



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.009367/2002-40
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.144 – 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2012
Matéria IPI - Escrituração.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Promon Telecom Ltda.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 21/10/1997 a 10/11/1998

NORMAS PROCESSUAIS. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

O recurso a ser enfrentado pela Câmara Superior tem como pressuposto o exame da mesma legislação por colegiados administrativos distintos com resultados conflitantes. Diferentes os fatos aplicados à mesma legislação ou diferentes as legislações por aplicar, não se configura a divergência e não se pode conhecer do recurso

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer do recurso especial, por falta de divergência. Vencido o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Fez sustentação oral o Dr. Arthur José Faveret Cavalcanti, OAB/RJ nº 10.854, advogado do sujeito passivo

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos. - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de recurso especial, tempestivo, com amparo no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, contra o Acórdão nº 203-13.111, cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados

Período de apuração: 21/10/1997 a 10/11/1998

DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS VENDIDOS. GLOSA DOS CRÉDITOS. FALTA DE REGISTRO DA OPERAÇÃO NO LIVRO MODELO 3. A falta de escrituração de devoluções de vendas no Livro Registro de Controle da Produção e dos Estoques-Mod. 3, por si só, não pode inviabilizar o aproveitamento de créditos, ainda mais quando, pelos documentos carreados ao processo, tem o julgador a convicção de que houve de fato a reentrada das mercadorias no estabelecimento.

Mencionado acórdão foi proferido na sessão plenária de 05 de agosto de 2008, em que foi dado provimento parcial ao recurso voluntário e negado o recurso de ofício.

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/82), aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e no Regulamento do IPI (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998; consoante capitulação legal consignada às fls. 175, 176 e 178, foi lavrado o auto de infração de fls. 172/173, em 22/10/2002, para exigir R\$ 2.996.999,42 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$2.837.101,67 de juros de mora calculados até 30/09/2002, R\$ 2.247.749,52 de multa proporcional ao valor do imposto, e R\$ 868.804,94 de multa correspondente ao IPI não lançado com cobertura de crédito, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$8.950.655,55.

A autuação foi efetuada com arrimo no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 0810400-2002-00075-0, de fl. 01, expedido em 07/03/2002, referente a IPI e com a fixação dos períodos de apuração de 1998. Posteriormente, em 15/08/2002, foi emitido o MPF-Complementar nº 0810400-2002-00075-0-1, de fl. 05, com a inclusão dos períodos de janeiro a dezembro de 1997.

Na exposição dos fatos, de fls. 174/178, que se reporta ao termo de verificação fiscal de fls. 134/146, o exator dá conta de que foram constatadas as seguintes infrações cometidas pela empresa, no que tange aos anos de 1997 e 1998:

Saída de produtos importados com inobservância do valor tributável: os valores referentes aos programas de computador (*software*), considerados como prestação de serviços e fornecidos com equipamentos de um sistema móvel celular (centrais de controle de comutação CCC; estações rádios base ERB; centros de operação, administração e

manutenção – OAM), importados e vendidos (com montagem no local) pelo sujeito passivo, não compuseram o valor tributável do IPI como despesa acessória, e, portanto, houve insuficiência de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída, de acordo com a planilha F, de fls. 155/167;

Saída de produtos importados com erro de classificação fiscal e/ou de alíquota: nas notas fiscais de saída referentes a transceptores (transmissores e receptores de ondas de rádio) foram adotados códigos de classificação fiscal errados, com alíquotas inferiores àquela (20%) correspondente à classificação fiscal correta (8525.20.21), à luz das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), dos textos da posição 8525 e da subposição 8525.20 da TIPI/96, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, e de decisões de solução de consulta cujas ementas foram transcritas, conforme planilha A, de fls. 147/149; em outras notas fiscais de saída, sem justificativa apresentada pela contribuinte, houve a correta adoção da classificação fiscal, porém com alíquota zero do imposto, de acordo com a planilha B de fls. 150/151; por conseguinte, houve também insuficiência de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída, consoante a planilha C, de fl.152;

Apropriação indevida de créditos alusivos a devoluções de produtos: houve a apropriação de créditos concernentes à devolução de produtos vendidos sem a obrigatoria escrituração no livro de Controle da Produção e do Estoque (modelo 3) ou sistema equivalente, sendo necessária a respectiva glosa conforme planilha E, de fl. 154;

Apropriação indevida de créditos relativos ao imposto pago no desembaraço aduaneiro: de forma antecipada, somente com base em guias de recolhimento do imposto pago no desembaraço aduaneiro, houve a escrituração de créditos na escrita fiscal, sendo que as notas fiscais de entrada eram emitidas e escrituradas em períodos de apuração subseqüentes, sendo, também, necessária a respectiva glosa nos termos da planilha D, de fl.153.

