidência das contribuições seja porque corresponderiam a vendas canceladas.

DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS E DA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS

12. O fato gerador das contribuições é o faturamento ou a receita (conforme art. 195, I, “b”, da Constituição Federal), sendo suas bases de cálculo o faturamento, no regime de apuração cumulativa (conforme art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998) ou a receita auferida, no regime de apuração não cumulativa (conforme arts. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

13. A emissão de notas fiscais é obrigação acessória a ser cumprida pela pessoa jurídica quando da realização de diversas operações elencadas na legislação correlata, sendo necessária e fundamental para o funcionamento da fiscalização tributária.

14. Nesse contexto, constata-se que a relação entre a ocorrência do fato gerador das contribuições e a emissão de notas fiscais não é constitutiva, mas declaratória e instrumental, servindo esta como uma das formas de comprovação daquela.

15. Obviamente, sendo o documento fiscal uma das principais ferramentas de fiscalização à disposição da administração tributária, sua emissão ou não emissão geram, inevitavelmente, repercussões na esfera jurídica da pessoa jurídica emitente.

16. Emitido o documento fiscal para acobertar a operação, surgem contra o emissor diversas consequências, citando-se exemplificativamente a seguinte legislação:

Código civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.”

Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015

“Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.”

Legislação geral sobre notas fiscais, Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970

“Art. 7º (...)

§ 1º É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:

1. omitir indicações;

2. não seja o legalmente exigido para a respectiva operação;

3. não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Convênio;

4. contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza.”

Legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

“Art. 53. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do fisco, as notas fiscais que não satisfizerem as exigências dos incisos I, II, IV e V do artigo 48, bem como as que não contiverem, dentre as indicações exigidas no inciso IV, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

Art. 56. (...)

§ 4º Constituem instrumentos auxiliares da escrita fiscal do contribuinte e das pessoas obrigadas à escrituração, os livros da contabilidade geral, as notas fiscais, as guias de trânsito e de recolhimento do imposto e todos os documentos, ainda que pertencentes ao arquivo de terceiros, que se relacionem com os lançamentos nela feitos.”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, reproduzido no art. 923 do RIR 99

“Art. 9º (...)

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

17. Assim, constata-se que, entre outros efeitos, a emissão da nota fiscal gera contra o emissor presunção relativa de veracidade das informações e necessidade de escrituração contábil e fiscal correspondente, servindo como instrumento probatório para o Fisco ainda que haja irregularidades procedimentais em sua emissão.

18. Daí justifica-se o rigor com que a legislação específica trata a não emissão, a emissão e alteração das notas fiscais relativas às operações da pessoa jurídica.

19. Interessa à solução da presente consulta salientar que a legislação prevê e disciplina expressamente e de forma taxativa as hipóteses em que se admite alteração da nota fiscal após sua emissão (essas hipóteses serão analisadas detidamente adiante).

20. Decerto, ante o arcabouço normativo transcrito acima, resta evidente que a alteração da nota fiscal efetuada pela pessoa jurídica após sua emissão:

a) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação;

b) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual a verdade dos fatos.

21. Portanto, nos casos em que a alteração da nota fiscal é feita em contrariedade à legislação, o fisco pode, a seu critério, utilizar a nota fiscal original como fonte informativa para verificação dos efeitos fiscais da operação, cabendo à pessoa jurídica demonstrar, para

cada caso individual, que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constante da nota fiscal original.

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

22. Acerca da matéria versada nesta consulta, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 111, de 22 de abril de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 26 de maio de 2014 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

23. Seguem abaixo os trechos mais importantes da Solução de Consulta Cosit nº 111, de 2014:

*“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

(...)

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

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

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

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

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

11. Pois bem, tratando-se de empresas tributadas com base no lucro real, como é o caso da 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).

