



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

IVIF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 19 / 12 / 2003
Rubrica *[Assinatura]*

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

Recorrente : REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.
As hipóteses de nulidade, no Processo Administrativo Fiscal, estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estão ligadas à incompetência do agente administrativo e ao cerceamento do amplo direito de defesa.

IPI. CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE MERCADORIAS. O direito ao crédito decorrente de produtos devolvidos está condicionado às exigências regulamentares, entre as quais está a obrigatoriedade de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, em conformidade com os requisitos requeridos; somente se dispensa tal requisito legal quando da existência de sistema equivalente, que permita perfeita identificação das operações realizadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres declarou-se impedido de votar.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Raimar da Silva Aguiar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10166.019622/99-86

Recurso nº : 113.430

Acórdão nº : 202-14.512

Recorrente : REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/64, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, por haver a fiscalização apurado que a interessada, segundo os próprios termos das autoridades autuantes, deixou de recolher o tributo, nos períodos destacados, por ter-se utilizado indevidamente de créditos relativos a alegados retornos de produtos de sua fabricação, cujos ingressos deixaram de ser comprovados cabalmente, não ocorrendo a escrituração de suas ocorrências no Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque - modelo 3 e tampouco havendo outras formas de controle em suas escritas fiscal e contábil que pudessem ser aceitas pela fiscalização, conforme a legislação tributária federal, com base nos seguintes artigos, todos do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82: 107, II c/c os artigos 100, VIII; 84; 86, II; 87, I; 88; 112, IV e 59.

Em consequência, exige-se o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 2.318.792,58, e multa, nos termos do art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66, art. 2º; e art. 45 da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 106, inc. II, “c”, da Lei nº 5.172/66, no valor de R\$ 2.046.139,54. Também foi exigida multa regulamentar, com base no artigo 383 do RIPI/82, acima citado, no valor de R\$ 43,80.

Impugnando o feito tempestivamente (fls. 499/518), a contribuinte alegou, em síntese, que:

- a) em preliminar, o auto de infração seria nulo por não ter observado o disposto no artigo 98 do RIPI/82;
- b) a impugnante sempre manteve controles alternativos ao Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque, apesar de ter escriturado o mesmo, quando solicitado pelo Fisco;
- c) aos autuantes não observaram a Lei ao desconsiderarem os créditos comprovados com documentação idônea;
- d) ocorreu a decadência para os fatos geradores ocorridos até o primeiro decênio de outubro de 1994;
- e) houve cerceamento de defesa, por conta do enquadramento legal da autuação;
- f) requer diligência para comprovação da improcedência da exigência fiscal;
- g) defende que os seus créditos decorrentes de retorno, não podem ser contestados; os procedimentos da mesma foram corretos; foram produzidas todas as provas materialmente possíveis, houve negligência das autoridades



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

autuantes, que não examinaram corretamente a documentação apresentada; e que, pelas mesmas razões, é incabível a multa regulamentar aplicada.

À fl. 523, a DRJ em Brasília – DF proferiu decisão julgando procedente a ação fiscal nos termos da ementa de fl. 523, a seguir transcrita:

“Imposto sobre Produtos Industrializados

Glosa de Créditos de IPI referente a retornos não comprovados.

- o direito ao crédito de IPI referente a supostos retornos de produtos está subordinado à escrituração válida do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 03, ou de sistema equivalente. Não pode ser aceita como escrituração substitutiva desse livro o mero registro de fichas (não numeradas, sem seqüência lógica e não contendo qualquer informação sobre a produção e o estoque) que não atendem aos requisitos exigidos por lei

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Tempestivamente, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 557/582), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória e aduzindo, ainda, que:

- Como razões preliminares de nulidade:
 1. a análise do artigo 98 do RIPI/82, pela autoridade julgadora de primeira instância, implica que não pode tal dispositivo ser aplicado a nenhum contribuinte, sendo letra morta;
 2. que a anulação dos créditos decorrentes de produtos destinados a venda a ambulantes, retornados ao estabelecimento por conta da sua não concretização, tendo sido emitidas as notas fiscais correspondentes, somente pode ocorrer quando o Fisco comprova que os produtos não retornaram, o que exigiria a autuação em flagrante ou um levantamento por espécie, o que não ocorreu; o ônus da prova, em ambos os casos, é do Fisco;
 3. a escrituração não é o elemento essencial ao aproveitamento dos créditos, mas os documentos que comprovem a sua existência, ainda que não se houvesse escriturado tais créditos, sendo que proceder em contrário implica excesso de exação;
 4. na ação fiscal houve negligência em dois pontos. O primeiro, ao se contestar a existência de créditos no falso pressuposto da sua não escrituração; o segundo, por parte da autoridade julgadora, que, com todos os elementos de prova disponíveis nos autos, limitou-se a juntar argumentos inúteis para legitimar a ação fiscal;



