



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10860.720143/2012-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.398 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria IPI
Recorrente FAURECIA SISTEMAS DE ESCAPAMENTO DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2011

SUSPENSÃO DO IPI. ART.29 DA LEI Nº10.637. IMPORTAÇÃO. ADI Nº 26/2.002.

O desembaraço aduaneiro de matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçadas, partes e peças destinados a veículos automotores, com suspensão do IPI, está condicionado à apresentação pelo contribuinte de cópia, com recibo de entrega, da informação entregue à unidade administrativa da RFB de seu domicílio fiscal sobre os produtos que industrializa, os produtos autopropulsados a que se destinam os produtos que deveriam sair com suspensão e as MP, PI e ME que iria adquirir nos mercado interno e externo, nos termos do ADI nº 26/2002 e do artigo 6º da IN RFB nº 948/2.009.

CRÉDITO DE IPI POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS. O direito ao crédito do IPI por devolução ou retorno de produtos subordina-se à comprovação do reingresso no estabelecimento bem como à efetiva reincorporação daqueles ao estoque, mediante a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou de sistema de controle equivalente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa de créditos sobre insumos importados sem suspensão e cancelar a multa isolada aplicada sobre tais aquisições.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para constituição de crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no período de 2007 a 2011, em razão de:

1. Falta de lançamento de imposto nas saídas de revenda de insumos destinados a outros estabelecimentos, com suspensão indevida nos termos do artigo 29 da lei nº 10.637/2002;
2. Glosas de compras de insumos para industrialização, com origem nos mercados interno e externo, com destaque indevido de IPI, em razão de a operação ser obrigatoriamente, com suspensão;
3. Crédito de devolução e retorno de produtos tributados, em razão de sua não escrituração no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente;
4. Multa isolada por destaque indevido de IPI nas notas fiscais de aquisição de importados, cujas operações eram de suspensão obrigatória.

Em impugnação, a recorrente alegou que é equiparada a industrial, o que implicaria direito ao benefício da suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002; que a glosa nas compras com destaque do IPI é indevida, uma vez que a suspensão é opcional e não obrigatória, como entendeu a fiscalização; a escrituração no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente é mera obrigação acessória, incapaz de elidir a possibilidade de tomada de crédito, uma vez que fora comprovada a efetiva entrada dos produtos e o registro no Livro Registro de Entradas; que a multa não é devida, pois a recorrente promovera o pagamento do imposto, tido por devido pela fiscalização, antes de qualquer procedimento fiscal e que o destaque teria decorrido de erro escusável por erro de interpretação da legislação, nos termos do artigo 488, §3º do RIPI/2002.

Por sua vez, a Oitava Turma da DRJ em Ribeirão Preto julgou a impugnação parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

*SUSPENSÃO DO IPI. ART.29 DA LEI Nº10.637, DE 2002.
EQUIPARADO A INDUSTRIAL.*

A suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não alcança as operações de saídas realizadas por estabelecimento importador que tenha sido equiparado a industrial por força do inciso I do art. 4º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, regulamentado pelo inciso I do art. 9º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI - Ripi/2002).

SAÍDAS DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE COMPONENTES, CHASSIS, CARROÇADAS, PARTES E PEÇAS. SIMPLES REVENDA. INAPLICABILIDADE DO BENEFÍCIO DE SUSPENSÃO DO IPI.

O benefício estabelecido pelo 29, §1, I a) da Lei nº 10.637/2002, que suspende o IPI nas saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçadas, partes e peças dos produtos a que se refere o art 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 não se aplica à simples revenda, mesmo quando quem dá saída é estabelecimento industrial, já que em relação a essas operações o revendedor é considerado comercial de bens de produção, apenas equiparado a estabelecimento industrial e o benefício é restrito aos fabricantes destes bens.

*SUSPENSÃO DO IPI. ART.29 DA LEI Nº10.637.
IMPORTAÇÃO.*

As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçadas, partes e peças destinados a veículos automotores, serão desembaraçados, obrigatoriamente, com suspensão do IPI.

CRÉDITOS RELATIVOS A DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU DE SISTEMA EQUIVALENTE.

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente.

MULTA ISOLADA. CRÉDITO INDEVIDO.

Somente não será aplicada a multa isolada se, além do pagamento, o responsável provar que a infração decorreu de erro escusável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando as razões aduzidas em impugnação.

