



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. E.
3	De 06 / 08 / 1995
4	Rubrica

Processo nº : 10380.004247/91-97
Sessão de : 29 de agosto de 1995
Acórdão nº : 203-02.340
Recurso nº : 96.965
Recorrente : IPLAC DO BRASIL S.A. PLÁSTICOS INDUSTRIAIS
Recorrida : DRF em Fortaleza-CE

IPI - CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO/ESTORNO - Uma vez devidamente comprovados e sustentados por documentação idônea e alegados até a impugnação merecem ser aproveitados os créditos por devolução e/ou estorno de mercadorias. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IPLAC DO BRASIL S.A. PLÁSTICOS INDUSTRIAIS.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Maria Thereza Vasconcellos de Almeida e Sérgio Afanasieff.

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1995

Osvaldo José de Souza
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Mauro Wasilewski, Tiberany Ferraz dos Santos, Celso Ângelo Lisboa Galluci, Sebastião Borges Taquary e Armando Zurita Leão (Suplente).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 10380.004247/91-97
Acórdão n° : 203-02.340
Recurso n° : 96.965
Recorrente : IPLAC DO BRASIL S.A. PLÁSTICOS INDUSTRIAIS.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (fls. 02) em decorrência de ação fiscal relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, apurando as seguintes irregularidades:

1 - Insuficiência de recolhimento do IPI no valor de Cz\$ 3.707.838,09, em 1988, e NCz\$ 6.283,17, em 1989, em decorrência da apropriação na conta corrente do IPI de créditos indevidos oriundos de devoluções de produtos vendidos a terceiros, por falta de comprovação, através dos necessários registros no Livro Fiscal Registro de Controle da Produção e do Estoque, Modelo 3, ou em fichas substitutivas, da reincorporação ao estoque e posterior destinação final dos produtos devolvidos;

2 - Insuficiência de recolhimento do IPI no valor de Cz\$ 272.989,51, em 1988, e NCz\$ 28.119,86, em 1989, decorrente de gozo indevido da suspensão do imposto incidente nas vendas de seus produtos para terceiros residentes na Zona Franca de Manaus. A fruição do valor condicionava-se no caso, à comprovação das operações através dos respectivos conhecimentos de transportes, devidamente visados pela SUFRAMA, documentos estes solicitados da empresa e não apresentados.

Tempestivamente, a interessada procedeu à impugnação (fls. 22/24), alegando, em síntese, que:

a) até a data da impugnação não havia sido localizado em seus arquivos o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou Fichas de Controle Substitutivas referentes aos anos de 1988 e 1989, porém anexa à peça impugnatória todas as notas fiscais de entrada de mercadorias devolvidas, bem como cópias do Livro Registro de Entrada e do Livro Diário, e também coloca à disposição desse Órgão Fiscalizador a os respectivos originais;

b) os tribunais têm se manifestado favoráveis ao benefício de créditos de IPI por devolução de mercadorias quando se comprovam a entrada de produtos devolvidos através de notas fiscais que, podendo a reinclusão ser suprida pelo Livro Diário;

c) com relação aos conhecimentos de transporte, deixou de apresentá-los durante a ação fiscal por não terem sido localizados em seus arquivos, fazendo-se porém quando da impugnação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.004247/91-97

Acórdão nº : 203-02.340

O fiscal autuante manifestou-se às fls. 600/602 pela manutenção parcial do crédito tributário.

A autoridade julgadora de primeira instância, às fls. 606/612, julgou procedente, em parte, a ação fiscal, ementando assim sua decisão:

“ IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para sua escrituração, no Regulamento do IPI, Decreto nº 87.981/82.

A suspensão do tributo somente se efetiva com o implemento da condição a que está subordinada. As saídas de produtos do estabelecimento industrial para a Zona Franca de Manaus ZFM com suspensão do IPI, prova-se pelo disposto no art. 180 do RIPI/82.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 35,36, XII, 59,86, inc. II, “b”, 107, II, 180, 279, 281, 283, todos do RIPI/82 aprovados pelo Decreto nº 87.981/82, Portaria MF nº 328/72.”