Em virtude da existência de saldos credores na escrita fiscal da contribuinte, foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal nos moldes do demonstrativo de fls. 168/171. Por conta da cobertura de créditos em alguns períodos de apuração, resultante da referida reconstituição, foi imposta isoladamente a multa de ofício pela falta de lançamento do imposto, conforme demonstrativo de fls. 187/188.

Tomou ciência do auto de infração, em 20/10/2002, o procurador da pessoa jurídica, Sr. Paulo Antônio Arouca, conforme instrumento legal de fls. 10/11.

Em 21/11/2002, irressignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls.192/207, subscrita pelo procurador da pessoa jurídica, Sr. Márcio Emídio Gavioli, constituído mediante o instrumento de mandato de fls. 209/210, e instruída com a documentação de fls. 208/513 (incluída a indicação de perito técnico, assim como quesitos; cópia de contrato de prestação de serviços, de notas fiscais e de outros documentos), e em que aduz as seguintes razões de defesa, resumidamente:

O auto de infração é nulo, em virtude de violação do CTN, art. 142, pois nele não consta a base de cálculo de cada uma das infrações imputadas;

A maior parte dos fatos geradores ocorreu há mais de 5 anos da data de lavratura do auto de infração e, portanto, pelo CTN, art. 150, §4º, são abrangidos pela decadência, sendo o IPI um tributo sujeito a lançamento por homologação;

Algumas ocorrências do item 002 do auto de infração são verdadeiras, por erro de classificação fiscal e de alíquota, conforme anexos I e II, sendo regularizada a situação por meio da anistia prevista na Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 20;

O restante da autuação é totalmente descabido, sendo algumas notas fiscais consideradas mais de uma vez, ou seja, em duplicidade, conforme anexo III;

Sobre o item 001 do auto de infração: a inclusão na base de cálculo do IPI do valor de *softwares*, adquiridos de terceiros, é absurda, pois os programas de computador podem ser utilizados não só nos equipamentos fornecidos pela impugnante, mas em outros, inclusive de natureza diversa (seria como cobrar o IPI também sobre discos de um fabricante de toca-discos que vendesse discos adquiridos de terceiros); tendo por base as notas fiscais nº 15.840 e 15.841 da planilha F, vê-se que a classificação fiscal adotada pelo fiscal é 8517.30.41, que na Tarifa Externa Comum (TEC) corresponde a “*Centrais automáticas de comutação de pacotes com velocidade de tronco superior a 72 kbits/s e de comutação superior 3.600 pacotes por segundo, sem multiplexação determinística*”, sendo que, conforme o próprio fiscal noticia, os programas de computador, referentes às citadas notas fiscais, teriam sido instalados em servidores IBM e “Workstation”, listados na TEC na posição 8471; trata-se de *software* produzido especialmente para um cliente (que não é mercadoria, e, sim, serviço), fornecido pelo fabricante separadamente do equipamento (docs. 5 e 6) e não de *software* de prateleira, sujeito somente ao ISS, conforme documentos juntados (docs. 2 e 3), sendo isso aplicável a todas as notas fiscais discriminadas na planilha F; quanto às mencionadas notas fiscais, há erro numérico, pois os valores tomados como base de cálculo deveriam ser os valores nelas consignados (R\$ 12.103,29 e R\$ 52.405,14, conforme doc. 4b), e não de R\$ 1.766.322,00 e R\$839.500,01, referentes às licenças de utilização;