Posteriormente, a recorrente requereu parcelamento no Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT - nos termos da Lei nº 13.202/2015, desistindo parcialmente do recurso ora em julgamento, mantendo-se a discussão administrativa em R\$ 372.840,26 originalmente lançados, conforme planilha de e-fl. 1243.

Apartados os débitos objeto da desistência, os autos retornaram a este Conselho e, na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Após a desistência parcial efetuada pela recorrente, o litígio se restringiu aos débitos discriminados nas e-fls. 1237/1243, sendo R\$ 372.840,26 de tributo e R\$ 617.586,67 de multa isolada, que correspondem à coluna "Crédito Glosado - Insumos Importados" e "Crédito Glosado - Outras entradas", da e-fls. 68/69, bem como em relação à multa isolada por destaque indevido de IPI nas aquisições de insumos importados.

Quanto à infração de glosa de créditos nas aquisições de insumos importados, a recorrente pugna que se trata de um direito e não de uma obrigação, a teor do artigo 24 da IN RFB nº 948/2009 e §3º do artigo 5º da Lei nº 9.826/1999 e §5º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 e uma vez tendo ocorrido o pagamento no desembaraço aduaneiro, é legítimo o crédito na escrita fiscal.

A autuação entendeu que o disposto no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 trata-se de um comando impositivo e não uma faculdade. Vejamos:

O artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 possui a seguinte redação:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão

do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

[...]

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Atendendo ao disposto no inciso I do §7º, a Receita Federal do Brasil publicou a IN SRF 235/2002, posteriormente revogada pela IN SRF nº 296/2003 e, posteriormente pela IN RFB nº 948/2009, dispondo nos seguintes termos:

IN SRF 235/2002:

Fabricantes de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças

Art. 5º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), quando adquiridos por estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tipi.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

Art. 6º Serão desembaraçados com suspensão do IPI as MP, PI e ME, importados diretamente pelo estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tipi.

Art. 7º Para os fins do disposto nos arts. 5º e 6º, o estabelecimento adquirente deverá informar à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou quando for o caso à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal:

I - os produtos que industrializam;

II - os produtos autopropulsados aos quais os mesmos se destinam; e

III - as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.

Art. 8º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, destinados a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente, na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da Tipi.

Art. 9º Serão desembaraçados com suspensão do IPI os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, importados diretamente por estabelecimento industrial, destinados a emprego, pelo adquirente, na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da Tipi.

Art. 10. Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de que tratam os arts. 8º e 9º, produzidos pelo estabelecimento industrial adquirente, são aqueles relacionados nos Anexos I e II desta Instrução Normativa.

IN SRF 296/2003:*FABRICANTES DE COMPONENTES, CHASSIS, CARROÇARIAS, PARTES E PEÇAS*

Art. 5º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), quando adquiridos por estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tipi.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

Art. 6º Serão desembaraçados com suspensão do IPI as MP, PI e ME, importados diretamente pelo estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tipi.

Parágrafo único. O desembaraço com suspensão do IPI está condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação de que trata o art. 7º.

Art. 7º Para os fins do disposto nos arts. 5º e 6º, o estabelecimento adquirente deverá informar à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal:

I - os produtos que industrializa;

II - os produtos autopropulsados aos quais os mesmos se destinam; e

III - as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.

Parágrafo único. A informação referida neste artigo será prestada pelo estabelecimento adquirente, sem formalização de processo, perante a Delegacia da Receita Federal (DRF) ou a Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal.

IN RFB nº 948/2009:

*CAPÍTULO II
DOS COMPONENTES, CHASSIS, CARROÇARIAS, PARTES E
PEÇAS
PARA PRODUTOS AUTOPROPULSADOS*

Art. 5º Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

Art. 6º Serão desembaraçados com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados diretamente pelo estabelecimento industrial fabricante, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI.

Parágrafo único. O desembaraço com suspensão do IPI está condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação de que trata o art. 7º.

Art. 7º Para os fins do disposto nos arts. 5º e 6º, o estabelecimento adquirente deverá informar à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) de seu domicílio fiscal, sem formalização de processo:

I - os produtos que industrializa;

II - os produtos autopropulsados aos quais os mesmos se destinam; e

III - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo.

[...]