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

5. o julgador não entendeu que a lei busca evitar que, sob o pretexto de inobservância de obrigação acessória, o agente fiscal ignore a não-cumulatividade do tributo e onere injustamente o contribuinte, dando causa ao enriquecimento ilícito do Tesouro Nacional, mediante a prática de confisco (vetado na Carta Magna) e utilize imposto como penalidade, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional;
 6. Nem a ação fiscal nem a decisão recorrida comprovam a inexistência dos créditos, alegando apenas o descumprimento da obrigação acessória, o que é falso, pela farta documentação acostada aos autos;
 7. o disposto no artigo supracitado, ao contrário do que entendeu a decisão questionada, não se trata de ficção legal, pois esta pressupõe a inexistência de algo e o direito à compensação exige a existência do crédito; e
 8. em suma, os documentos prevalecem sobre a escrituração, pois esta não se sustenta sem aqueles, conforme Código Tributário Nacional, artigo 195, parágrafo único;
- Como razões de mérito, somente se refere à escrituração do livro de registro de controle de produção e estoque, nos seguintes termos:
 - a autoridade julgadora não examinou a documentação acostada aos autos, não constatando a emissão de notas fiscais para toda saída de produtos do estabelecimento, bem como notas fiscais de entrada para os produtos retornados, motivo pelo qual foi solicitada a diligência, que ainda se propugna nesta ocasião;
 - a afirmação de que a escrituração extemporânea permitiu que a recorrente pudesse “maquiar” suas demonstrações expõe o objetivo de agredir o contribuinte, sem fundamento;
 - ainda que não houvesse escrituração, qualquer “maquiagem” seria demonstrada por meio do levantamento por espécie, para o qual não é essencial o livro em referência, mas apenas as notas fiscais;
 - a escrituração alegada pela decisão recorrida foi cumprida, como comprova a documentação acostada, e por ela mesmo reconhecida, à fl. 20;
 - aduz jurisprudência administrativa sobre o assunto;
 - descreve os elementos constantes nos demonstrativos de controle de vendas, exemplificando, para concluir que estes documentos merecem ter consideração, afirmando que, para cada caminhão que retorna, é emitida nota fiscal correspondente às mercadorias retornadas, para reintegração no estoque;
 - em virtude de não ter juntado os demais documentos aos autos, por conta do seu grande volume, novamente propugna por realização de diligência para sua verificação;

M



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

- a alegação, constante da decisão recorrida, de que a escrituração extemporânea não faz prova em favor da autuada não procede porque o livro escriturado só contém o que se prova documentalmente, conforme artigo 97 do RIPI/82; e
- houve inovação na fundamentação legal por parte da autoridade julgadora de primeira instância, ao argumentar com base nos artigos 231, 256, 263 e 82 do RIPI/82, não tendo sido citados os dispositivos na ação fiscal, havendo tal autoridade exorbitado nas suas funções, uma vez que deve se, limitar ao contido nos autos.

À fl. 598, este Colegiado determinou diligência para que a autoridade autuante expusesse os seus motivos pelos quais a escrituração foi considerada insuficiente, além da sua extemporaneidade, tendo a Delegacia de origem se pronunciado à fl. 610, fundamentando as suas razões nos artigos 281, 88 e 279 do RIPI/82, para alegar que agiu no estrito cumprimento da legalidade, e que a glosa efetuada decorre da não escrituração das operações no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, conforme determina a Lei.

À fl. 613, a contribuinte manifestou-se sobre o procedimento diligencial, apenas tecendo comentários sobre os artigos 361 e 364 do RIPI/94, repisando argumentos presentes na sua peça recursal, com citação de jurisprudência, e acrescentando somente que o enquadramento legal da fiscalização está equivocado, provocando dificuldades na sua defesa, o que redundaria em seu cerceamento.

Para efeito de admissibilidade do recurso voluntário, a recorrente apresentou o comprovante do depósito de 30% da exigência mantida pela decisão monocrática (fl. 583).

