



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.720942/2013-64
ACÓRDÃO	9303-016.083 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	09 DE OUTUBRO DE 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008

AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO. PEÇAS E COMPONENTES DESTINADOS À INDÚSTRIA DE AUTOPROPULSADOS.

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 da TIPI, que deveriam ter saído do estabelecimento fornecedor com a suspensão do imposto.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES E RETORNOS. 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 fichas substitutivas) ou sistema de controle equivalente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Recurso Especial

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-003.118, de 22/06/2016, integrado pelo Acórdão nº 3402-003.822, de 26/01/2017.

Em seu Recurso Especial, o sujeito passivo suscita divergência quanto às seguintes matérias:

- i) aproveitamento de créditos básicos de IPI na entrada de produtos sujeitos à suspensão do tributo; Acórdão paradigma nº 3401-003.189.
- ii) créditos de IPI decorrentes de devoluções e retornos e ausência de escrituração das notas fiscais no Livro Registro da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente; Acórdãos paradigmas nº 201-67.827 e 203-11.399.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento parcial ao recurso no tocante à primeira matéria, nos termos a seguir transcritos:

No acórdão recorrido, apreciando as razões de defesa apresentadas no recurso voluntário, acerca da matéria sob exame, o relator do voto condutor consigna que pelo fato de as notas fiscais emitidas pelo fornecedor com o destaque do IPI, ou seja, em desconformidade com a legislação de regência do tributo, não autoriza a recorrente, nesta fase processual, sanear respectivo equívoco, afim de se aplicar princípio da não cumulatividade, posto que tal procedimento não encontra abrigo no sistema jurídico em vigor. Razão pela qual conclui pela manutenção da glosa efetuada pelo Fisco, por se tratarem de operações sujeitas obrigatoriamente ao regime de suspensão do IPI.

Por sua vez, o relator do voto condutor do Acórdão nº 3401-003.189, trazido como paradigma, entende que, com relação ao regime de suspensão do IPI -artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999- e em atenção aos princípios da eficiência, da finalidade, da verdade material e do informalismo moderado, a recorrente faz jus ao provimento do recurso voluntário neste item, sob a justificativa de que o aproveitamento de créditos por sistemática indevida é neutralizada pelo fato de que "a materialidade que baseou o equívoco interpretativo ao mesmo tempo justifica a existência de um direito creditório de igual valor e sentido contrário".

Portanto, de se ver que ambos os julgados tratam de situações fáticas e jurídicas idênticas, restando, portanto, caracterizado o dissenso jurisprudencial.

No tocante à segunda matéria, houve interposição de agravo, o qual foi admitido parcialmente pela Presidência do CARF, nos seguintes termos (destaquei partes):

(...)

Já o Acórdão nº 203-11.399, por seu turno, consubstancia paradigma de divergência apto a demonstrar a dissensão, porque, diferentemente do recorrido, registra que o direito de crédito postulado se satisfaz com a escrituração das notas fiscais de devolução nos Livros Registro de Entradas, Razão e Diário:

“Por oportuno, destaco que, ao contrário da DRJ, entendo que se restassem comprovadas, concomitantemente, a escrituração das notas fiscais de devolução nos Registros de Entrada e os lançamentos respectivos nos livros Diário e Razão, tais provas seriam suficiente para demonstrar a reincorporação dos produtos devolvidos aos estoques. Em tal hipótese manter-se-ia apenas a penalidade pela ausência dos livros Registro de Controle da Produção e do Estoque, sem fichas nem sistema de controle substitutivos, e Registro de Inventários, mas seriam admitidos os créditos glosados. Todavia, conforme o resultado da diligência determinada pela DRJ, a empresa não comprovou os lançamentos relativos às devoluções nos livros Diário e Razão.”

Ainda que naquele caso o contribuinte não tenha logrado produzir tal prova, o entendimento prevalente no julgado, acompanhado pelos demais integrantes da turma julgadora, manteve-se incólume e representa interpretação divergente da legislação tributária.