Art. 24. O direito à aquisição ou à importação com suspensão do IPI, de que tratam os arts. 5º, 6º, 11, 12, 13 e 21 desta Instrução Normativa, pelos adquirentes que atendam aos requisitos da preponderância, aplica-se somente a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que forem utilizados no processo produtivo dos respectivos estabelecimentos.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1424, de 19 de dezembro de 2013)

Ainda sob a égide da IN SRF nº 235/2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 26/2002, explicitando em seu artigo 3 as condições para o desembaraço:

ADI nº 26/2002:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista a Instrução Normativa SRF nº 235, de 31 de outubro de 2002, e o que consta do processo nº 10168.006163/2002-17, declara:

Art. 1º Para fins da concessão do registro prévio, a que se referem os §§ 1º a 3º do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 235, de 2002:

I - não se aplica o disposto no art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995;

II - cabe às Divisões de Fiscalização (Difis) das Superintendências da Receita Federal (SRRF) a análise do pedido de registro prévio e a elaboração do Ato Declaratório Executivo (ADE) a ser submetido ao Superintendente Regional da Receita Federal.

Art. 2º A suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de que trata a Instrução Normativa SRF nº 235, de 2002, não se aplica a estabelecimento equiparado a industrial.

Parágrafo único. A vedação de que trata o caput não se aplica em relação ao art. 4º da IN SRF nº 235, de 2002, desde que o estabelecimento comercial, naquela operação, seja equiparado a estabelecimento industrial pela legislação do imposto.

Art. 3º O desembaraço com suspensão do IPI a que se referem o art. 6º, o § 2º do art. 11 e o § 2º do art. 16 da IN SRF nº 235, de 2002, está condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação de que tratam o art. 7º, o § 3º do art. 11 e o § 3º do art. 16 dessa mesma Instrução Normativa.

Parágrafo único. A informação referida no caput será realizada pelo estabelecimento adquirente, sem formalização de processo, perante a Delegacia da Receita Federal (DRF) ou da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal.

Os atos normativos da RFB dispuseram sempre no sentido de que o desembaraço com suspensão do IPI estaria condicionado à apresentação pelo contribuinte de cópia, com recibo de entrega, da informação entregue à unidade administrativa da RFB de seu domicílio fiscal sobre os produtos que industrializa, os produtos autopropulsados a que se destinam os produtos que deveriam sair com suspensão e as MP, PI e ME que iria adquirir nos mercado interno e externo (artigo 3º do ADI nº 26/2002, artigo 6º da IN SRF nº 296/2003 e artigo 6º da IN RFB nº 948/2009).

Constata-se que, cumpridos os requisitos e as condições impostas, a suspensão é obrigatória, não cabendo aos contribuintes, em tese, optar ou não pela suspensão.

Porém, se as condições não foram cumpridas, correto o desembaraço sem a suspensão. Assim, embora o artigo 29 e os artigos das instruções normativas tragam comandos cogentes ("sairão com suspensão" e "serão desembaraçados com suspensão"), a própria normatização terminou por condicionar a efetivação da suspensão no mercado interno a uma declaração do adquirente ao fornecedor e no mercado externo, à apresentação da entrega, com recibo de cópia, da informação de que tratou os artigos 7º das referidas instruções normativas.

Se o contribuinte segue, literalmente, os comandos normativos das instruções normativas, não cumprindo as condições exigidas pela próprias instruções para gozo da suspensão, no caso a não apresentação da informação de que tratou os artigos 7º das referidas instruções, no desembaraço aduaneiro, é de se concluir que o desembaraço feito sem a suspensão está em conformidade com a normatização disposta nas instruções referidas.

Deflui-se que entender que a suspensão era devida, mesmo sem cumprimento de todas as disposições normativas (aliás reconhecido pela própria fiscalização no Auto de Infração na e-fl. 61), implica inobservância do princípio da vedação ao comportamento contraditório (*nemo potest venire contra factum proprium*), prestigiado no parágrafo único do artigo 100 do CTN¹.

Conclui-se que, tendo o desembaraço sido realizado sem suspensão e com pagamento do IPI vinculado, legítimo o creditamento do IPI relativo a tais importações.

Como consequência, a multa isolada lançada por destaque indevido de IPI nas notas fiscais de entradas relativas às importações de insumos deve ser cancelada.