Cientificada em 11/01/94, a requerente interpôs recurso voluntário em 10/02/94 (fls. 616/620) alegando, em síntese, que:

a) o julgador de primeira instância desconsiderou a apresentação das Notas Fiscais de entrada referentes às mercadorias devolvidas, bem como às cópias autênticas do Livro Registro de Entradas e do Livro Diário, onde resta, cabalmente comprovado, o reingresso dos produtos vendidos, por força de devolução;

b) desguarnece de amparo legal a exigência de tributo pelo não cumprimento de obrigação acessória, quando, em realidade, se comprova *quantum satis* a existência efetiva da operação de reingresso dos produtos devolvidos;

c) a ocorrência do fato imponível deve ser cumpridamente provada, para que não venha o contribuinte, como no caso da recorrente, a ser apenado com obrigação fiscal sem a existência do fato gerador;

d) tributando por mera presunção, sem indícios sérios e inequívocos que possam derivar na existência da operação lançada, tal decisão reveste-se de flagrante ilegalidade.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10380.004247/91-97

Acórdão nº : 203-02.340

VOTO DO CONSELHEIRO- RELATOR OSVALDO JOSÉ DE SOUZA

O item I da autuação e da descrição dos fatos e enquadramento legal, e desta forma também identificado no recurso, refere-se ao crédito por devolução de mercadorias.

A Receita Federal entendeu que a recorrente não cumpriu as formalidade legais para poder fazer jus ao crédito de IPI decorrente de devolução de mercadorias:

“Diante dos argumentos do contribuinte, temos a dizer que:

O Direito à utilização de crédito do IPI no que concerne a devoluções de produtos anteriormente vendidos a terceiros está subordinado ao adimplemento das condições especificadas no artigo 86 do RIPI/82, tendo em vista o estatuído na matriz legal, artigo 30 da Lei 4.502/64:

“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” (grifo nosso).

Portanto, cabe ao Regulamento do IPI, por expressa autorização legal, estabelecer as condições segundo as quais considera-se comprovada a devolução do produto. E o Regulamento, entre outros requisitos, condicionou a comprovação ao registro no livro fiscal Mod. 3 ou em fichas substitutivas, legalizadas na forma prevista no artigo 281 do RIPI/82.

O registro das devoluções no Livro de Controle da Produção e do Estoque (Mod. 3) é indispensável para comprovação da reentrada no estoque, dos produtos devolvidos, sendo portanto, requisito essencial para permitir a utilização do crédito do imposto.

Os documentos apresentados pelo contribuinte (Notas Fiscais, cópias dos livros Diário e Registro de Entrada), jamais poderão suprir o Livro Mod. 3 ou fichas substitutivas, uma vez que esses expressam apenas valores monetários, não registrando contabilmente quantidades nem tampouco a efetiva reincorporação das mercadorias devolvidas ao estoque da empresa.

O Acórdão nº 202-02.521/89, da 2ª Câmara do 2º CC, citado pelo autuado em sua defesa, representa uma exceção no julgamento da matéria abordada,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 10380.004247/91-97
Acórdão n° : 203-02.340

tanto que, não conformada com a decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial à Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais para reforma do acórdão citado (cópia anexa fls. 568/74) e conseqüente restabelecimento da decisão de primeira instância.

Referido acórdão se encontra "Sub Judice", não podendo tal jurisprudência ser considerada, pois até a presente data não foi proferida a decisão final".

Já a recorrente alega:

"Entende a autoridade administrativa de primeira instância que a recorrente não tem direito ao crédito do IPI, pela devolução das mercadorias vendidas a terceiros, à falta de comprovação de registro no Livro de Controle da Produção e do Estoque, ou mesmo em fichas substitutivas correspondentes, como determinam os arts. 86, II, b, 281 e 282 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Desconsiderou o julgador de primeira instância administrativa a apresentação, pela recorrente das **Notas Fiscais de Entrada** referente as mercadorias devolvidas, bem como cópias autênticas do **Livro de Registro de Entradas e do Livro Diário**, onde resta cabalmente comprovado o reingresso dos produtos vendidos, por força de devolução.

Não pode prosperar, no entanto, tal decisão.

Trata tal exigência, ensejadora da exigibilidade do tributo ora questionado, de obrigação acessória, assim como prevista no art.113, §§ 2º e 3º, do CTN.

A pretensão ora recorrida tem como fundamento a imposição de pagamento de tributo em face da não cumprimento e obrigação acessória. Ora, o que impõe o pagamento de tributo é o fato imponível da obrigação principal tributária. O não cumprimento de obrigação acessória, quando muito revela a imposição de penalidade de natureza pecuniária, não o pagamento do tributo.

O que se vê, no caso, é que o Fisco está a impor o pagamento do IPI relativo às mercadorias devolvidas, ingressadas no estabelecimento recorrente, como se não tivesse havido tal fato. O reingresso dos produtos existiu, tanto que devidamente comprovado pela apresentação dos documentos idôneos e não refutados em seu conteúdo pela autoridade fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 10380.004247/91-97
Acórdão n° : 203-02.340

Não há confundir penalidade pecuniária de pagamento de tributo. Aquela é decorrente da inobservância de obrigação acessória, esta pela ocorrência do fato imponible. É de se ver que, como afirma Ives Gandra Martins, “a obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal”.