É o relatório.



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
RAIMAR DA SILVA AGUIAR

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame dos autos, vislumbra-se que as alegações trazidas à colação se resumem em:

• Como preliminares:

1. alegar a nulidade do procedimento por conta da má interpretação, da parte da autoridade julgadora, do disposto no artigo 98 do RIPI/82, tendo havido negligência da mesma ao não analisar a documentação aposta aos autos, como também da autoridade autuante por contestar a existência dos créditos baseado somente na não escrituração dos mesmos; e
2. na manifestação acerca do procedimento diligencial, alegar cerceamento de defesa por conta do enquadramento legal equivocado da fiscalização.

No mérito:

1. defender que a ausência de escrituração do Livro de Registro de Controle de Produção e Estoque, por si só, não justifica a glosa dos créditos utilizados, visto que os controles internos apresentados pela autuada, além do fato de que a mesma emitiu todas as notas fiscais correspondentes às operações realizadas, são suficientes para garantir o direito à utilização dos referidos créditos, aduzindo, ainda, que somente o levantamento por espécie poderia ser instrumento para tal verificação, ressaltando, ainda, que os mesmos foram escriturados; e
2. houve inovação da fundamentação legal por parte da autoridade julgadora, que deve se restringir aos elementos presentes nos autos.

Verifiquemos, passo a passo, os questionamentos suscitados.

Com relação à arguição de nulidade por conta da interpretação do dispositivo legal citado e por suposta negligência das autoridades autuante e julgadora:

Verifique-se, de antemão, não restar comprovado nos autos que tenha havido negligência funcional das autoridades envolvidas no presente processo, o que, de pronto, nos leva a desprezar tal argumentação.

No tocante à interpretação do referido dispositivo, artigo 98 do RIPI/82, vejamos o que dispõe o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, norteador do Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

Sendo assim, é patente que o direito à livre convicção do julgador não pode ser arguido como preliminar de nulidade, estando ao seu alvitre entender e interpretar os dispositivos legais de acordo com os livres ditames de sua consciência.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa por conta do enquadramento legal equivocado, não demonstrou a recorrente onde se situariam tais enganos, apenas procedendo a afirmações vagas. Além do mais, por uma questão de lógica elementar, se conseguimos emitir um juízo conclusivo sobre determinada questão – como foi o caso da recorrente ao qualificar o enquadramento legal da forma como o definiu – significa que, em uma etapa anterior do raciocínio, já a tínhamos compreendido, o que torna inconsistente e contraditória a alegação feita.

Outrossim, todas as disposições do Decreto nº 70.235/72 referentes à ampla defesa da autuada estão presentes nos autos, estando patentes os dispositivos legais aplicados, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal, à fl. 02, no auto de infração, assim como na citação de diversos dispositivos legais na decisão da autoridade singular, às fls. 523/548, como também da oportunidade dada à mesma para se pronunciar sobre o procedimento diligencial realizado, à fl. 612, o que resta corroborado pela interposição da impugnação e do próprio recurso, ora em análise, bem como da manifestação do mesmo sobre a diligência realizada, à fl. 613.

Por fim, levando-se em conta, ainda, que as hipóteses de nulidade, no Processo Administrativo Fiscal, são aquelas previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, e que nenhum dos argumentos suscitados pela recorrente comprova a ocorrência destas hipóteses, refuto as preliminares de nulidade arguidas.

A questão fundamental do processo se resume, pois, em verificarmos se a recorrente, com base nas peças processuais, teria ou não direito ao estorno dos créditos de IPI concernentes aos produtos que, alega, teriam retornado ao seu estabelecimento por conta de vendas não concretizadas.

É importante, pois, que façamos uma pequena incursão pela Legislação do IPI, com fins de que se compreenda, em detalhes, como se dá a aquisição aos referidos créditos e a sua utilização.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, denominação que substituiu o antigo Imposto de Consumo, por força do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, tem a sua sistemática disciplinada pela Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a sua redação inicialmente alterada pelo Decreto-Lei citado acima e, posteriormente, pelos Decretos-Leis nº 400, de 30 de novembro de 1968, e 1.136, de 7 de dezembro de 1970. Nos seus artigos 25 e 30, encontramos as seguintes determinações:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do

A

7



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

(.....)"