11.1 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)

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

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

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

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

15. Ora, tanto a mensuração do valor da receita, quanto a probabilidade de os benefícios econômicos associados à prestação de serviço fluírem para a entidade (empresa contratada) decorrem da própria prestação do serviço, quando esta é realizada nos termos previstos em contrato. Em outras palavras, se a empresa contratada prestar serviços nos termos estabelecidos em contrato, o valor da correspondente remuneração (sua receita) pode ser facilmente mensurado (é o que prevê o contrato) e, nesse caso, é provável que ela receba esse valor do contratante (conforme previsto em contrato). Isso não significa dizer que ela irá, certamente, receber a remuneração, mas é provável que irá recebê-la. Deveras, pode ocorrer de o contratante não realizar o pagamento, seja porque tenha problemas financeiros, seja porque simplesmente não queira pagar o valor contratado. Mas o fato é que, independentemente desse percalço financeiro, nesse caso, a receita deve ser reconhecida e seu registro deve ser realizado. Ressalte-se que o reconhecimento de receitas prescinde de que a quitação se efetive.

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

17. Situação diferente dessa (contratante inadimplente) ocorre quando o contratante não paga o valor cobrado pelo contratado porque não aceita o serviço (seja porque o serviço não foi contratado, seja porque o serviço não foi executado conforme previsão contratual). Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (seja no todo, seja em parte) pelos serviços prestados. 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.

17.1 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).

17.2 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.*

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

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

19. *Diante do exposto, conclui-se que:*

- a) *o fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora;*
- b) *no que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação;*
- c) *não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas;*
- d) *no regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é*

passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.”(grifos e negritos no original)

24. Consoante se conclui de sua análise, a mencionada Solução de Consulta Cosit estabelece que, sendo o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa aferido conforme o regime de competência, a alteração da base de cálculo das contribuições decorre do cancelamento de vendas, que corresponde à anulação de valores registrados como receita em razão de efetivas alterações no negócio jurídico correlato. Por outro lado, a emissão, ou o cancelamento, de notas fiscais correspondentes às operações revela-se apenas um instrumento para verificação da ocorrência do fato gerador das contribuições.

25. As hipóteses de erro apontadas pela consulente no parágrafo 9.1 e que ensejam a presente consulta são as seguintes:

- a) emissão de nota fiscal registrando quantidade de mercadoria superior ao da efetivamente enviada; e
- b) emissão de nota fiscal registrando preços unitários maiores que os contratados entre as partes.

26. Certamente, nenhuma dessas hipóteses pode caracterizar cancelamento de vendas, pois o negócio jurídico subjacente permanece incólume, havendo apenas problemas no preenchimento do documento fiscal correspondente. Tanto é assim que as mercadorias são recebidas e utilizadas pelo adquirente, o que demonstra a subsistência do negócio jurídico.

27. Portanto, nos casos descritos pela consulente, o fato gerador das contribuições ocorre regularmente, conforme as regras do regime de competência, com base na receita potencialmente gerada pela operação, já que, nesse regime contábil, não se exige o efetivo recebimento da receita.

28. As notas fiscais que acobertam a operação surgem como instrumento de demonstração dessa receita potencial decorrente da operação, geralmente correspondente à relação ente quantidade de produtos entregues ao adquirente e preço unitário desses produtos.

29. Assim, conforme concluído no tópico anterior, a emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica gera contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão. Contudo, a alteração da nota fiscal efetuada pela pessoa jurídica após sua emissão:

- a) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação;
- b) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constante da nota fiscal original.

30. Portanto, para o deslinde do feito, resta analisar se as hipóteses de alteração das notas fiscais relativas à operação aventadas pela consulente são permitidas legislação específica.

DIFERENCIAÇÕES DE INSTITUTOS E IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA SITUAÇÃO PROBLEMA

31. Antes disso, cumpre fazer algumas distinções conceituais para a perfeita identificação da hipótese em análise.
32. Conforme descrito acima, a situação problema é a seguinte: emissão, pela pessoa jurídica adquirente, contra a pessoa jurídica vendedora, de nota de débito e declaração de não aproveitamento de crédito (conforme legislação do ICMS do Estado de São Paulo), com o fim de alterar o conteúdo de notas fiscais em relação às quais se verificou, posteriormente à entrega e início de utilização das mercadorias adquiridas, de equívocos relativos à quantidade entregue ou ao preço unitário das mercadorias.
33. Certamente, essa situação não se enquadra em nenhum dos institutos previstos pela legislação tributária federal para situações semelhantes.
34. Não se trata de desconto incondicional, pois este deve constar expressamente da nota fiscal original, para demonstrar sua natureza de desconto prévio e incondicionado.
35. Não se trata de cancelamento de vendas, pois, como visto acima, o negócio jurídico que motivou a entrega das mercadorias continua válido, tanto que as mercadorias são recebidas e utilizadas pela pessoa jurídica adquirente.
36. Seria o caso de alteração do negócio jurídico subjacente à operação? Inexoravelmente não, pois resta evidente que se trata de erro no preenchimento da nota fiscal verificado posteriormente pelo adquirente, e não de alteração do conteúdo do negócio jurídico.
37. Assim, tratando-se de erro de preenchimento de nota fiscal, cuida-se de discussão sobre fatos, resumindo-se a controvérsia à possibilidade, ante a legislação tributária federal, de demonstração de tal erro de fato mediante a sistemática de emissão de nota de débito pela pessoa jurídica adquirente descrita pela consulente.

DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

38. No âmbito federal, a legislação que versa detalhadamente sobre os documentos fiscais é a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os comandos do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), reunidos nos Convênios e Ajustes Sinief.
39. No caso presente, a aplicação da legislação do IPI justifica-se sobremaneira, pois o contexto descrito pela consulente é de venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica que os fabricou.
40. Deveras, neste particular, a legislação emitida pelos Estados acerca do ICMS não se mostra aplicável para regular efeitos nos tributos federais.
41. Portanto, impõe-se examinar as disposições da legislação do IPI e do Confaz tocantes às possibilidades de alteração dos registros constantes das notas fiscais, em especial à modificação de elementos essenciais desses documentos tais como a quantidade e os preços unitários das mercadorias vendidas.

DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA PARA O PROCEDIMENTO DESCRITO PELA CONSULENTE

42. De plano, insta ressaltar a inexistência de previsão normativa na vigente legislação do Confaz ou do IPI que admita a alteração de registros de quantidade ou preço unitário a maior em notas fiscais que acompanham mercadorias às quais os destinatários deram entrada em seus estabelecimentos sem ressalvas, e colocaram em utilização.

43. Destaca-se que esta possibilidade de alteração não apenas hoje inexistente como disposições normativas que um dia admitiram tais alterações de registros, dentro de determinados contextos, foram há muito revogadas expressamente.

44. Com redação trazida pelo Ajuste Sinief nº 01, de 29 de maio de 1986, assim previa o § 6º do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970:

*"Art. 21. A nota fiscal, além das hipóteses previstas no artigo anterior, será também emitida:
(...)*

III - na regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a nota fiscal originária;

(...)

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, a nota fiscal será também emitida, sendo que as diferenças dos impostos devidos serão recolhidas em guias especiais, com as especificações necessárias da regularização; na via da nota fiscal presa ao talonário deverá constar essa circulação, mencionando-se o número e a data da guia de recolhimento. (...)

§ 6º Ainda na hipótese do inciso III, quando a nota fiscal originária indicar valor maior do que o preço avençado ou quantidade de mercadoria superior à efetivamente recebida pelo destinatário, este emitirá nota fiscal referente à diferença encontrada com menção à nota fiscal originária e com o destaque do ICM e do IPI, se for o caso, condição para que possa o emitente da Nota originária pleitear autorização para se creditar-se do imposto".(grifou-se)

45. Portanto, no curso da vigência do § 6º do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, com a redação do Ajuste Sinief nº 01, de 1986, a legislação contemplava a possibilidade de que, dentro do período de apuração do ICMS e do IPI, fossem procedidas alterações relativas a "valor maior do que o preço avençado ou quantidade de mercadoria superior à efetivamente recebida pelo destinatário" por meio de emissão pelo destinatário de uma nova nota fiscal, a qual registrava as alegadas diferenças a maior por ele encontradas e permitia ao remetente dos produtos pleitear junto ao Fisco autorização para se creditar do imposto relativo a essas diferenças.

46. No entanto, o Ministro da Fazenda e os Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, em reunião do Conselho de Política Fazendária de 18 de agosto de 1987, celebraram o Ajuste Sinief nº 03, de 1987, publicado no DOU de 20 de agosto de 1987, que revogou o destacado § 6º do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970.