Por oportuno, distintamente do que concluiu o juízo recorrido, não se cuida de simples pretensão de revolvimento de provas – o que, de fato, é inviável no recurso especial –, mas de definir-se qual a documentação mínima necessária a amparar o direito de crédito de IPI pela devolução/retorno de mercadorias, isso porque o acórdão recorrido estabeleceu, como condição sine qua non, a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – mod. 3 ou controle alternativo, enquanto o paradigma admitido se contenta com a mera escrituração da nota fiscal nos Livros Registro de Entradas, Diário e Razão.

Em face de todo o exposto, proponho o ACOLHIMENTO PARCIAL do agravo para DAR seguimento ao recurso especial manobrado pelo sujeito passivo, mas tão-somente em relação ao paradigma 203-11.399.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, no mérito, a manutenção do acórdão recorrido.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do Conhecimento

O recurso especial deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos nos despachos de admissibilidade e agravo.

Do Mérito

A controvérsia diz respeito às seguintes matérias:

- i) aproveitamento de créditos básicos de IPI na entrada de produtos sujeitos à suspensão do tributo;

- ii) créditos de IPI decorrentes de devoluções e retornos e ausência de escrituração das notas fiscais no Livro Registro da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente.

Passo à análise das matérias.

No tocante à primeira matéria, a Câmara Superior tem adotado posição tranquila no sentido de afastar a possibilidade de aproveitamento de créditos básicos de IPI na entrada de produtos sujeitos à suspensão do tributo (artigo 5º da Lei nº 9.826/99).

Nessa linha, veja-se, por exemplo, com a mesma recorrente, o Acórdão nº 9303-013.382 (Relator Jorge Olmiro Lock Freire), de 19/10/2022, julgado, no que toca à presente matéria, por unanimidade de votos:

AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO. PEÇAS E COMPONENTES DESTINADOS À INDÚSTRIA DE AUTOPROPULSADOS.

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 da TIPI, que deveriam ter saído do estabelecimento fornecedor com a suspensão do imposto.

Tal posicionamento se harmoniza com o entendimento firmado no acórdão recorrido, cujas razões de decidir, transcritas a seguir, adoto como fundamento no presente voto (destaquei partes):

Trata-se de matéria idêntica à julgada neste colegiado no Acórdão 3402003.017, relatado pelo Ilustre Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. Em razão disso, recorreremos às razões discorridas naquele voto no que houver concordância integral com nosso entendimento.

1) Dos créditos básicos indevidos – Aquisição de insumos tributados

Descreve perfeitamente a questão o acórdão mencionado acima:

No decorrer do procedimento, a fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de materiais destinados à montagem de produtos autopropulsados por entender que tais produtos deveriam ter sido adquiridos com suspensão do imposto.

No entanto, sustenta a Recorrente que o regime da suspensão teria sido aplicado indevidamente aos produtos por ela adquiridos, vez que não se tratariam daqueles especificados no art. 5º da Lei nº 9.826/99, com a redação alterada pela Lei nº 10.845/2002.

Complementa afirmando que ainda que assim fosse, face ao princípio da não-cumulatividade, faria jus ao creditamento por ter pago o imposto na operação de compra.

Pois bem. Assim estabelece o art. 5º da Lei nº 9.826/99, que teve a sua redação alterada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002 (grifouse):

Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

(...)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente:(Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

§ 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

§ 4º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão 'Saída com suspensão do IPI' com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas. (Incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002). (...)”A suspensão em foco encontrava-se regulamentada no art. 113, inciso III, e § 3º, inciso II, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) em vigor à época:

Art.136. Sairão com suspensão do imposto: (grifos nossos)

I – (...)

II – (...)

III do estabelecimento industrial, os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI (Lei no 9.826, de 1999, art. 5º, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º); (...).