"Art. 30. Ocorrendo devolução do produto ao estabelecimento produtor, devidamente comprovada, nos termos que estabelecer o regulamento, o contribuinte poderá creditar-se pelo valor do imposto que sobre ele incidiu quando da sua saída".

Da transcrição acima, depreende-se, claramente, a sistemática da não cumulatividade do imposto, e, em caso específico de devolução, a sua concretização. Observe-se, porém, que, em ambos os artigos, a Lei determina que tais disposições estão sujeitas às especificações e normas estabelecidas no regulamento do imposto.

Tal premissa é de suma importância para a análise do nosso caso, pois estabelece claramente que a própria aplicação da não-cumulatividade do tributo, e, é óbvio, o caso particular de devolução de produtos, estão subordinados aos ditames do regulamento do imposto. Concluímos, pois, que o nosso julgamento deve se pautar ancorado nas diretrizes do mesmo.

Tal entendimento está presente no Parecer Normativo CST 27/80, que no seu item 4.1 verbaliza:

"Assim, não persistindo aquela exigência, e, tendo em vista que, por força do disposto no artigo 25 da Lei 4.502/64, o direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados fica condicionado ao que o regulamento estabelecer, na devolução de mercadoria, esse direito depende tão somente de serem cumpridas as normas constantes dos artigos 67 a 73 do RIPI/79" (grifos nossos).

Conforme dispõe o artigo 144 do Código Tributário Nacional, com as ressalvas nele contidas, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela Lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. No caso em questão, o regulamento vigente do imposto era o aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, amplamente conhecido como o RIPI/82. Logo, em consequência, toda a nossa análise está restrita às regras presentes no mesmo.

Vejam, então, algumas disposições daquele diploma legal, ao mesmo tempo em que fazemos uma comparação com os procedimentos adotados pela autuada, para fins de formação das nossas razões de decidir.

O artigo 84 permite, de forma geral, ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo aos produtos recebidos em devolução ou retorno.



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

"Art. 84. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial."

No caso específico do retorno, a regra a ser aplicada é a do artigo 88, que determina:

"Art. 88. Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque."

Cabe, neste ponto, verificarmos que não consta do processo que tenha havido escrituração do Livro de Registro de Entradas, tendo a autuada afirmado que procedeu corretamente à escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, e que, por outro lado, também atendeu a outra hipótese, prevista no Regulamento, como alternativa para substituição do mesmo.

Vejamos, pois, inicialmente, a questão do livro fiscal referido.

Tal análise, para melhor compreensão, será feita comparando-se o que dispõe o Regulamento do IPI com os documentos entregues pela contribuinte, encadernados, a que a mesma se refere como sendo os seus Livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque, conforme título aposto nos mesmos.

O art. 269 do Regulamento determina que *"os livros só poderão ser usados depois de visados pela repartição competente do fisco estadual, salvo se esta dispensar a exigência e os livros forem registrados na Junta Comercial."*

Verifica-se que os livros apresentados não atendem a este requisito, visto que não estão visados por nenhuma autoridade, seja do Fisco estadual ou da Junta Comercial.

O art. 282, do mesmo Regulamento, estabelece o prazo máximo de quinze dias para escrituração do mesmo.

No caso em análise, a escrituração ocorreu em decorrência da Ação Fiscal, em atendimento à intimação, com atraso, para alguns períodos, de mais de cinco anos.

O artigo 280 estabelece a forma de escrituração do referido livro, conforme a seguir transcrevemos:

"Art. 280. Os lançamentos serão feitos da seguinte forma:

I - no quadro "Produto": identificação do produto;

II - no quadro "Unidade": especificação da unidade (quilograma, litro etc.);



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação da posição, subposição e item da Tabela, e as alíquotas do imposto;

IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie, série e subsérie do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação;

V - nas colunas sob o título "Lançamento": número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido lançado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso;

VI - nas colunas sob o título "Entradas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento;

b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": quantidade do produto industrializado em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, anteriormente remetidos para esse fim;

c) coluna "Diversos": quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas anteriores, inclusive os recebidos de outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiros, para industrialização e posterior retorno, consignando-se o fato, nesta última hipótese, na coluna "Observações";

d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto, quando a entrada dos produtos originar crédito do tributo; se a entrada não gerar crédito ou quando se tratar de isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos;

e) coluna "IPI": valor do imposto creditado;

VII - nas colunas sob o título "Saídas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento;

b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daqueles insumos; em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado em estabelecimentos de terceiros;

c) coluna "Diversos": quantidade de produtos saídos, a qualquer título, não compreendidos nas alíneas anteriores;

d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto; se a saída estiver amparada por isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos;

e) coluna "IPI": valor do imposto, quando devido;

VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída;

LX - na coluna "Observações": anotações diversas.