47. Ao decidir pela revogação do § 6º do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, isto é, ao expressamente abolir a possibilidade de aplicação do inciso III daquele art. 21 a casos envolvendo alegações de registro em nota fiscal de "valor maior do que o preço avençado ou quantidade de mercadoria superior à efetivamente recebida", o Confaz, possivelmente pelos grandes riscos ao controle fiscal trazidos por dispositivo dessa natureza, decidiu por exterminar a única previsão normativa, dentro da legislação tocante ao IPI, a tratar de permissão para a realização de alterações redutoras de registros em notas fiscais de venda tais como as demandadas pelos erros cuja ocorrência é alegada por destinatários dos produtos fabricados e vendidos pela consulente.

48. Enfim, desde a revogação do § 6º do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, a vigente legislação do IPI, cujas prescrições evidentemente são de observação incontornável no registro de operação de venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica que os industrializou, de nenhuma maneira admite modificação redutora da quantidade ou dos preços constantes da nota fiscal de venda que acompanhou produtos já recebidos, sem ressalvas, pelo destinatário, e por ele até mesmo já colocados em consumo ou utilização.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CANCELAMENTO DA NOTA FISCAL NO CONTEXTO DESCRITO PELA CONSULENTE

49. As hipóteses de cancelamento da nota fiscal são restritas, exatamente porque, sendo as notas fiscais instrumentos probatórios, todas as ocorrências relativas a elas (emissão, alteração, cancelamento, etc) devem corresponder a eventos efetivamente ocorridos, salvo exceções expressas, conforme deixam transparecer o art. 44 do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, e o art. 411 do Regulamento do IPI (Ripi), Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

Convênio Sinief s/nº, de 1970:

Art. 44. Fora dos casos previstos nas legislações dos Impostos sobre Produtos Industrializados e de Circulação de Mercadorias é vedada a emissão de Nota Fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias.

Ripi:

Art. 411. Fora dos casos previstos neste Regulamento e na legislação estadual, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

50. Ademais, acerca da nota fiscal eletrônica, a cláusula décima segunda do Ajuste Sinief nº 07, de 2005, estabelece:

Cláusula décima segunda. Em prazo não superior a vinte e quatro horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, o emitente poderá solicitar o cancelamento da respectiva NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.

51. Sendo assim, considerando que na hipótese consultada dado nos casos em pauta as mercadorias são entregues ao adquirente, que as recebe e inicia seu consumo/utilização, não há como se cogitar de cancelamento da nota fiscal que acobertou a operação.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE CARTA DE CORREÇÃO NO CONTEXTO DESCRITO PELA CONSULENTE

52. Acerca da emissão de carta de correção, o § 1º-A do art. 7º do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, estabelece:

“Art. 7º (...)

§ 1º-A Fica permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, desde que o erro não esteja relacionado com:

I - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;

III - a data de emissão ou de saída.”(grifou-se)

53. No âmbito do IPI, encontram-se no art. 395 do Ripi as disposições sobre a emissão de carta de correção:

"Art. 395. É permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, desde que o erro não esteja relacionado com:

I - as variáveis que determinam o valor do imposto, tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário; e

III - a data de emissão ou de saída.”. (grifou-se)

54. Por sua vez, no âmbito da nota fiscal eletrônica, o Ajuste Sinief nº 07, de 2005, assim dispõe ao tratar da carta de correção eletrônica:

"Cláusula décima quarta-A Após a concessão da Autorização de Uso da NF-e, de que trata a cláusula sétima, durante o prazo estabelecido no “Manual de Integração -Contribuinte “ o emitente poderá sanar erros em campos específicos da NF-e, observado o disposto no § 1º-A do art. 7º do Convênio SINIEFs/nºde 1970, por meio de Carta de Correção Eletrônica - CC-e, transmitida à Administração Tributária da unidade federada do emitente.”(grifou-se)

55. Portanto, resta mais que evidente a impossibilidade de emissão de carta de correção nos casos que envolvam alteração de nota fiscal para modificação de “variáveis que determinam o valor do imposto, tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação”, o que impede sua utilização no caso analisado nesta consulta.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EMISSÃO DA COMUNICAÇÃO DE QUE TRATA O § 1º DO ART. 327 DO RIPI

56. O art. 327 do Ripi prevê a emissão, sob certas condições, de uma comunicação por escrito por parte da pessoa jurídica adquirente para sua eximção de responsabilidade por determinadas irregularidades constantes da nota fiscal que acobertou a operação:

"Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 3º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado, quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 2º, e Lei no 9.532, de 1997, art. 37, inciso V).