§ 1º (...)

§3º A suspensão de que tratam os incisos III e IV do caput é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º):

I – (...)

II na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos Códigos 8704.10, 8704.2 e 8704.3 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, inciso II, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º). (...)”Em relação a esta parcela da autuação foram glosados créditos de aquisições de componentes de produtos autopropulsados classificados nas posições da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM: 39.26, 72.25, 84.15, 87.08 e 94.01.

A Recorrente destaca que os créditos glosados foram comprovadamente destacados nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores (Anexo 5 fls. 7.960/9.739, cópias da totalidade das notas fiscais de compra, nas quais o imposto foi destacado).

Alega a Recorrente que a possibilidade de aproveitamento dos créditos decorre do princípio da não-cumulatividade do IPI, que permite a compensação do imposto devido na operação com o montante do imposto pago anteriormente, nos termos do artigo 49 do CTN.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto

referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."

No entendimento da Recorrente, em virtude do destaque do imposto na nota fiscal de produto utilizado no processo produtivo, seria lícita a escrituração de créditos. Entendimento contrário violaria o princípio da não cumulatividade do imposto. Ademais, no caso analisado, o procedimento adotado pela Recorrente não causou dano ao Erário, pois o IPI foi destacado na nota e pago pelo fornecedor.

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

Como visto, as notas fiscais foram emitidas pelo fornecedor em desconformidade com a determinação legal, com o destaque do IPI, quando deveria esse tributo estar suspenso. Vejo, que nesta fase processual, a Recorrente pretende sanear o equívoco nos procedimentos adotados, pleiteando a aplicação do princípio da não cumulatividade, nos termos do art. 49 do CTN, o que, certamente, não encontra abrigo no nosso sistema jurídico.

Como a operação estaria sujeita à suspensão do imposto, a Recorrente não tem o direito ao crédito do imposto efetivamente destacado na nota fiscal, uma vez que a fiscalização elaborou o demonstrativo no qual se verifica que os produtos adquiridos destinam-se à fabricação de produtos autopropulsados, sendo portanto, casos de suspensão obrigatória.

Deste modo, o destaque do imposto efetuado pelos fornecedores dos insumos nas notas fiscais de saída foi indevido.

Entretanto, isso não significa que esteja havendo desrespeito ao princípio da não cumulatividade, como quer fazer crer a recorrente, mas tão somente a não realização do mecanismo, por ausência de geração de crédito legítimo na operação anterior.

Como bem asseverado pela decisão recorrida, "(...) No caso de destaque a maior do imposto, compete às empresas fornecedoras impetrar administrativamente pedidos de restituição do imposto indevidamente pago. À interessada, como terceiro, seria lícito, apenas, autorizar expressamente os fornecedores a receber a restituição das quantias porventura pagas indevidamente, em virtude da transferência do ônus financeiro. É o preceito extraído do CTN, art. 166" (...).

Também não socorre a recorrente a alegação de que o seu procedimento não teria causado dano ao Erário, eis que, como já dito, o princípio da não cumulatividade destina-se à compensação de tributos devidamente pagos, não sendo este o meio legal adequado para se pleitear restituição ou devolução de valores de eventuais tributos indevidos pelo fornecedor da recorrente.

Desta forma, mantém-se a glosa efetuada pelo Fisco, por se tratarem de operações sujeitas obrigatoriamente ao regime de suspensão do IPI, não podendo a adquirente se creditar do imposto indevidamente destacado na operação.

Aduz a Recorrente que também é de se observar que o acórdão recorrido aplicou, indevidamente, o regime de suspensão do imposto. Pela redação do artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999, a suspensão do IPI na saída do estabelecimento industrial opera-se para as partes e peças dos produtos classificados nas seguintes posições: 84.29;(ii) 84.32; 84.33; 87.01 a 87.067 e 87.118. Em decorrência pode-se

afirmar que as aquisições de produtos cuja NCM seja diversa das mencionadas acima estão sujeitas ao regular recolhimento do IPI.