Sobre o item 002 do auto de infração: entende o auditor fiscal que sejam transceptores, com classificação na posição 8525, produtos que na verdade são aparelhos de telefonia por fio da posição 8517; no que se refere à radiotelefonia, trata-se, na verdade, de simples peças (posição 8529) e não de aparelhos completos, já que os equipamentos classificados pelo fiscal na posição 8525, conforme anexo V, foram enviados para a montagem dos sistemas de telecomunicações nos locais de operação, sendo que, consoante o RIPI/82, art.4º, VIII, “b”, e o RIPI/98, art. 5º, VIII, não constitui industrialização a reunião de produtos, partes e peças realizada fora do estabelecimento industrial, de que resulte sistemas de telecomunicações e telefonia; fios, cabos e outros condutores são, por sua vez, enquadrados na posição 8544, conforme anexo IV; o fiscal foi, muitas vezes, induzido a erro pela própria impugnante, pois em várias notas fiscais consta a descrição “aparelhos transmissores (emissores) com aparelho receptor incorporado de telefonia celular” quando, na verdade, se tratava de mercadorias diversas, conforme relação de notas fiscais e romaneios (anexos III e IV), e, por tal razão, é requerida, ao final da peça de defesa, a realização de perícia técnica;

Sobre o item 003 do auto de infração: a glosa de créditos relativos à devolução de mercadorias, em virtude da não-escrituração das respectivas notas fiscais de devolução no Livro de Controle da Produção e do Estoque, é conflitante com a Constituição Federal, art. 153, § 3º, II (princípio da não-cumulatividade), que pressupõe apenas a incidência do imposto na operação anterior;

Sobre o item 004 do auto de infração: as mercadorias importadas são encaminhadas diretamente ao cliente por meio de notas fiscais de venda que são emitidas antes do retorno das respectivas notas fiscais de entrada, por tal razão escriturou os créditos com base em guias de recolhimento relativas ao desembaraço aduaneiro; não houve dupla escrituração dos créditos, pois, como o próprio auditor fiscal informa, os créditos baseados nas guias de recolhimento foram estornados no momento do registro das notas fiscais de entrada; no

máximo, teria ocorrido postergação de imposto a pagar, mas, conforme a IN SRF nº 21, de 1997, art. 14, “*se tivesse havido antecipação na escrituração do crédito, o imposto pago a menor em um período teria sido compensado com o pago a maior em período subsequente, não havendo qualquer diferença a lançar*”;

A intimação para estornar créditos de IPI na ordem de R\$ 6.974.875,05 é improcedente, pois os créditos foram objeto de lançamento específico, por sinal impugnado, o que importaria em dupla exigência do mesmo valor;

De acordo com o CTN, art. 161, § 1º, os juros de mora, calculados à taxa de 1% ao mês, devem ser fixados em lei, porém a taxa SELIC é determinada unilateralmente pela Administração, ou seja, pelo próprio Fisco, e é inadmissível sua cobrança, consoante julgado transcrito do Superior Tribunal de Justiça;

A “multa independente” no valor de R\$ 868.804,94 é absurda, sem informação sobre a infração cometida e o cálculo respectivo, e é conflitante com dispositivos do CTN, conforme decisão do Conselho de Contribuintes (multa de ofício isolada de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44), além de confiscatória, em violação da CF, art. 150, IV, nos termos de decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal acerca de multa imposta pelo Fisco Estadual do Rio de Janeiro;

Por derradeiro, é requerida a realização de perícia técnica pelo Laboratório Nacional de Análises do Instituto Nacional de Tecnologia, de acordo com os quesitos e a qualificação do perito no anexo VI de fl. 208, e, por todas as razões aduzidas, a anulação do auto de infração, sendo julgada improcedente a ação fiscal.

Em 29/11/2002, a empresa informou a desistência quanto à impugnação do item 002 do auto de infração e o pagamento dos valores indicados nos documentos de arrecadação federal (DARF) de fls. 519/520, e conforme documentos de fls. 514/524.

Em virtude do sobredito recolhimento, foi efetuada a retificação do lançamento de ofício, com a redução do valor global do crédito tributário constituído para **R\$8.779.299,95**, nos termos dos demonstrativos e despacho de fls. 540/560.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial somente em relação à glosa dos produtos devolvidos, que foi revertida na instância inferior. Alega que, pelo princípio da legalidade, não se deve relativizar as exigências formais de escrituração para que se conceda os créditos relativos à devolução de mercadorias (fls. 747 a 754).

O Recurso Especial de divergência foi admitido somente em relação à matéria *supra* mencionada (fls. 767 a 768).