§ 4º A declaração, na nota fiscal, da data da entrada da mercadoria no estabelecimento será feita no mesmo dia da entrada.”(grifou-se)

57. Inicialmente, verifica-se que a comunicação por escrito de que trata o dispositivo transcrito destina-se a resguardar a pessoa jurídica adquirente, não gerando qualquer efeito direto para a pessoa jurídica vendedora, condição na qual se enquadra a consulente.

58. Além disso, analisando-se sistematicamente o art. 327 do Ripi, verifica-se a impossibilidade de aplicação do dispositivo aos casos em que a nota fiscal não tem efeitos fiscais, estabelecidos no art. 427 do Ripi, in verbis:

“Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15a):

I - não satisfizerem as exigências das alíneas “a” até “e”, “h”, “m”, “n”, “p”, “q”, “s” e “t”, do quadro “Emitente”, de que trata o inciso I do art. 413 e das alíneas “a” até “d”, “f”, “h” e “i”, do quadro “Destinatário/Remetente”, de que trata o inciso II do mesmo artigo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15a);

II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15a);

III - não contiverem, no campo “Informações Complementares” do quadro “Dados Adicionais”, do inciso VII do art. 413, a indicação do preço de venda no varejo ou no atacado, quando o cálculo do imposto estiver ligado a este (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15a); ou

IV - não contiverem a declaração referida no inciso VIII do art. 415.

Parágrafo único. No caso do inciso IV, considerar-se-á o produto como saído do estabelecimento emitente da nota fiscal, para efeito de exigência do imposto e dos respectivos acréscimos legais.”

59. Ora, se nesses casos a nota fiscal não tem efeito fiscal, salvo em favor do Fisco, não é o caso de aplicação do § 1º do art. 327 do Ripi, que estabelece a referida comunicação por escrito, mas de aplicação do § 3º do mesmo art. 327 do Ripi, que estabelece a responsabilidade da pessoa jurídica adquirente pelo imposto eventualmente devido em caso de aquisição de produto não acobertada por nota fiscal.

60. Aliás, nesse sentido vem se manifestando a RFB há muitos anos, conforme se observa exemplificativamente na Solução de Consulta nº 18, de 21 de maio de 2012, publicada no DOU de 08 de junho de 2012:

“Ementa: Adquirente. Produtos para Revenda. Nota Fiscal. Irregularidades. Invalidez para Efeitos Fiscais. Mercadoria Estrangeira. Apreensão. Pena de Perdimento. Ao receber produtos para revenda acompanhados de nota fiscal contendo irregularidades que a invalidem para efeitos fiscais, o adquirente torna-se responsável pelo pagamento do imposto acaso exigível, sem prejuízo das sanções aplicáveis, sujeitando-se, inclusive, à apreensão e à pena de perdimento da mercadoria de procedência estrangeira a que falte comprovação da importação regular.

Nota Fiscal. Irregularidades. Responsabilidade. Elisão. Comunicação. Prazo. Meio de Transmissão. Para eximir-se da responsabilidade por vícios da nota fiscal que não a invalidem para efeitos tributários, deve o adquirente do produto

- antes de iniciar o consumo ou venda e em até oito dias do recebimento - cientificar por escrito o emitente do documento fiscal, podendo valer-se dos meios informatizados de comunicação, desde que permitam a comprovação do recebimento da mensagem.”(grifou-se)

61. Para além disso, já o Parecer Normativo CST n.º 242, de 1972, ao examinar a aplicação do § 3º do art. 169 do revogado Regulamento do IPI de 1972 (Decreto n.º 70.162, de 1972), dispositivo que é antecessor do examinado e vigente § 1º do art. 327 do Ripi, estabelecia que:

“Desde que a incorreção não seja absurda, nem possibilite lesão ao Fisco, é de se permitir a convalidação da nota fiscal. Para tanto dever-se-á entender às seguintes exigências:

- a) que o estabelecimento destinatário declare, quanto do recebimento - e na nota fiscal -, a data de entrada do produto;*
- b) que o estabelecimento destinatário comunique a irregularidade ao estabelecimento emitente, através de carta, no prazo máximo de 8 (oito) dias, mas sempre antes do início do consumo ou venda do produto;*
- c) que o expedidor archive, em pasta especial, cópia da carta, assim como a prova de sua expedição com o recibo do correio ou do próprio destinatário, firmado este último na cópia da carta.”(grifou-se)*