Desguarnecida de amparo legal a exigência de tributo pelo não cumprimento de obrigação acessória, quando, em realidade, se comprovou *quantum satis* a existência efetiva da operação de reingresso dos produtos devolvidos. A ação fiscal deve ter em conta a busca da verdade final, objetivando a prova dos fatos para que se afirme, sendo o caso, a exigência de obrigação tributária. E com a comprovação, pela recorrente, de que as mercadorias ingressaram, em devolução no seu estabelecimento, não há porque a imposição do imposto, pois indevido na espécie.

A jurisprudência desse Egrégio Conselho é uníssona em admitir a comprovação, por outros meios, da devolução de mercadorias para usufruir do crédito correspondente.

Assim decidiu a 1ª Câmara:

“Comprovada a efetiva devolução das mercadorias e sua reinclusão no estoque, o não cumprimento de obrigação formal não retira do contribuinte o direito ao crédito, nem possibilita a aplicação da penalidade prevista para a falta do recolhimento”.

“CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - Apropriação de créditos do IPI decorrentes de produtos recebidos em devolução ou retorno por não estar escriturado o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque - modelo 3. Escrituração comprovada por outros meios de forma possível de comprovar. Recurso provido.

Da mesma forma tem se posicionado a 2ª Câmara:

“IPI - Crédito por devoluções.

- As condições para a admissão do crédito pelas devoluções se traduzem na prova da reentrada dos produtos no estabelecimento (notas fiscais e livro de Registro de Entrada) e reinclusão no estoque, podendo esta última ser suprida, entre outros meios, pelos lançamentos no livro “Diário”. Recurso provido, para se admitir o direito a esses créditos”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10380.004247/91-97
Acórdão nº : 203-02.340

A ocorrência do fato imponible deve ser cumpridamente provada, para que não venha o contribuinte, como no caso da recorrente, a ser apenado com obrigação fiscal sem a existência do fato gerador.

O fato tributário, gerador da imposição fiscal, deve emergir no lançamento estreme de dúvida. Não pode o Fisco lançar de ofício tributo sem que esteja cabalmente provada a existência de fato gerador da obrigação tributária, qual seja, no caso, a não devolução das mercadorias reingressadas no estabelecimento recorrente, como concluiu em flagrante equívoco a autoridade fiscal.

Tributando por mera presunção, sem indícios sérios e inequívocos que possam derivar na existência da operação lançada, tal decisão reveste-se de flagrante ilegalidade. Veja-se que a cobrança de tributo é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º, parte final, CTN). Sendo atividade vinculada não pode o administrador lançar tributo sem a correspondência legal, muito menos presumir a inexistência de retorno dos produtos, sem que haja elementos fáticos substanciais para tanto”.

Para esclarecer toda a questão apelo para o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais de nº CSRF/ 02.0442, de 25/04/94, em que foi relator o eminente Conselheiro Dr. Hélio Escovedo Barcellos, presidente deste Conselho, Acórdão este cuja ementa transcrevo:

“IPI - CRÉDITO POR DEVOLUÇÕES

Ainda que não escriturado no livro modelo 3 ou controle subsidiário, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea que lhes confere tal condição, e ainda alegados até a impugnação, merecem ser aproveitados ditos créditos, mormente se comprovada a reentrada dos produtos no estabelecimento.

Os comandos ínsitos nos arts. 97 e 98, prevalecem sobre os integrantes dos arts. 84 e 86, II, “B”, todos do RIPI/82”.

É também o meu modo de pensar. Compartilho deste posicionamento. Não posso aceitar que mera formalidade possa prevalecer sobre a verdade material fartamente comprovada.

Quanto ao item 02 da autuação que diz respeito ao aproveitamento de crédito por remessa de produtos à Zona Franca de Manaus, não foi abordado no recurso da recorrente que somente se refere genericamente a “ reformar a decisão atacada, tornando insubsistente o lançamento de ofício procedido pela autoridade fiscal”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 10380.004247/91-97

Acórdão n° : 203-02.340

Posso entender que a recorrente concordou com a posição do fisco em acatar os conhecimentos de transportes apresentados e a aceitar o lançamento em relação às Notas Fiscais remanescentes.

Assim, deverão ser excluídas do lançamento as parcelas referentes aos créditos por devolução de mercadorias, uma vez que restou documentalmente comprovado o seu ingresso no estabelecimento.

Dou provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1995


OSVALDO JOSÉ DE SOUZA