Quanto à glosa do crédito de retorno por falta de escrituração no Livro de Registro e Controle da Produção e do Estoque, não há reparos a se fazer na decisão recorrida. Os artigos 172 do RIPI/2002 e 234 do RIPI/2010 dispuseram sobre a exigência de registro no referido livro nos seguintes termos:

RIPI/2002:

Art. 172. 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 ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

RIPI/2010:

Art. 234. 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

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tribu

Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

As disposições regulamentares são claras ao exigir a escrituração no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, como forma de garantir a reincorporação dos produtos ao estoque e nova tributação quando de eventual nova saída. A respeito, transcrevo o voto condutor da decisão recorrida, cujas razões adoto como fundamento de decidir:

"O IPI rege-se pelo princípio da não-cumulatividade previsto constitucionalmente no art. 153, § 3º, inciso II, da Carta Magna de 1988, sendo normatizado por disposições constantes do art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/66) e exercido pelo “sistema de créditos”, consoante a disciplina do Capítulo X (arts. 163 a 198) do RIPI/2002, vigente à época dos fatos. Nesse contexto, tem-se que o art. 167 do RIPI/2002 permitia 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:

Art. 167. 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.'

Observa-se, porém, que o direito à utilização do crédito em tais operações encontrava-se subordinado ao adimplemento das exigências especificadas no art. 169 do RIPI/2002, a teor do disposto pelo art. 30 (abaixo transcrito) da Lei nº 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. (grifou-se)

Dessa forma, cabe ao Regulamento do IPI estabelecer as condições segundo as quais se considerava comprovada a devolução/retorno dos produtos, tendo sido, dentre outros requisitos, condicionada tal comprovação ao registro das notas fiscais de devolução/retorno no livro fiscal Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, conforme a disposição do inciso II, alínea 'b', do supracitado art. 169 do RIPI/2002:

Art. 169. 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;’ (grifou-se)

Também os arts. 172 e 388 do RIPI/2002 determinavam condições para a utilização dos créditos em devolução/retorno de produtos:

Art. 172. 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 ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.

Além da previsão contida no art. 388 do RIPI/2002, que admitia a dispensa do livro modelo 3 na hipótese de o estabelecimento adotar equivalente sistema de controle da produção e do estoque, o RIPI/2002 consignava, no art. 385, inciso I, a possibilidade de substituição do aludido livro por fichas impressas com os mesmos elementos do livro substituído:

Art. 385. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

A respeito dos elementos que a escrituração do referido livro modelo 3 deveria conter, assim preceituava o art. 384 do RIPI/2002:

Art. 384. Os registros serão feitos da seguinte forma:

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

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

III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação do código da TIPI e da alíquota do imposto;

IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie e série, se houver, 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 registrado, 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 "Diversas": 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 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 "Diversas": 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;

IX - 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", do inciso VI, e na primeira parte da alínea "a", do inciso VII.

§ 2º 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.

*Portanto, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – modelo 3 – e os sistemas legais a ele equivalentes consubstanciavam, à época dos fatos, como ainda consubstanciam na legislação vigente, medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para conferir à Administração Tributária a segurança de que os produtos devolvidos ou retornados haviam sido **efetivamente reincorporados ao estoque** do estabelecimento contribuinte, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.*

Deveras, os requisitos para a admissão do crédito traduziam-se não só pela reentrada dos produtos no estabelecimento, caracterizada pela emissão de notas fiscais de devolução/retorno de produtos, com registro no livro de entradas, mas, sobretudo, pela sua reincorporação ao estoque, comprovada pelos meios de prova estabelecidos especificamente nos arts. 169 e 172 do RIPI/2002, ou por outros meios com a mesma eficácia.

*Destaque-se que a opção por ‘outros meios de mesma eficácia’ significa que o controle eleito pelo estabelecimento contribuinte contenha todos os dados do livro (modelo 3) substituído, imprescindíveis para a formação de um juízo de certeza quanto ao real ingresso do produto devolvido/retornado ao estoque. É esse o sentido que se deve abstrair da expressão “sistema **equivalente** de controle da produção e do estoque”.*

Como exposto, a essência do controle da produção e do estoque é conferir a segurança de que os produtos devolvidos/retornados tenham sido realmente reincorporados ao estoque, estando, assim, aptos a uma nova saída tributada, legitimando-se, com isso, o direito ao crédito do imposto pelo reingresso e sujeitando-se ao débito pela posterior saída. E a emissão de notas fiscais de devolução ou de retorno, assim como seu registro no livro fiscal de entradas, quando muito podem servir de indício acerca da reentrada dos produtos no estabelecimento,

mas, terminantemente, não comprovam a efetiva reincorporação ao estoque, condição esta sem a qual não se torna possível a ocorrência de uma nova saída tributada. Não se pode olvidar que o produto que reentrou no estabelecimento, pelas mais variadas razões, pode não mais se sujeitar a uma nova saída. E somente a reincorporação ao estoque é que garante uma potencial saída tributada ulterior, viabilizando o direito ao crédito do IPI pela reentrada. Essa é a essência quantitativa e qualitativa do controle da produção e do estoque.

Ora, está claro que a finalidade da lei ao instituir o Livro de Registro da Produção e do Estoque, ou controle equivalente, foi propiciar ao fisco o controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias, o que só pode ser alcançado por meio de registros que permitam controlar a espécie e a quantidade de produtos em estoque.

Outrossim, o entendimento ora expandido encontra total consonância com o posicionamento de longa data emanado do então Segundo Conselho de Contribuintes, conforme atestam os Acórdãos nºs 201-72.344; 202-04.484 e 203-05.199, cujas ementas, respectivamente, dispõem:

‘IPI - CRÉDITOS EM DEVOLUÇÃO/RETORNO - GLOSA - 1 - Consoante art. 30 da Lei nr. 4.502/54, c/c o art. 86, II, ‘b’, do Decreto nr. 87.981 (RIPI/82), é condição para o creditamento do valor do IPI relativo às devoluções e retornos de mercadorias o lançamento no livro fiscal modelo. 3. A falta de escrituração deste livro fiscal ou de sistema equivalente que veicule, de pronto, as mesmas informações daquele, tornam ilegítimo o crédito, dando margem à sua glosa e recálculo do IPI. Precedentes jurisprudenciais (CSRF/02-0.074).’

‘IPI – CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE VENDAS – Improcede quando não reste demonstrada a reintegração do produto aos estoques possíveis de nova saída tributada.’

‘IPI – LIVRO MODELO 3 – Inexistência, inclusive, de elementos de controle da produção e do estoque. Desatendimento do art. 86, inciso II, letra ‘b’, do RIPI/82, e da Portaria MF nº 328/72, item 2. Nega-se provimento ao recurso voluntário.’

A final, cumpre salientar que a essência dos preceitos normativos do RIPI/82 sobre a matéria em questão (legitimidade dos créditos do IPI referentes a operações de devolução ou de retorno de produtos) encontra-se presente nos demais Regulamentos do IPI que o sucederam (RIPI/98 e RIPI/2002).”

Desse modo, diante de previsão legal expressa em sentido contrário, não se pode aceitar como substitutos do Modelo 3, os livros de entrada ou de controles internos, sem as adaptações que permitam o controle quantitativo/qualitativo dos produtos movimentados, devendo, por conseguinte, ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.”

Neste sentido, citam-se outras decisões deste Conselho:

Acórdão nº 3402-004.087:

IPI. CRÉDITO. DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DA ESCRITURAÇÃO DAS NF NO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU SISTEMA EQUIVALENTE. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou de sistema de controle equivalente. O sistema adotado pela empresa apenas indica a data da emissão da nota de devolução/cancelamento e o seu motivo, não constando o número das notas de devolução cuja escrituração no sistema equivalente de controle de estoque é exigida pelos artigos 231, II, 'b' e 234 do RIPI/2010 como condicionante para o aproveitamento do crédito.

Acórdão nº 3403-001.936:

IPI. CRÉDITO. RETORNO DE MERCADORIAS. ESCRITURAÇÃO. REQUISITOS.

O aproveitamento de créditos por retorno e/ou devolução de mercadorias, assegurado pelo art. 167 do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/02), se vincula à observância dos requisitos exigidos pelo art. 169 do mesmo regulamento, dentre os quais, a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (mod. 3) ou sistema controle alternativo, não sendo suficiente apenas a escrituração do Livro Registro de Entradas (mod. 1).

Acórdão nº 202-19271:

CRÉDITO DE IPI POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS.

O direito ao crédito do IPI por devolução ou retorno de produtos subordina-se à comprovação do reingresso no estabelecimento bem como à efetiva reincorporação daqueles ao estoque, mediante a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou de sistema de controle equivalente.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa de créditos sobre insumos importados sem suspensão e cancelar a multa isolada aplicada sobre tais aquisições.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 10860.720143/2012-15
Acórdão n.º **3302-005.398**

S3-C3T2
Fl. 1.296