Ora, também não assiste razão a recorrente nesse ponto. O que deve estar classificado nestas posições é o produto autopropulsado, e não os materiais adquiridos. Ou seja, quaisquer componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, classificados em qualquer posição da TIPI, desde que destinados a produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, devem sair com suspensão do imposto.

Nesses termos, entendo improcedente o pleito do contribuinte.

Dos excertos transcritos, depreende-se, claramente, que, na aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, classificados em qualquer posição da TIPI, destinados à fabricação de produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, não há possibilidade de creditamento do IPI, por parte do comprador, uma vez que tais aquisições devem sair, do estabelecimento industrial fornecedor, com suspensão do referido imposto, à luz do que dispõe o art. 5º da Lei nº 9.826/99.

Diante do exposto, é de se negar provimento ao recurso especial no que tange à matéria ora analisada.

No tocante à segunda matéria, importa destacar, antes de tudo, que o recurso foi admitido em face do paradigma nº 203-11.399, tendo a controvérsia sido delimitada da seguinte forma: enquanto o acórdão recorrido entendeu que o aproveitamento de créditos de IPI nas devoluções/retornos de mercadorias exige a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (mod. 3) ou controle alternativo, o acórdão paradigma assentou que a mera escrituração de notas fiscais nos livros Registro de Entradas, Diário e Razão seria suficiente para o referido creditamento.

Tem-se, assim, que a divergência sob análise está adstrita ao campo das teses, ou seja, o campo de cognição deste Colegiado não é aquele de revirar as provas dos autos para eventual revisão do juízo do colegiado *a quo* no que tange à valoração da prova: cabe a este Colegiado tão somente aferir se é realmente necessária a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (mod. 3) ou controle equivalente para fins de aproveitamento de créditos de IPI nos casos de devolução/retorno de mercadorias, tese defendida pelo acórdão recorrido, ou se, por outro lado, a mera escrituração da nota fiscal nos Livros Registro de Entradas, Diário e Razão seria suficiente para o gozo dos referidos créditos de IPI.

Sobre tal matéria já me posicionei em algumas decisões desta Câmara Superior. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-013.382, de 18/10/2022, quando fui vencido, juntamente com os conselheiros Rosaldo Trevisan e o próprio relator Jorge Olmiro Lock Freire. Naquela ocasião, a mesma empresa aqui recorrente teve seu recurso provido por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento. Eis, a seguir, os fundamentos extraídos do voto vencido daquela decisão:

CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO O RETORNO - SISTEMA ALTERNATIVO DE CONTROLE DE ESTOQUE

Sobre tal matéria já tive a oportunidade de relatá-la, conforme consta do Acórdão 9303-007.048, julgado em 10/07/2018.

A fiscalização glosou créditos relativos a devoluções e retornos de produtos em razão da empresa-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 retro transcritas, emerge incontestemente 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 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 tenham 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 essa a ratio que se deve abstrair da expressão "sistema equivalente de controle da produção e do estoque".

A recorrente, intimada a apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, não logrou fazê-lo. Apresentou em resposta 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 mens legis 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 ao estoque das empresas deveria conhecer o sistema de controle de estoque de cada empresa, o que é, indene de dúvida, 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. Imaginem se cada contribuinte do IPI resolvesse adotar um controle próprio e particular a despeito dos regulamentos.

Portanto, essa glosa deve ser mantida.

Entendo que os excertos transcritos são precisos ao evidenciar a insuficiência dos registros mantidos pela recorrente e se harmonizam com o entendimento consignado na decisão recorrida: por disposição normativa, para que seja possível o aproveitamento de créditos do IPI em devoluções/retornos de mercadorias, há a necessidade de um controle rigoroso das devoluções/retornos de mercadorias, através da escrituração dos documentos fiscais no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (mod. 3) ou, ainda, em fichas de controle alternativo, com conteúdo, formalidades e rigor equivalentes.

