



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

Processo n° 10860.720770/2013-29
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.048 – 3ª Turma
Sessão de 10 de julho de 2018
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 21/05/2008 a 31/05/2008

DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS. LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU 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 de sistema de controle equivalente.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 638/661), admitido pelo Despacho em Agravo (fls. 475/486), contra o Acórdão nº 3402-002.858 (fls. 594/604), de 26/01/2016, que negou provimento ao recurso voluntário, o qual restou assim ementado:

DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS. LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU SISTEMA EQUIVALENTE. CRÉDITO. 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.

Recurso Voluntário negado

O recurso foi admitido pelo Presidente da CSRF (fl. 753) exclusivamente em relação à matéria "Comprovação da devolução de mercadorias".

Informa o Relatório Fiscal (fls. 11/22), acerca dos créditos e devoluções, que a atuada, no período, aproveitou-se desses créditos escriturados sob o CFOP 1.201, 1.913 e 2.410. Feita tal constatação, a empresa foi intimada (Termo de Intimação 01 - anexo 4), em 13/03/2003, a comprovar a legitimidade dos créditos registrados nas notas fiscais arroladas na tabela à fl. 12 a título de amostragem (a listagem completa se encontra no Anexo 3), pontuando a fiscalização que o contribuinte deveria apresentar "*com cada produto devolvido, documento a documento (Nf de retorno e sua anterior saída), crédito a crédito, respectivos retornos ao estoque produtivo do estabelecimento através de sua escrituração no Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque ou sistema equivalente nos termos do art. 388 do RIPI/2002*".

Não tendo a empresa comprovado a movimentação e a saída das mercadorias constantes das notas fiscais, "muito menos o seu registro no Livro de Registro e Controle da Produção e do Estoque, ou equivalente nos termos do RIPI/2002", entendeu o Fisco que não foi atendido o disposto no art. 169, II, b, do RIPI/2002. Asseverou a fiscalização que a empresa se limitou a informar que "*os retornos/vendas são realizados através de Sistema Interno, sendo identificados, através do número do chassi e pelo custo total de fabricação em sua movimentação de entrada/saída (Controle de Estoque)*" e a apresentar "*cópias reprográficas dos resumos das contas contábeis que refere-se ao custo total de fabricação dos produtos e das contas contábeis que demonstram os retornos dos veículos ao estoque no respectivo mês*" e prints de telas de computador e planilhas elaboradas pela própria. E concluiu a fiscalização:

A legislação é clara ao exigir a comprovação do regresso da mercadoria devolvida ou retornada ao estoque produtivo pela **escrituração nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388**, conforme se vê na alínea "b", inciso II, do art. 169, art. 171, 172 e inciso I, art. 173, do RIPI/2002, retro transcritos.

Fica, dessa forma, evidenciado que VOLKSWAGEN não cumpre tal exigência, o que nos leva a efetuar a glosa dos valores creditados no Livro de Registro e Apuração do IPI, no período de apuração em tela (terceiro decêndio de maio de 2008), sob os CFOP 1.201 (R\$ 87.503,68), 1.913 (R\$ 11.4021,60), e 2.410 (R\$ 60.473,97), resultando num montante de R\$ 261.999,25.

Em relação à questão controversa, alega a empresa no Especial, em síntese, que ela "demonstrou a apresentação de todos os originais dos documentos fiscais e os lançamentos contábeis comprobatórios do cancelamento desses efeitos fiscais". Quanto aos produtos devolvidos alega que procede da seguinte forma: emite a nota fiscal de saída e registra no Livro Registro de Saída; emite a nota fiscal de entrada com o respectivo registro no Livro Registro de Entrada; procede o controle do estoque por meio de sistema eletrônico com a individualização dos produtos, no caso do veículo, pelo número do chassi e valor e que possui controles contábeis que refletem os retornos dos produtos ao estoque no respectivo mês. Entende que essa sistemática que adota se subsume ao que o vigente, à época dos fatos, art. 388 do RIPI/2002 prescreve como "sistema equivalente" ao Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Quanto às notas fiscais canceladas, afirma que procede "aos devidos registros fiscais e contábeis".

Por fim, assevera que "restou claramente demonstrada a escrituração das notas fiscais (inclusive com cópias apresentadas) de devolução no Livro Registro de Entrada, bem como o demonstrado haver controle de estoque com individualização das mercadorias pela numeração do chassi, além dos controles contábeis, inclusive pelo Sistema SAP".

A Fazenda Nacional, em suas contra-razões (fl. 777), pugna pela manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos limites em que decidida sua admissibilidade. Assim, a matéria devolvida ao nosso conhecimento restringe-se à "Comprovação da devolução de mercadorias".

A fiscalização glosou créditos relativos a devoluções e retornos de produtos em razão da contribuinte não ter comprovado a escrituração das movimentações no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema de controle equivalente. A recorrente, de sua feita, sustenta que mantém sistema interno de controle que substitui o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o que legitimaria o creditamento. Essa é a lide.

Ao encontro do princípio da não-cumulatividade, 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.

Porém, 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.*

Dessa forma, o legislador ordinário delegou competência para que o Regulamento do IPI, editado por Decreto presidencial, estabelecesse as condições segundo as quais se considerava comprovada a devolução/retorno dos produtos. Dentre outros requisitos, o creditamento ficou condicionado à comprovação do 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;*

Igualmente, os arts. 172 e 388 do RIPI/2002 determinavam condições para a utilização dos créditos em devolução/retorno de produtos. Veja-se:

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.

Das normas regulamentares suso transcritas, resta claro que **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 **consustanciam** 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.

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”.

A recorrente, intimada várias vezes a apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, não logrou fazê-lo. Apresentou em resposta, conforme se verifica às fls. 41/254, cópias de notas fiscais, cópias de partes dos Livros Registros de Entradas e Saídas, cópias de partes do Livro Diário e algumas planilhas. No entanto, nenhum dos documentos juntados presta-se a substituir o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, porque não contém as informações obrigatórias que possibilitam o controle quantitativo e qualitativo do estoque.

A *ratio* 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 ulteriormente, assim viabilizando o direito ao crédito do IPI pela reentrada. Essa é a essência quantitativa e qualitativa do controle da produção e do estoque.

O que quer a empresa, de porte internacional, é que a fiscalização se adapte a seus sistemas. Ou seja, o Fisco a cada fiscalização para fins de certificação do retorno de mercadoria a estoque das empresas deveria conhecer o sistema de controle de estoque de cada empresa, o que é um despropósito.

Como bem consignou o Conselheiro Andrada Canuto Natal em seu voto vencedor no aresto 9303-005.759, de 19/09/2017:

*...este controle decorre de um comando legal, direcionado a todos os contribuintes do IPI e, extremamente **necessária a sua padronização, para fins de controle e fiscalização do tributo.***

Processo nº 10860.720770/2013-29
Acórdão n.º **9303-007.048**

CSRF-T3
Fl. 9

Imagem se cada contribuinte do IPI resolvesse adotar um controle próprio e particular a despeito dos regulamentos.

Portanto, sem reparos ao aresto recorrido.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Processo nº 10860.720770/2013-29
Acórdão n.º **9303-007.048**

CSRF-T3
Fl. 10