§ 1º Quando se tratar de industrialização no próprio estabelecimento, será dispensada a indicação dos valores relativos às operações indicadas na alínea "a", no inciso VI, e na primeira parte da alínea "a", do inciso VII.

§ 2º O disposto no inciso III somente se aplica aos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial.

§ 3º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas", apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para mês seguinte. "

Verificamos, desta feita, que os livros apresentados descumprem os requisitos previstos nos incisos III e V (grifos nossos).

Por sua vez, a Lei 4.502/64 dispõe em seu artigo 56, ao tratar dos Livros Fiscais do IPI:

"Art. 56. Os contribuintes e outros sujeitos passivos que o regulamento indicar dentre os previstos nesta Lei são obrigados a possuir, de acordo com a atividade que exercerem e os produtos que industrializarem, importarem, movimentarem, venderem, adquirirem ou receberem, livros fiscais para o registro da produção, movimentação, entrada e saída de produtos tributados ou isentos, bem como para controle do imposto a pagar ou a creditar e para registro dos respectivos documentos.

(...)



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

§ 2º. Os livros conterão termos de abertura e encerramento assinados pela firma possuidora e as folhas numeradas tipograficamente, e serão autenticados pela repartição fazendária competente, antes de sua utilização.

(...)"

Observe-se que os livros apresentados não contêm Termos de Abertura e de Encerramento, não contendo nenhum signatário, ou seja, não há pessoa que possa, legalmente, responder pela sua escrituração.

Também deve-se observar que os referidos livros não estão autenticados por nenhuma autoridade fazendária, além de possuírem uma numeração esdrúxula que, dentro de um mesmo volume, termina e recomeça antes da sua última folha, por várias vezes.

Entendo, pois, que, diante de tantas desobediências aos textos legais, não se pode considerar, como elemento suficiente para utilização dos créditos alegados, tais documentos, os quais, pelas peculiaridades que apresentam, a meu ver, legalmente não se constituem sequer em Livros Fiscais, por absoluta falta de compatibilidade com as exigências legais para tal.

No entanto, por um raciocínio de lógica do absurdo, imaginemos que este Colegiado, apesar de tantas falhas apontadas, resolvesse aceitar os Livros apresentados, como hábeis e escriturados conforme os documentos da contribuinte, visto que, segundo a própria recorrente afirma, em seu recurso, à fl. 581, "o livro só contém o que se prova documentalmente, até porque ninguém pode escriturar um livro do nada;...".

Se assim o procedêssemos, partindo da afirmação da defesa que de "os livros só contém o que se prova documentalmente" e que, desta forma, refletem os documentos da autuada, como afirma a defesa, chegaríamos à conclusão, de que, de fato, o procedimento fiscal foi correto, pois não consta daqueles livros NENHUMA escrituração de entrada de produtos. Não consta dos mesmos NENHUMA entrada a título de retorno. Logo, se não houve entrada de produtos, certa esteve a autoridade fiscal quando procedeu à glosa dos créditos correspondentes.

Pelo visto, entendo, não há como se considerar os livros apresentados como razão para reforma do lançamento questionado.

Vejamos, agora, se a recorrente, por formas alternativas, previstas na Legislação, conseguiu suprir a exigência do Livro de Registro da Produção e Controle do Estoque. Voltemos, de novo, ao Regulamento do IPI/82.

O artigo 281 concede ao contribuinte a alternativa de substituição do referido livro pela utilização de fichas, porém estabelecendo alguns requisitos, quais sejam:

"Art. 281. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

II - numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove;

III - prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.

Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha."

Como o RIPI/82 se reporta ao Fisco Estadual, vejamos o que dispõe a Legislação do ICMS do Distrito Federal, lugar de situação da contribuinte, que estabelece igualmente, no Regulamento do ICMS (Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997):

"Art. 176. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias (Lei nº 1.254/96, art. 51, e Convênio SINIEF s/nº, de 15.12.70, art. 72).

(...)