No caso concreto, no entendimento do colegiado *a quo*, o sujeito passivo não logrou demonstrar que possuía controle de estoque equivalente àquele realizado pelo Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, revelando-se insuficiente o controle de estornos e devoluções apenas pelo Registro de Entrada, Razão, planilhas ou anotações dos sistemas internos da empresa – neste caso, tais anotações internas não ostentam as formalidades e conteúdos necessários para sua eficácia probatória perante o Fisco.

Veja-se, a seguir, os fundamentos consignados no voto vencedor da decisão recorrida, os quais adoto como razões de decidir no presente voto:

DO ESTORNO DE DÉBITOS - CANCELAMENTOS DE NF

Trata o presente tópico da glosa do estorno de débito do IPI por cancelamento das operações de vendas antes da saída dos produtos do estabelecimento industrial. A Recorrente efetuou no período fiscalizado estorno de débitos, no valor de R\$ 104.932,76, relativos às notas fiscais canceladas.

A fiscalização glosou os estornos dos débitos porque a Recorrente não teria cumprido os requisitos legais estabelecidos que comprovariam o cancelamento das notas fiscais (obrigações acessórias), bem como não teria demonstrado a ausência de saída das mercadorias a justificar o crédito, conforme determina o artigo 178, I, do RIPI/2002.

Por seu lado, a impugnante alega que cumpriu todas as exigências legais e juntou aos autos os documentos que entende ser suficientes para comprovar a sua alegação.

O acórdão recorrido, no entanto, não acatou os argumentos expostos na defesa da Recorrente.

Muito bem. Como é sabido, a legislação autoriza o crédito do IPI debitado em Nota Fiscal em operação de saída cancelada antes de o produto deixar o estabelecimento industrial, conforme disposto nos arts. 178, I, parágrafo único e 330 do RIPI/2002. Tal regra justifica-se como meio de neutralizar o débito do imposto, cujo lançamento levaria à obrigatoriedade de pagamento do tributo sem que tivesse sido verificada a ocorrência do seu fato gerador, qual seja, a saída do produto do estabelecimento industrial: Veja-se:

Art. 178. É ainda admitido ao contribuinte creditar-se:

I – do valor do imposto, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e

II - (...)

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas neste artigo, o contribuinte deverá, ao registrar o crédito, anotar o motivo do mesmo na coluna "Observações" do livro Registro de Apuração do IPI.

Art. 330. Quando a nota fiscal for cancelada, conservar-se-ão todas as suas vias no bloco ou sanfona de formulários contínuos, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

Parágrafo único. Se copiada a nota, os assentamentos serão feitos no livro copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.

Portanto, para fazer jus ao crédito é preciso que a contribuinte comprove que o cancelamento da nota ocorreu antes da saída da mercadoria, a demonstração inequívoca de que todas as vias permaneceram em poder do emitente, e a declaração dos motivos que determinaram o cancelamento.

Consta dos autos que a Recorrente foi intimada a justificar e demonstrar, através de documentação comprobatória, no período fiscalizado, os valores escriturados no Livro de Registro e Apuração do IPI, sob a rubrica "ESTORNO DE DÉBITO CANC. NF MESES ANTERIORES".

De posse dos arquivos disponibilizados e após análise de toda a documentação apresentada, o Fisco constatou que as obrigações acessórias teriam sido descumpridas pela empresa e que os motivos do cancelamento das operações não estavam claros ou seriam desconhecidos. Consta ainda, da referida informação, que nas notas examinadas (selecionadas por amostragem) existem carimbos apostos com a expressão 'CANCELADA', onde se observa a indicação de que o motivo foi email de um suposto funcionário e outras com 'prints' de telas de computador e de algumas notas fiscais eletrônicas com o espelho do portal da Nota Fiscal Eletrônica com o seu cancelamento.