A recorrida apresentou contrarrazões onde pleiteia a não admissibilidade do Recurso Especial da PGFN. No mérito, alega que o regulamento não pode condicionar o crédito a requisitos que nada tenham a ver com a comprovação da devolução ou que excedam o que é bastante para comprová-la. Tal exigência seria uma violação ao princípio da não-cumulatividade do IPI, previsto na Constituição Federal.

É o relatório

Voto Vencido

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser admitido.

A presente lide se resume em saber se, para a devolução, é necessário, o registro da nota fiscal no Livro de Controle da Produção e do Estoque, ou se o atendimento aos demais requisitos estabelecidos no artigo 88 do RIPI 82 (152, II, do RIPI/98) é bastante para essa comprovação.

Como se sabe, o Princípio Constitucional da Legalidade impõe como dever aos agentes públicos que não somente proceda em consonância com as leis, mas também que somente atue quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Melhor dizendo, não tem a liberdade de fazer o que lhe convém apenas pela ausência de norma proibitiva, mas somente fazer o que a lei autoriza ou determina.

Sabemos que os princípios são a base do ordenamento jurídico. A violação de princípios, por si só, já é motivo de nulidade dos atos administrativos. No presente caso foi violado o princípio da legalidade.

O Princípio da Legalidade é a expressão maior do Estado Democrático de Direito, a garantia de que a sociedade não está presa às vontades particulares, pessoais, daquele que governa.

Seus efeitos e importância são visíveis no ordenamento jurídico, bem como na vida social. O Devido Processo Legal e a Reserva Legal são os seus mais importantes desdobramentos.

É na Administração Pública que se percebe o quanto é importante este princípio, posto que o Estado se faz sentir mais diretamente junto aos cidadãos.

Trata-se do princípio maior do nosso sistema legal, que, como o sistema que é, tem vários princípios norteadores, os quais atingem tanto a aplicação do Direito como a sua elaboração.

Pode-se perceber uma total violação ao princípio da legalidade. No presente caso, trata-se de uma lei em sentido amplo (regulamento) que regula a forma como serão garantidos o aproveitamento dos créditos de IPI no caso de devolução de mercadorias.

Como dito, o presente recurso versa somente sobre à apropriação de créditos referentes a operações de devolução/retorno de produtos fabricados pela autuada, as quais não foram devidamente escrituradas no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, nem em sistema controle equivalente.

O artigo 84 do RIPI/82 permite ao estabelecimento contribuinte creditar-se do IPI relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, de modo total ou parcial, conforme tais operações assim tenham ocorrido.

Observa-se, porém, que o direito à utilização desse crédito se encontra subordinado ao adimplemento das exigências especificadas no artigo 86 daquele mandamento legal, a teor do artigo 30 da Lei nº 4.502, de 1964:

Documento assinado digitalmente por Confederação Nacional de Contribuintes de Impostos nº 2.230.230-2/00-2001

Autenticado digitalmente em 28/01/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 25/04/2

013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 21/05/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SA

NTOS, Assinado digitalmente em 28/01/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 04/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“ 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.”

Dessa forma, cabe ao Regulamento do IPI estabelecer as condições segundo as quais considera-se comprovada a devolução dos produtos. E o RIPI/82, dentre outros requisitos, condicionou tal comprovação ao registro das notas fiscais de devolução no livro fiscal Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, conforme disposição do inciso II, alínea “b”, do supracitado artigo 86 :

“Art. 86 – O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

.....

II – pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

.....

b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque das Notas Fiscais recebidas, na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;”

Também o artigo 88 do RIPI/82 disciplina condições para a utilização dos créditos no retorno de produtos:

“Art. 88 – Na hipótese de retorno 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.”

Em que pese a determinação legal supra, o referido Regulamento de 1982 consigna, outrossim, no seu artigo 281, a possibilidade de substituição do Livro modelo 3 por fichas impressas com os mesmos elementos daquele, assim como, no seu artigo 283, prevê a dispensa desse livro, na hipótese de o estabelecimento adotar equivalente sistema de controle da produção e do estoque.