§ 6º O livro referido neste artigo poderá, a critério do Fisco, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

II - numeradas tipograficamente, observando-se, quanto à numeração, o disposto no art. 82;

III - prévia e individualmente autenticadas pelo Fisco.

§ 7º Na hipótese do parágrafo anterior, deverá, ainda, ser previamente visada pelo Fisco a ficha-índice, que obedecerá ao modelo contido no Anexo V, Doc. 38, e na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha. "

"Art. 82. Os documentos de que trata este Decreto serão numerados tipograficamente, em ordem crescente, de 1 a 999.999, e enfileirados em blocos uniformes de, no mínimo, 20, e, no máximo, 50 documentos." (grifos nossos)

Verifiquemos, portanto, se as fichas apresentadas pela defesa, como substitutas para o Livro estudado, se enquadram nos requisitos acima.

As fichas trazidas aos autos não contêm os mesmos elementos do Livro citado, não estão numeradas tipograficamente e nem estão autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial, também não estando acompanhadas de ficha-índice, igualmente visada.



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

Logo, por absoluta discrepância entre as determinações legais e as verificações feitas nos documentos apresentados, tais documentos também não dão o suporte legal necessário para reforma do lançamento em questão.

Por fim, o artigo 283 também disponibiliza outra alternativa para o caso, que seria a comprovação de que o estabelecimento houvesse adotado sistema equivalente de controle da produção e do estoque, o que também é alegado pela recorrente.

Esta alternativa está condicionada à real equivalência do sistema utilizado às prescrições anteriores do regulamento, ou seja, o sistema deverá ser equivalente ao controle preconizado pelo RIPI ao estabelecer a obrigatoriedade do Livro de Registro de Controle e Produção do Estoque.

Como o próprio nome o diz, e conforme o artigo 279 o determina, tal livro "*destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para o preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal*". Ora, cabe-nos analisar se as fichas apresentadas pela defesa guardam equivalência com este Livro, ou, de outra forma, se tais fichas permitem o controle quantitativo a que se refere o artigo citado.

Analisando-se, pois, as fichas trazidas aos autos – a exemplo das fls. 586 a 597 – claramente visualizamos que as mesmas não contém nenhuma referência específica relativa à produção ou ao estoque de produtos. Na verdade, consistem em resumos de notas fiscais, por vendedor. Ora, se nenhuma referência encontramos à produção e ao estoque, como se pode imaginar que tais fichas se constituam em sistema equivalente ao Livro de Registro de Controle de Produção e do Estoque, e que possa substituí-lo nas funções que lhe foram atribuídas por Lei, que são justamente o controle da produção e do estoque de mercadorias?

Ademais, a recorrente não demonstrou, ao longo de um mais de um ano de auditoria (Termo de Início de 09.10.98 – fl.462 e Termo de Encerramento de 15/10/99, fl. 497), a existência e a eficiência de tal sistema, o que resta comprovado pelos pedidos de prorrogação para entrega de documentos, inclusive do próprio Livro de Registro do Controle da Produção e do Estoque. Conforme documentos de fls. 480 e 483, a primeira intimação foi-lhe entregue em 11/11/98 – fl. 476 – e à fl. 483 a contribuinte, que teve o seu prazo antes prorrogado para 03/02/99, comparece aos autos em 27/04/99 para pedir novo prazo para 05/05/99. Mesmo com todo este tempo, a empresa ainda entregou os livros solicitados escriturados com todos os equívocos apontados anteriormente.

À vista destas observações, concluo que, de fato, a recorrente não demonstra possuir sistema equivalente de controles que lhe facultem a dispensa da escrituração fiscal mencionada, partindo-se do pressuposto de que um sistema equivalente deveria atender aos mesmos objetivos a que se destina aquela escrituração, inclusive propiciando a geração, correta e dentro dos prazos legais, das informações requeridas pelo Fisco, o que, decididamente, não se constitui o caso.

Como complemento final de raciocínio, vejamos o que dispõe o seu artigo 103:



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

“Art. 103. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único).

§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.”(grifos nossos)

Tal disposição legal, que repete o que determina a Lei nº 4.502/64, citada anteriormente, implica que o não cumprimento dos preceitos do Regulamento implica a impossibilidade da utilização dos créditos de IPI, como normal geral, o que entendo ter ocorrido, na hipótese.