Em relação à parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a recorrente juntou as cópias de notas fiscais de fls. 1.636/1.671 e 1.340/1.358.

Nelas, verifica-se exatamente o que descreveu o autuante, ou seja, falta de apresentação do motivo do cancelamento, constando somente a indicação de um email de um suposto

funcionário. Acrescente-se que não consta a cópia da 3ª via, o que seria obrigatório.

Quanto às notas fiscais canceladas no ano de 2005, a contribuinte limitou-se a anexar as cópias das notas fiscais de fls. 572/573. Quanto a estes, a ausência do livro Registro

correspondente ao período impossibilita a verificação da causa do cancelamento, Nestes casos, constata-se que não consta o motivo do cancelamento, fazendo-se apenas remissão à “CI DE CANCELAMENTO”.

Em relação à parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a recorrente juntou as cópias de notas fiscais de fls. 1.636/1.671 e 1.340/1.358.

Para justificar outra parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a impugnante juntou as cópias de fls. 1.360/1.381.

Verifica-se que a partir da fl. 1.389 consta o “Doc. 10” que a Recorrente denominou de Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Entretanto, como já mencionado anteriormente, a planilha apresentada não tem os requisitos necessários para o acompanhamento da movimentação dos estoques, sendo impossível concluir se os produtos, objeto das notas fiscais canceladas, saíram ou não do estabelecimento, informação essencial para avaliar o direito ao crédito.

Por outro lado, a Recorrente argumenta que, quanto às notas relacionadas a email de funcionário, que ao contrário do afirmado pela Fiscalização, os documentos fiscais identificam o motivo do cancelamento da operação. Apenas as razões adicionais, relacionadas às particularidades de cada negócio que acabou por não se concretizar, é que foram registradas em mensagens eletrônicas. Que os carimbos apostos nas notas fiscais, que mencionam emails de funcionários, contêm campos a serem preenchidos com "X", indicando justamente um dentre os motivos possíveis para cancelamento das operações. São eles: (1) "Saída Não Efetiva"; (2) "Defeito na Impressão"; (3) "Erro de Codificação"; (4) "Erro de Digitação"; e (5) "Email do (ou CI da)".

Quanto a alegação do Fisco de que não teria se demonstrado a inocorrência da saída do estabelecimento da Recorrente dos produtos cujas operações foram canceladas, a Recorrente argumenta em seu recurso que a demonstração de tal fato se dá justamente a partir da reunião dos documentos exigidos pela legislação para admitir o crédito. Se tanto não bastasse, a análise dos livros de Registro de Saídas e de Controle de Produção e de Estoque (em planilhas), atestariam de forma definitiva as alegações da Recorrente; no primeiro caso, dada a ausência de lançamento das notas fiscais canceladas em seus registros; no segundo, em razão da verificação do momento de emissão e cancelamento das notas, o que indicaria a permanência do bem no ativo da Recorrente.

É cediço que todo contribuinte deve emitir Nota Fiscal para documentar a operação a ser realizada, inclusive para acompanhar o seu transporte e ingresso no estabelecimento do adquirente. Se no momento da emissão do documento fiscal, ou mesmo após, for detectado algum tipo de erro, é permitido ao contribuinte fazer o cancelamento, desde que as mercadorias ainda não tenham saído do estabelecimento.

Nos casos em que a verificação da eventual irregularidade da Nota Fiscal ocorra após a saída das mercadorias ou conclusão dos serviços, não poderá ser efetuado o seu cancelamento.

Ocorrendo o cancelamento, todas as vias devem ser conservadas, com a declaração dos motivos que determinaram o seu cancelamento e a referência, se for o caso, da nova Nota Fiscal emitida.