Sendo assim, o legislador, ao estipular os três sistemas acima citados, incutiu no contribuinte a obrigação de eleger e adotar um meio de controle que ofereça uma perfeita identificação e acompanhamento das operações de devolução ou retorno aos estoques e ao processo de produção da empresa dos produtos saídos do seu estabelecimento com incidência do imposto, vindo, com isso, assegurar efetivamente a apropriação do crédito correspondente.

Nesse contexto, importa ressaltar que, pelo princípio da não-cumulatividade, aplicável ao IPI, o direito ao crédito pela aquisição de insumos tem como pressuposto fundamental a utilização destes em produtos cuja saída seja tributada. Destarte, determina o artigo 100, inciso VIII, do RIPI/82, a anulação do crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno que não resultem em nova saída sujeita à tributação:

“Art. 100 - Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

.....

VIII - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada.”

O Livro modelo 3 e os sistemas legais a ele equivalentes consubstanciam medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para que Administração Tributária sintam-se segura de que os produtos devolvidos ou retornados foram efetivamente reincorporados ao estoque, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.

As condições para a admissão do crédito traduzem-se não só pela reentrada dos produtos no estabelecimento, caracterizada pela emissão de notas fiscais de devolução de mercadorias, mas, sobretudo, pela sua reincorporação ao estoque, comprovada seja pelos meios de prova estabelecidos especificamente nos artigos 86 e 88 do RIPI/82, ou por outros meios com a mesma eficácia.

Releva mencionar, entretanto, que na hipótese de se optar por “outros meios”, significa que o controle eleito pelo estabelecimento contenha todos os elementos do livro substituído. É esse o sentido que se deve abstrair da expressão “sistema equivalente de controle da produção e do estoque”.

O Sistema de Controle de Produção e Estoque se exprime, na verdade, por um conjunto de informações que vão muito mais além das precárias informações discriminadas nas fichas mencionadas. Nem mesmo os dados constantes das notas fiscais de devolução de mercadorias ou simples registros efetuados em outros livros fiscais são suficientes para conformar tal sistema de controle.

Nesse compasso, e para melhor salientar a precariedade apontada acima, é de vital importância a transcrição do teor do artigo 279 do RIPI/82, que assim enuncia:

“Art. 279 – O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de informações à repartição fiscal.”

Por outro lado, o artigo 280 do mesmo Regulamento dá a exata dimensão dos elementos que devem conter esse controle, os quais podem ser sintetizados nos seguintes itens:

Dados Gerais:

- identificação do produto;
- especificação da unidade;
- classificação fiscal (posição, subposição, item e alíquotas do imposto);
- documento fiscal;
- número e folha do Registro de Entradas e Registro de Saídas;

Coluna “Entradas”:

- produção - do próprio estabelecimento;

- produção - em outro estabelecimento;

- diversos: quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, produtos recebidos de outros estabelecimentos ou de terceiros, etc.;

- base de cálculo do imposto;

- valor do imposto creditado;

Coluna “Saídas”:

- produção - do próprio estabelecimento;

- produção - em outro estabelecimento;

- diversos: produtos saídos a qualquer título, não compreendidos nas alíneas anteriores;

- base de cálculo do imposto;

- valor do imposto, quando devido;

Coluna “Estoque”:

- quantidade em estoque após cada lançamento de entrada ou de saída.

Vale ainda ressaltar o teor do § 3º do mesmo artigo:

“§ 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 o mês seguinte.”

Fica evidente que o Regulamento do IPI, ao permitir que o “Controle da Produção e Estoque” seja efetuado por meio equivalente ao referido Livro modelo 3, nem por isso está abrindo mão dos elementos básicos inerentes a ele e que a fiscalização necessita para a consecução de seus objetivos.

Na verdade, um sistema equivalente significa a adoção de uma forma de controle que, ao mesmo tempo em que simplifique o trabalho do contribuinte, propiciando-lhe comodidade na efetivação desse controle, além de economia de tempo, não deixe de conter aqueles elementos indispensáveis ao efetivo trabalho da fiscalização fazendária. É este, portanto, para o presente caso, o verdadeiro sentido do vocábulo “equivalente”.

Com efeito, a escrituração do livro de registro de entrada, ainda que acompanhada de notas fiscais de devolução ou de lançamentos nos demais livros fiscais que não o modelo 3, quando muito comprovam a reentrada das mercadorias no estabelecimento, mas não bastam para comprovar a reincorporação aos seus estoques.

Se a legislação fosse omissa o contribuinte poderia se valer de qualquer meio probatório, mas não é o caso. Quando a lei prescreve uma forma específica para a validade de

uma ato, deve-se exigir a prática do ato nos estritos limites da lei, sob pena de não se considerar o ato para os fins probantes desejados.

As obrigações acessórias devem ser cumpridas para que o próprio contribuinte tenha a seu favor a inversão do ônus probatório, passando a ser da administração a prova da não validade das informações contidas nos documentos informados.

O art. 111 do CTN preceitua que:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Percebe-se que, para que se flexibilize o cumprimento de obrigações acessórias, teria o RIPI que ser expresso em tal permissão, o que não acontece *in casu*. Ao contrário, o regulamento do IPI é claro ao impor certas condições para o aproveitamento do crédito dos produtos vendidos, que não foram satisfeitos pelo contribuinte. Tal fato é incontroverso nos autos.

Transcrevo abaixo um resumo da pesquisa de jurisprudência administrativa com decisões para ambos os lados, embora prevaleça as decisões que obriguem ao estrito cumprimento das obrigações acessórias para que o contribuinte faça jus ao direito creditório decorrente da devolução de tributos.

CRÉDITOS POR DEVOLUÇÕES. As operações de devoluções de mercadorias geram direito ao crédito, desde que devidamente comprovadas, seja pela escrituração no Livro Controle de Estoque e Produção ou mediante controles subsidiários. (Ac. 201-78007, de 09/11/04, do 2º CC - DOU de 10/04/06).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÕES - Reconhecida a reentrada dos produtos no estabelecimento, por devoluções, mediante emissão de notas fiscais de entradas e escrituração no Registro de Entradas, o contribuinte tem o direito de creditar o imposto pago pelas saídas, mesmo na falta de escrituração da reentrada. Recurso provido (Ac. nº 202-07.439, de 17/10/95 - DO de 06/08/96).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - O registro das devoluções no Livro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, é requisito essencial para permitir a utilização do crédito do imposto. Admite-se, para o mesmo efeito, o registro em sistema de controle quantitativo, mantido nos termos da Portaria MF nº 328/72. Recurso provido (Ac. 201-62.945 do 2º CC).

- CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS - É requisito essencial, para utilização do crédito do imposto, nessa hipótese, o cumprimento das exigências especificadas no art. 86 do RIPI/82. Quando não se demonstra a efetiva reincorporação do produto devolvido ao estoque do estabelecimento, é incabível a utilização do crédito relativo a esses produtos...(Ac. 203-06656, de 05/07/00, do 2º CC. - DO de 08/11/00)

- CRÉDITO - DEVOLUÇÕES - Condição para o direito de crédito pelas devoluções de produtos é a prova de reincorporação dos produtos devolvidos ao estoque do estabelecimento, o que se faz mediante a escrituração das devoluções no livro mod. 3 ou fichas que contenham os mesmos requisitos. Falta do livro e das fichas. Nega-se provimento ao recurso. (AC. 201-73983, de 12/09/00- DO de 02/02/01).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - A existência de controles constituídos por fichas que permitam a plena identificação das operações de devolução de produtos saídos com incidência do tributo dos

estabelecimentos industriais supre o requisito previsto no artigo 86, inciso II, letra b, do RIPI/82. Recurso a que se dá provimento. (Ac. 201-66.410/90, da 1ª Câmara do 2º CC).

- 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 (Ac. 201-67.827/92, da Primeira Câmara do 2º CC).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - As condições para a admissão do crédito pelas devoluções se traduzem na prova da reentrada dos produtos no estabelecimento (Notas Fiscais e livro 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 (Ac. 202-02.521/89, da 2ª Câmara do 2º CC - por maioria de votos).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - I) Não cabe o crédito se, além do cumprimento de obrigações acessórias, sequer foi comprovado o reingresso dos produtos e sua reinclusão no estoque. II) Inutilização dos produtos refugados no controle de qualidade e seu integral reaproveitamento como matéria-prima: inexigível o estorno dos créditos anteriormente lançados pela aquisição de insumos. Recurso provido em parte. (Ac. 201-66.495/90, do 2º CC).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - Inexistência do Livro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou de sistema de escrituração a ele equivalente, impossibilitando a identificação individuada das operações. Incabível a apropriação de créditos relativos a mercadorias devolvidas nessas condições. Recurso negado. (Ac. 201-67.129/91, da 1ª Câmara do 2º CC).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - O direito ao crédito do imposto subordina-se ao cumprimento das exigências previstas no artigo 86 do RIPI/82. A escrituração das Notas Fiscais no Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, é indispensável para comprovação das entradas, no estabelecimento, dos produtos devolvidos. Multa do art. 364, inc. II, do RIPI/82. Recurso negado (Ac. 202-03.510/90, da 2ª Câmara do 2º CC).

- CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE MERCADORIAS - O livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, anexo ao RIPI/82, destina-se ao controle dos fluxos de mercadorias no estabelecimento industrial. Possibilidade de substituição por Sistema que atenda aos mesmo objetivos. Comprovada a entrada da mercadoria no estabelecimento, por devolução ou retorno, com a conseqüente reincorporação ao estoque, admissível é o crédito correspondente do tributo que tenha sobre ela incidido na saída. Recurso a que se dá provimento. (Ac. 201-66.131/90, da 1ª Câmara do 2º CC).

- CRÉDITO POR RETORNO DE PRODUTOS. Após a vigência do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1.979, o direito ao crédito do IPI lançado na nota fiscal emitida por ocasião da saída do produto, quando devolvida, depende tão-somente de serem cumpridas as exigências constantes da norma regulamentar. Na hipótese de devolução de produto inutilizado ou deteriorado, que não deva ser objeto de nova saída tributada, nem tenha condições de aproveitamento posterior, o contribuinte poderá se creditar do imposto relativo aos produtos recebidos, porém, deverá proceder ao estorno dos créditos apropriados relativos aos insumos que nele tenham sido aplicados. Recurso provido em parte. (Ac. 203-06726, de 15/08/00, do 2º CC - DO de 13/07/01).

- DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - APROVAÇÃO DE CRÉDITO - I - Comprovado que a nota de devolução da encomenda refere-se apenas à redução de preço ou reajuste, não há obrigação de escriturar no Livro Modelo 3, visto não haver movimentação física de mercadorias ou estoques; II - Troca de Mercadorias - Comprovado haver ocorrido a troca de mercadorias, junto ao encomendante, por motivos de ordem técnica, as notas fiscais constituem documentação idônea. Aplica-se, no caso, o disposto no art. 98 do RIPI/92. Recurso provido (Ac. nº 203-01.658, de 24/08/94, do 2º CC - DO de 08/06/05.).

- ESTORNO DE CRÉDITO DECORRENTE DE DEVOLUÇÕES - I - O direito ao crédito do imposto decorrente de produtos devolvidos está condicionado às exigências regulamentares, dentre elas está a obrigatoriedade de escrituração no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque; II - Valor tributável mínimo - firma interdependente - Caracterizada a relação de interdependência entre duas empresas, devido é o imposto pelo fabricante, calculado com base no valor tributável mínimo. Recurso negado. (Ac. 202-03.337/90, do 2º CC).I -

pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem como indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução

Enfim, cabe a esse colegiado definir se pode o contribuinte ter direito ao crédito sem cumprir todas as formalidades exigidas pelo RIPI.

Pelo exposto, a conclusão é que não se pode flexibilizar a aplicação do disposto no RIPI, no que tange ao cumprimento das obrigações acessórias necessárias ao deferimento do pleito, qual seja, o aproveitamento dos créditos referentes à devolução dos produtos.

Considerando que o procedimento adotado pela autuada, de escriturar as notas fiscais de devolução no livro de Registro de Entradas, e de não manter escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, Mod. 3, ou controle similar está em desacordo com o estatuído na alínea “b” do Inciso II do Art. 152 do RIPI 98, os créditos de IPI apropriados em sua conta corrente fiscal decorrente de devoluções/retornos de produtos se revelam ilegítimos.

Voto pelo provimento do Recurso Especial interposto pela PGFN.

Rodrigo da Costa Possas - Relator

Voto Vencedor

Embora partilhe a interpretação do n. relator quanto aos requisitos para escrituração e utilização dos créditos por devolução de produtos, suscitei preliminar de não conhecimento do recurso fazendário por discordar de que a Fazenda tenha conseguido comprovar a divergência.

E isso porque na decisão supostamente divergente a n. relatora assim fundamenta a negativa:

No caso dos autos não restou comprovado a reincorporação dos produtos devolvidos ou retornados ao estoque do estabelecimento, mais ainda, de' acordo com a documentação apresentada pela contribuinte em substituição ao Livro Modelo 3 tem-se que todas as entradas no estoque de produtos acabados são: provenientes de transferências de produtos em elaboração e de perda por reclassificação, não. ficando comprovado, no sistema de controle adotado pela recorrente, que os produtos devolvidos ou retomado voltaram a integrar o estoque de produtos finais.

A simples existência de notas fiscais de devolução/retorno não é suficiente para que se comprove a reintegração dos produtos devolvidos/retomados ao estoque de produtos finais, sujeitando a nova saída destes produtos à tributação do IPI. Tal controle só é possível através do controle de estoque e de Custos de produção nos termos da legislação, e, no caso da .recorrente, o controle por ela efetuado não comprova esta reincorporação.

Essa passagem do voto está de acordo com o que ela relatara:

Trata-se de Auto de Infração visando à cobrança do IPI decorrente da insuficiência de recolhimento do imposto em virtude de a contribuinte ter-se utilizado de créditos relativos a devoluções de produtos não comprovada, nem registrada nos livros fiscais; créditos presumido do IPI (utilização antecipada nos termos da IN SRF 21195); ano de 1995 e 1996, sem que tivesse apresentado o Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP).

No que tange à primeira parte da autuação, consta do relatório anexo ao auto de infração que nos relatórios das movimentações de estoque e de custos com as produções mensais (em substituição ao Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque solicitado pela fiscalização), fornecidos pela contribuinte, consta o estoque inicial, a quantidade de produtos industrializados no estabelecimento, a quantidade de produtos saídos nas diversas modalidades de operações praticadas pela contribuinte, apurando-se, desta forma o estoque de produtos no final de cada mês. Entretanto de acordo com os resumos de movimentação de estoque (fls. 59, 66, 75, e 83 a 93, fornecidos pela contribuinte) todos os produtos entrados no estoque de produtos acabados são provenientes de transferência de produtos em processo de produção e perda por reclassificação, nenhuma menção havendo a produtos em devolução ou retomo.

Portanto, no “paradigma” havia notas fiscais de devolução, havia controle substitutivo ao livro modelo 3, o que não havia era a escrituração das notas neste controle substitutivo, de modo que não se podia atestar a efetiva reentrada das mercadorias constantes das notas fiscais. Nada se diz, seja no relatório, seja no voto, quanto à possível escrituração do Livro Registro de Entradas.

Já no caso destes autos, nas palavras do relator:

*A fiscalização glosou os créditos de IPI. escriturados pela autuada em razão de, originários eles de **produtos que reentraram no estabelecimento por conta de devolução de vendas de seus clientes**, não terem sido **também** escriturados no Livro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, em desobediência, portanto, ao disposto na letra b, do inciso II, do artigo 152 do RIPI/98.*

*A devolução das vendas foi, entretanto, devidamente registrada no Livro Reg. Entradas, tendo, de outra parte, esclarecido a autuada à fl. 32 que não utilizava o referido Livro Mod. 3 pelo fato de suas compras, inclusive as importações, somente serem feitas para atender a fornecimentos contratados junto a clientes, cujas entregas são feitas diretamente no local da obra. Sendo assim, esclarece, não possui estoques, pois as compras efetuadas para atender a esses contratos são debitadas, contabilmente, no **custo dos respectivos contratos.***

Nesses termos, apenas se no voto da decisão adotada como paradigma houvesse a afirmação indubitosa de que as entradas estavam regularmente escrituradas no livro Registro de Entradas e apenas não o estavam no livro modelo 3 ou controle equivalente é que as situações coincidiriam permitindo o conhecimento do recurso. O que consigo extrair da leitura da decisão da dra. Nayra, entretanto, é que lá só havia as notas fiscais, nada mais.

Votei, por isso, por dele não conhecer, no que fui acompanhado pelo restante do colegiado, à exceção do relator.

E este é o acórdão que me coube redigir.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

REDATOR DESIGNADO