A alegação de que a autoridade de primeira Instância trouxe ao processo inovação de bases legais é totalmente desprovida de sentido, visto que apenas citou aquela autoridade artigos de Lei que a ajudaram na formação da sua convicção para decidir, não tendo, em momento algum, afirmado que o enquadramento legal da exigência necessitaria de reformas.

Outrossim, ao afirmar que a autoridade julgadora deve-se limitar aos elementos trazidos aos autos, não guarda razão a recorrente com relação ao estudo e citação de dispositivos legais não presentes nos autos, o que, ao contrário, deve se constituir em obrigação do Julgador, em cujo mister se insere a pesquisa e a aplicação de todos os dispositivos legais aplicáveis a determinada situação posta em julgamento. No entanto, no aspecto que concerne aos elementos de prova, há que se concordar com a sua assertiva, o que nos remete para o Princípio da Verdade Material, aplicável ao caso em tela.

Atendendo a esta fundada alegação da defesa, recorramos, agora, ao Princípio da Verdade Material. Deste ângulo de visão, e limitando-nos às peças processuais, como requer a defesa, verificamos que os demais elementos trazidos à colação pela recorrente, além dos que já foram analisados, são apenas amostras de notas fiscais, não trazendo, o que poderia, também, outros elementos contábeis ou fiscais que comprovassem os ingressos das mercadorias e o ao direito aos créditos, tais como extratos dos Livros Razão ou Diário, com lançamentos das contas “Mercadoria “e” Caixa”, por exemplo. Sequer apresenta a este Colegiado, a recorrente, o Livro de Registro de Entradas ou o Livro de Registro de Apuração do ICMS, documentação fiscal elementar para qualquer empresa, ou quaisquer planilhas demonstrativas dos valores que alega, fazendo apenas observações vagas sobre falhas no procedimento fiscal, que não comprova. Somente como exemplo, veja-se a alegação de que o Fisco deveria ter feito um levantamento por espécie. Tal alegação demonstra o total desconhecimento de causa da recorrente, pois consta, das fls. 65/328, “o Levantamento Quantitativo por Espécie de Produtos”, de cujo teor a contribuinte tomou ciência, à fl. 328, por seu representante legal (conforme fl. 496), e de cujo teor, por ocasião da impugnação e do recurso apresentados, se esqueceu.



Processo nº : 10166.019622/99-86
Recurso nº : 113.430
Acórdão nº : 202-14.512

Assim, também, não se dá o disposto no artigo 98 do RIPI/82, que determina que se considere como escriturados os créditos a que, comprovadamente, o contribuinte tiver direito.

A multa regulamentar, decorrente que é do estorno dos créditos indevidos, em períodos onde o saldo credor o garantiu, deve ser mantida.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, segundo dispõe o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação, quando, então, não se aplica este critério.

Com referência à decadência que supostamente teria ocorrido para os fatos geradores até o primeiro decênio de outubro de 1994, não procede.

Primeiramente, algumas considerações sobre lançamento por homologação. A maioria esmagadora dos doutrinadores não reconhece a existência desta modalidade de lançamento se o sujeito passivo não antecipar o pagamento a que estiver obrigado, por força da legislação de regência do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa. Com efeito, a doutrina em geral (LUCIANO DA SILVA, FÁBIO FANUCCHI, FRANCISCO G. CHAVES, entre outros) só admite que se considere lançamento por homologação quando o contribuinte antecipar o pagamento do tributo, que é da essência desta modalidade de lançamento que só converte efetivamente em lançamento (os procedimentos do contribuinte) quando da homologação, expressa ou lícita, pela Fazenda Pública. Neste sentido, decidiu a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes pelo Acórdão n.º 202-00.634, em sessão de 21/08/85, e mais tarde a Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão n.º 02-0.416, de 05/07/93, cujo Relator escreveu em seu voto, após transcrever e analisar o art. 150 e seu § 4º: *Claro, portanto, que a aplicabilidade desse dispositivo legal só tem lugar nos casos em que o contribuinte exercer a atividade nele prevista: antecipar o pagamento do tributo.* No caso deste processo a empresa não apresentou recolhimento de qualquer natureza no período requerido como decadente, que exclui da presente consideração.

Em virtude de não ter constar dos autos provas suficientes de que a autuada realmente detinha os créditos apurados como indevidos pela fiscalização, inclusive não aduzindo ao processo, a mesma, como prova, nenhum elemento fisco-contábil, sequer livros fiscais elementares, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003


RAIMAR DA SILVA AGUIAR