62. Reforçando a impossibilidade de aplicação da comunicação por escrito de que trata o § 1º do art. 327 do Ripi às hipóteses em que a nota fiscal que acobertou a operação apresenta erros substanciais, salienta-se que as possibilidades de alteração dos registros de créditos do IPI são objeto de prescrições detalhadas do Ripi, e a emissão, ou recepção, da aludida comunicação escrita não se encontra contemplada por aquelas prescrições de nenhuma forma.

63. Portanto, não cabe utilização da comunicação por escrito estabelecida pelo § 1º do art. 327 do Ripi para as hipóteses descritas pela consulente, que envolvem erros na nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário da mercadoria.

64. Por fim, verifica-se que os questionamentos da consulente acerca de procedimentos operacionais relativos a declarações fiscais, constantes do parágrafo 6, “iii” e “iv”, não produzem os efeitos próprios da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, pois se referem a dúvida genérica, não havendo questionamento específico sobre a aplicação da legislação tributária, nos termos do inciso II do art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Conclusão

65. Pelo exposto, responde-se a consulta afirmando-se que:

- a) O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas.
- b) No regime de competência, aplicável como regra à apuração das contribuições, a receita é considerada realizada 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, sendo irrelevante a ocorrência do pagamento da obrigação.

- c) Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas, correspondentes à anulação de valores registrados como receita.
- d) A emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador das contribuições, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão.
- e) Contudo, a alteração da nota fiscal efetuada pela pessoa jurídica após sua emissão:
- e.1) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação;
 - e.2) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual a verdade dos fatos.
- f) Portanto, nos casos em que a alteração da nota fiscal é feita em contrariedade à legislação, o fisco pode, a seu critério, utilizar a nota fiscal original como fonte informativa para verificação dos efeitos fiscais da operação, cabendo à pessoa jurídica demonstrar, para cada caso individual, que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constante da nota fiscal original.
- g) Equívocos no preenchimento de nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário das mercadorias não caracterizam cancelamento de vendas e, portanto, não alteram o fato gerador e a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
- h) Ademais, para efeitos da legislação tributária federal, na hipótese em que ocorrem equívocos no preenchimento de nota fiscal relativos à quantidade de mercadoria entregue ao adquirente ou ao preço unitário das mercadorias descobertos posteriormente à entrega ao adquirente e início de sua utilização, não cabe:
- h.1) regularização da nota fiscal nos termos do inciso III do caput do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, porquanto revogado o § 6º do mesmo art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, pelo Ajuste Sinief nº 03, de 1987;
 - h.2) cancelamento da nota fiscal, porquanto já houve a efetiva circulação da mercadoria;
 - h.3) carta de correção, em papel ou eletrônica, porquanto os equívocos referem-se a variáveis que determinam o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
 - h.4) comunicação por escrito de que trata o § 1º do art. 327 do Regulamento do IPI, porquanto tais equívocos tornam a nota fiscal sem efeitos fiscais, salvo em favor do Fisco, nos termos do art. 427 do mencionado Regulamento;
 - h.5) comunicação da pessoa jurídica adquirente à pessoa jurídica vendedora de qualquer natureza ou nomenclatura estabelecida pela legislação dos Estados da

federação relativa ao ICMS, porquanto não prevista na legislação tributária federal.

i) Em decorrência de todo o exposto, a emissão, pela pessoa jurídica adquirente, contra a pessoa jurídica vendedora, de nota de débito ou declaração de não aproveitamento de créditos, nos termos de legislação de Estado da Federação relativa ao ICMS, após a entrega do produto à pessoa jurídica adquirente e início de sua utilização, não produz, por si só, qualquer efeito no fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que ocorre conforme regime contábil de competência, ou na base de cálculo das contribuições, cabendo à pessoa jurídica interessada demonstrar cabalmente, em cada caso individual, que a operação não ocorreu nos termos constantes da nota fiscal que a acobertou.

j) São ineficazes os questionamentos genéricos, sem identificação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida específica, nos termos do inciso II do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
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 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS E SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit (Substituta)