Consta do relatório do Fisco que na relação das Notas Fiscais canceladas que os valores escriturados no LRAIPI, apresentam os códigos relativos aos motivos do cancelamento, apresentando um arquivo com os respectivos "prints" de telas extraídas de um sistema computadorizado, que estariam consignados, sem sucesso, os códigos referente a motivação dos cancelamentos.

Também, a meu ver, não conseguiu comprovar ao Fisco que cumpriu o estabelecido no art. 178, I, do RIPI/2002, justamente no ponto em que as mercadorias constantes das notas fiscais não saíram do estabelecimento antes de seu cancelamento.

Concluindo, por não ter demonstrado, em nenhum dos casos, o cumprimento dos requisitos legais, entendo que foi correta a glosa efetuada pela fiscalização dos estornos dos débitos decorrentes de notas fiscais canceladas.

(...)

Dos excertos transcritos, depreende-se, em síntese, que a turma ordinária, ao valorar as provas dos autos, concluiu que o sujeito passivo não conseguiu demonstrar que atende aos requisitos de controle de estoque previstos na legislação do IPI, a saber, escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (mod. 3) ou controle equivalente.

Assim, tendo em mente os limites de cognição deste Colegiado, sobretudo a necessidade de dirimir controvérsias sobre teses - e não servir de instância revisora de valoração das provas feitas pelas turmas ordinárias, entendo que há de ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte, uma vez que a ausência dos controles próprios de estoque, conforme acima assinalados, impede o aproveitamento dos créditos de IPI nos casos de estorno/retorno de mercadorias.

Observe-se, por fim, que as planilhas às fls. 1389 a 1469 não demonstram o necessário controle de estoque: não há, por exemplo, descrição de estoque inicial, estoque final, controle das datas de saídas e entrada das mercadorias no estoque – todas informações fundamentais à luz do art. 384 do RIPI/2002. Veja-se, abaixo, um recorte das informações contidas nas referidas planilhas.

Table with columns: PRODUÇÃO, NF, SERIE, DT. EMISSÃO, DT. CANCEL., MOTIVO CANCEL., C/OP, DN, CNPJ/CPF, RAZÃO SOCIAL, UF, BODYTYPE, CHASSI, MOD. VEC., ANO, VL. TOTAL, BASEICMS, VLICMS, BOP, VLPI, PC_CMBST, ICMST, NCM. It contains multiple rows of detailed tax and production data.

Como se vê, não há, nas informações, controle detalhado da produção e do estoque, sobretudo com as datas de entrada e saída de mercadorias do estoque, assim como o estado inicial e final do estoque, após cada operação.

Lembre-se, por oportuno, que, pelas normas do Regulamento do IPI, o controle da produção e do estoque mantido pelo sujeito passivo deve ser tal que possa conferir ao Fisco Federal a certeza de que os produtos devolvidos/retornados foram efetivamente reincorporados ao estoque do estabelecimento, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.

No caso concreto, os documentos apresentados pela recorrente, tais como fichas do Razão, Livro Registro de Entrada, notas Fiscais e planilhas não se prestam a substituir o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque nem suas fichas de substituição, uma vez que não possuem as informações necessárias para a aferição segura das entradas e saídas de estoque: o ingresso de produtos no estabelecimento da recorrente não equivale à comprovação da efetiva

DOCUMENTO VALIDADO

incorporação de tais produtos ao estoque – somente a efetiva incorporação ao estoque é que garante ulterior saída tributada, revelando-se fundamental o controle qualitativo e quantitativo de estoque.

Pode-se dizer, em suma, pela análise dos elementos trazidos aos autos, que a recorrente não possui sistema com controle quantitativo e qualitativo de estoque e de produção que permita perfeita apuração do estoque permanente, nos termos do art. 388 do RIPI/2002, com vistas a suprir a falta de escrituração do Livro Registro da Produção e do Estoque (ou de suas fichas substitutivas, nos termos do art. 385 do RIPI/2002).

Assim, no tocante à presente matéria, há de se negar provimento ao recurso.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães