



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.721016/2013-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.169 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

DEVOLUÇÃO/RETORNO DE MERCADORIAS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. DISPOSIÇÕES LEGAIS. OBSERVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Ao contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é garantido o direito de apropriar-se dos créditos decorrentes da devolução ou retorno de mercadorias. Para tanto, contudo, lhe é exigido a manutenção de registros e documentos contábeis e fiscais capazes de atestar o direito reclamado.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial e o conselheiro Demes Brito, que lhe deu provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos,

Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3401-003.189, de 22 de junho de 2016 (fls. 4274 a 4288 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte, exigindo crédito tributário referente ao IPI, multa proporcional e acréscimos, decorrente das seguintes infrações: a) recolhimento a menor do imposto em função da utilização de créditos básicos indevidos, decorrentes da aquisição de insumos sujeitos à suspensão obrigatória do imposto; b) recolhimento a menor do imposto em função da utilização de créditos relativos à devolução e retorno de produtos; e c) recolhimento a menor do imposto no PA 07/2008 em decorrência da escrituração e utilização de estorno de débito indevido.

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou impugnação, na qual apresenta as seguintes alegações:

a- informa haver optado pelo recolhimento referente à infração do item “c” acima;

b- no que diz respeito aos créditos decorrentes da aquisição de insumos sujeitos à suspensão obrigatória do imposto, informa que a partir da constatação de divergências acerca da classificação e descrição do produto, a fiscalização, ao invés de examinar as notas fiscais na tentativa de dissipar as dúvidas e conferir se o regime fiscal aplicado teria sido efetivamente correto, simplesmente decidiu por concluir que todos os bens estariam sujeitos à suspensão pelo simples fato de serem mercadorias utilizadas na fabricação de automóveis, ignorando a disciplina dada pela Lei 9.826/99, que enumera as NCM's sujeitas à suspensão e considerou que quaisquer insumos adquiridos por estabelecimento que industrializa automóveis não devem ser tributados;

c- quanto aos créditos apropriados em decorrência da devolução de mercadorias, afirma que a legislação assegura aos estabelecimentos industriais o crédito de imposto sobre o produto recebido em devolução (RIPI/02, art. 167 10). Para tanto, o sujeito passivo deve atender às obrigações acessórias impostas pela legislação (RIPI/02, arts. 169 a 173 e 388). Tais disposições visam, em última instância, possibilitar que seja identificado que o crédito registrado decorre de uma operação de entrada de bem que, no passado, a pessoa jurídica receptora havia dado saída, tenha ela se dado pelo próprio estabelecimento recebedor ou por terceiro.

A DRJ em Belém/PA julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento parcial para afastar o

lançamento quanto às operações com suspensão e aos retornos fictos, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

CRÉDITO. IMPOSTO DESTACADO INDEVIDAMENTE. POSSIBILIDADE.

Pode gerar crédito o IPI relativo a aquisições de insumos com destaque indevido do imposto nas notas fiscais quando há elementos concorrentes que comprovam a veracidade material da operação.

IPI. CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

DEVOLUÇÕES FICTAS. DECRETO 6.687/2008.

A venda direta a consumidor final dos produtos de que trata o Decreto 6.687/2008, efetuada em data anterior à da sua publicação e ainda não recebida pelo adquirente, o produtor poderá reintegrar em seu estoque, de forma ficta, os veículos novos por ele produzidos, mediante emissão de nota fiscal de entrada. As notas fiscais emitidas compõem prova da ocorrência do direito, como dispõe o caput do artigo 3º desse Decreto.

A Fazenda Nacional foi cientificada da decisão supramencionada, mas manifestou pelo não interesse de interposição de Recurso Especial - fls. 4292.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 4999 a 5008, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 5087 a 5093.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 5103 a 5115) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito aos requisitos para o creditamento de IPI nas devoluções de produtos e retornos.

O Recurso Especial o Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 5180 a 5186.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de nºs 9303-006.481 e 3302-003.056. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documento de fls. 5.125 a 5.134 e 5.141 a 5.169.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 5188 a 5194 manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, devendo, portanto, ser conhecido, conforme despacho de fls. fls. 5180 a 5186, senão vejamos:

A decisão recorrida considerou que o sistema alternativo de controle adotado pelo contribuinte não satisfazia as condições necessárias para a fruição do crédito pela devolução ou pelo retorno.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3302-003.056, por sua vez, julgou dispensável a escrituração do livro próprio como condição para o creditamento do IPI em devoluções e retornos, desde que inexistia nos autos prova da inadequação do sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Ora, o Acórdão recorrido faz expressa menção à prova da inadequação do sistema de controle alternativo do recorrente.

A divergência encontrável entre os acórdãos não está na interpretação da legislação, mas sim na prova constante dos autos.

O Acórdão nº 9303-006.481 considerou prescindível a escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, desde que o sistema alternativo engendrado pelo contribuinte permitisse a certificação da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial.

Considerando-se que o acórdão trata do mesmo sistema de registros contábeis/fiscais analisados pela decisão recorrida, a diferença entre as decisões recorrida e 9303-006.481, somente pode ser atribuída ao critério jurídico de qualificação da prova, em face da legislação aplicável.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

Do Mérito

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela contribuinte à créditos de devoluções e retornos.

O mérito foi julgado de forma favorável ao sujeito passivo – nessa parte, por unanimidade, assim, expresso minha concordância em relação ao voto proferido pelo nobre Conselheiro Chales – o qual, peço licença para transcrever parte:

(...)

Não desconhecemos que os arts. 169 e 172 do RIPI/2002 exigem, como condição ao direito ao crédito, a escrituração das notas fiscais recebidas em devolução nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente.¹

Contudo, referidos dispositivos devem ser interpretados em conjunto com o que dispõem os arts. 190 e 191 do mesmo RIPI/2002, os quais conferem legitimidade ao crédito de IPI, documentalmente comprovado, quando da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, e o art. 191 confere legitimidade ao crédito, ainda que não escriturado, desde que alegado até a fase de impugnação. Portanto, valoriza a realidade do crédito em comparação com o aspecto formal que envolve a sua escrituração.

Esse tema foi muito bem enfrentado pelo il. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, relator do Acórdão nº 3302-003.056, de 23/02/2016, cujos fundamentos, que passamos a reproduzir, adotamos como razão de decidir:

A justificativa apresentada pela fiscalização para não admitir os registros alternativos consignados nas fichas de controle de qualidade (fls. 972/1428) foi que a impossibilidade de identificação individuada das operações tornava incabível a apropriação de créditos relativos a mercadorias devolvidas ou retornadas nessas condições.

No entanto, essa justificativa contradiz os dados consignados no Anexo C do Termo de Verificação Fiscal (fls. 819/838), em que especificado todos os dados necessários a perfeita identificação da operação, incluindo o valor do IPI lançado na respectiva nota fiscal de devolução.

¹ Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

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

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

[...]

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.

E em relação à não aceitação do sistema alternativo de controle quantitativo permanente de estoque, a fiscalização não mencionou qual dos requisitos, estabelecidos no citado art. 388 do RIPI/2002, as referidas fichas de controle de qualidade, escrituradas pela autuada, não atendia.

Além disso, a recorrente trouxe à colação dos autos, a título de exemplo, alguns registros consignados nos Livros Razão e Diário, que ratificam as operações de devolução registradas nas notas fiscais e no Livro Registro de Entrada.

Por todas essas razões, este Relator está convencido de que o motivo apresentado pela fiscalização não é suficiente para descaracterizar as referidas operações de devolução e tampouco o direito de a recorrente apropriar-se dos créditos do IPI registrados em documentos fiscais idôneos, conforme exigência determinada nos arts. 190, I, e 191 do RIPI/2002, a seguir transcritos:

Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, **à vista do documento que lhes confira legitimidade:**

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados **ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos**, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

[...]

Art. 191. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, **serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.**

Assim, ainda que a recorrente tivesse descumprido o requisito atinente à escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, deve ser observado que disposto no referido art. 190, I, exige a comprovação da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, por meio de documentação fiscal idônea, isto é, este comando legal sobreleva o valor da situação fática ou real, concernente ao retorno dos produtos ao estabelecimento vendedor, ao passo que o arts. 169 e 172 do RIPI/2002 valorizam em demasia o aspecto formal consistente na mera escrituração do citado livro.

No mesmo sentido, em reforço a prevalência da verdade material sobre a verdade formal, no âmbito do lançamento de ofício, nos termos do citado art. 191, são considerados escriturados e, portanto, passíveis de dedução os créditos que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

Induvidosamente, trata-se de aparente conflito de normas, que, se de um lado justifica a manutenção da exigência por falta de escrituração do citado livro, de outro justifica o acatamento dos créditos, comprovadamente legítimos, comprovados por documentação idônea.

Assim, como não há provas nos autos de que os créditos glosados são ilegítimos, sob pena de inobservância do princípio da não cumulatividade, eles devem ser admitidos e deduzidos do valor do imposto devido.

No mesmo sentido, decidiu a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do julgado, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

IPI .CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO. Ainda que não escriturados no Livro Modelo 3 ou controle subsidiário, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea que lhes confere tal condição e, ainda, alegados até a

impugnação, merecem ser aproveitados. Os comandos ínsitos nos artigos 97 e 98, prevalecem àqueles integrantes dos artigos 84 e 86, II, letra b, todos do RIPI/82.

Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional não provido.

(Ac. CSRF/020.818. Processo nº 13708.002555/94-14. Rel. Luiza Helena Galante de Moraes. j. 16.08.1999).

Com base nessas considerações, fica demonstrado o direito de a decorrente creditar-se dos valores do IPI discriminados no citado Anexo C, relativos as citadas operações de devolução dos produtos vendidos. (grifos do original)

A conclusão exposta se justifica, na medida em que as obrigações acessórias são apenas instrumentos aptos a possibilitar a demonstração na correição do cumprimento da obrigação principal e não encargos, dotados de razão de ser independente (CTN, art. 113, § 2º).

É justamente por tais razões que a legislação assegura ao particular a faculdade de utilizar o sistema que desejar para registrar o conjunto de elementos suficientes a demonstrar a regularidade no retorno da mercadoria outrora saída e o respectivo crédito de IPI. É o que se extrai da leitura dos comandos dos artigos 169, II, “b”, 171 a 173 e 388 do RIPI/02 (correspondentes aos arts. 231, II, b, 233 a 235 e 466 do RIPI/2010).

Na hipótese em exame, a Fiscalização realizou o lançamento porque entendeu que, embora houvesse prova do retorno dos produtos ao estoque, existiriam vícios no cumprimento das obrigações acessórias que impediriam o aproveitamento do crédito. Nesse sentido, consta da peça fiscal que os “sistemas internos, vale dizer, Registros de Saídas/Entradas, Diário e planilhas excel não preenchem os requisitos legais para legitimar os créditos por devoluções/retornos de saídas tributadas de VW” (fl. 34).

Na impugnação apresentada pela Recorrente, esta demonstrou que as ilações fiscais eram improcedentes, pois o material disponibilizado era composto por diferentes elementos reconhecidos por lei como idôneos, formando um conjunto tal que possibilitava avaliar individualmente o registro da devolução ou retorno de mercadorias no seu estabelecimento, de modo que não só se provou que houve a reintegração dos produtos ao estoque (condição legal do direito ao crédito glosado), mas que as exigências do art. 388 do RIPI/2002 (art. 466 do RIPI/2010) foram atendidas, razão por que não se poderia falar nem sequer em descumprimento de obrigação acessória.

Isso porque o material apresentado é integrado por:

1. **Documentos contábeis.** Compostos pelas rubricas próprias que revelam a saída das mercadorias dos estabelecimentos da Recorrente (contas 80000001 a 80000004, 80000008 a 800000014) e ulterior recebimento em devolução (contas 36030400 e 36030402). Os veículos nela mencionados podem ser identificados a partir dos seus **números de chassis**, coincidentes nas rubricas de saída e entradas;

2. **Notas fiscais.** Revelam as saídas e posteriores entradas das mercadorias nos estabelecimentos da Recorrente, com a identificação dos produtos mediante indicação dos números de chassis de cada um deles, dentre outras características;

3. Livros Registros de Entradas e Saídas. Semelhantemente ao item anterior, os veículos são identificados, dentre outras informações, pelos seus números de chassi, indicando ainda as datas e as notas que espelham quando ingressaram e saíram de seu estabelecimento; e

4. Planilhas e prints. Demonstrativos com as indicações de CNPJs, inscrições estaduais, números de notas fiscais emitidas, valor das operações, IPI e, sobretudo, chassi de veículos

Assim, os documentos juntados aos autos, permite a identificação individualizada dos veículos produzidos, mantidos em estoque, movimentados, saídos, devolvidos e retornados ao estoque, pois, como é de conhecimento geral, cada um desses produtos possui um número de chassi único, que consta de toda a documentação e registro relativo a cada automóvel.

Logo, os documentos apresentados provam que os produtos saídos foram devolvidos ao estabelecimento, identificação feita por meio do chassi não só no **estoque**, como também de forma correspondente com a **documentação contábil** e as **notas fiscais** apresentadas (Doc. 6 da Impugnação – fls. 2327/2342).

Bem se vê que, que os documentos juntados e às informações nele registradas são de absoluta idoneidade. Verifica-se também que o sistema interno reúne, classifica e organiza as informações fiscais e contábeis listadas, de modo a permitir a avaliação da regularidade de todas as movimentações dos bens descritos.

Assim, em conformidade com a dicção legal (RIPI/02, art. 388 – RIPI/2010, art. 466), o sistema interno constitui controle quantitativo de produtos que permite a perfeita apuração do estoque permanente, capaz de substituir o livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque.

O art. 388 do RIPI/2002 (art. 466 do RIPI/2010) admite a utilização de sistema alternativo ao Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, desde que tal sistema contemple o “controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente” – o que, como visto, foi atendido pela Contribuinte.

Assim, ainda que a Contribuinte tivesse descumprido o requisito atinente à escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque [previsto no art. 388 do RIPI/2002], deve ser observado que disposto no referido art. 190, I, exige a comprovação da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, por meio de documentação fiscal idônea, isto é, este comando legal sobreleva o valor da situação fática ou real, concernente ao retorno dos produtos ao estabelecimento vendedor, ao passo que o arts. 169 e 172 do RIPI/2002, valoriza em demasia o aspecto formal consistente na mera escrituração do citado livro.

No mesmo sentido, em reforço a prevalência da verdade material sobre a verdade formal, no âmbito do lançamento de ofício, nos termos do citado art. 191, são considerados escriturados e, portanto, passíveis de dedução os créditos que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso do Contribuinte, em relação ao produtos que foram, através de outros documentos idôneos provado a efetiva entrada.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Pelas razões que a seguir exponho, peço vênha para discordar da solução proposta pela i. Relatora do processo.

Em apertada síntese, o voto vencido orientou-se pela prevalência da verdade material em detrimento da verdade formal. Em excerto extraído das considerações aduzidas no voto, é possível dizer, em resumo, que a Relatora do processo considerou que, ainda que o contribuinte não tivesse observado o disposto no art. 388 do RIPI/2002, há que ser considerado o prescrito no art. 190, I, do mesmo Regulamento. Outrossim, que os arts. 169 e 172 do RIPI/2002 valorizam em demasia o aspecto formal em prejuízo da verdade real.

Esta é, precisamente, a divergência jurisprudencial de que passamos a nos ocupar.

Para maior clareza, transcrevo a seguir os artigos em referência.

Os arts. 169 e 172 definem os procedimentos que devem ser adotados pelos contribuintes do Imposto para apropriação do crédito escritural correspondente, se não vejamos (todos grifos acrescidos).

Art. 169. **O direito ao crédito do imposto ficará condicionado** ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

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

II - **pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:**

- a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;
- b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do **art. 388**; e
- c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

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.

Como não é difícil interpretar, dentre outros procedimentos que devem ser observados pela empresa, o Regulamento determina, nos incisos II "b" do art. 169 e no art. 172, que o retorno das mercadorias seja escriturado nos Livro de Registro de Entradas e Registro de Controle de Produção e do Estoque, admitindo, contudo, ambos, que esse controle seja realizado em sistema equivalente nos termos do art. 388. O art. 388, por seu turno estabelece que

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.

A toda evidência, a remissão contida nos arts. 169 e 172 do Regulamento ao art. 388, assim como o que nele disposto constituem-se em verdadeira mitigação das exigências de natureza formal prescritas nos dois primeiros, em favor da verdade material, o que, por óbvio, não exime a empresa de manter algum tipo de controle capaz de atestar a veracidade das informações prestadas.

Vejamos, agora, o teor do art. 190, inciso I, a que também faz referência a Relatora do processo.

Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, **à vista do documento que lhes confira legitimidade**:(grifos acrescidos)

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

(...)

Concessa venia, não consigo depreender do teor do art. 190 nenhuma espécie de relevação de procedimentos de natureza formal, em favor da reclamada verdade material. Em lugar disso, o artigo determina novas exigências, quais sejam, a de que a escrituração seja realizada com base em documentos que lhe confirme legitimidade e que seja realizada na data da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial.

E tampouco o art. o 191, a que também se faz referência no voto, tem o propósito de relevar procedimentos formais, mas, apenas, de garantir ao contribuinte o direito de apresentar os documentos e a escrituração que lhes são exigidos até a data da impugnação, o que é presumível, já que a legislação tributária garante a qualquer contribuinte o direito de apresentar os documentos que comprovam o seu direito até a interposição de impugnação ao lançamento. Observe-se.

Art. 191. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

Decreto 70.235/1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

Pois bem. Analisada a legislação com base na qual propunha-se o provimento ao recurso do contribuinte, vejamos, então, quais os fatos que deram azo ao improvimento do recurso voluntário neste particular.

No dia 10 de dezembro de 2014, após serem apreciadas as contestações do contribuinte em relação à exigência que se lhe impunha, a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 3ª Seção entendeu por bem converter o julgamento em diligência. A seguir, as razões pelas quais entendeu-se por bem adotar tal medida e os esclarecimentos solicitados.

Proposta de conversão do julgamento em diligência:

A recorrente insiste que os seus registros estão em condições de atender à prescrição da legislação a respeito. Explica que o conjunto de documentos resulta de um sistema informatizado, e que ele pretende estar consoante o disposto no artigo 388 do RIPI e do art. 3º do Decreto n. 6.687, de 2008.

Tenho como profissão de fé que a observação das formalidades prescritas, em linhas gerais, não podem se sobrepor à verdade material, à justiça e aos princípios que orientam os atos administrativos. Nesse sentido, ressalto a importância da contabilidade e dos registros fiscais, valorizados pela ordem jurídica; e a expectativa que os avanços tecnológicos e as funcionalidades e benefícios dos sistemas informatizados atendam às normas que disciplinam as práticas contábeis e as referentes aos registros fiscais.

Sendo assim, em nome da posição que acima defendo, proponho a conversão do julgamento em diligência para:

ser verificada a conformidade e a correção dos registros de devolução, inclusive as fictas.

A obtenção dos meios de demonstração que os produtos tributados foram recebidos em devolução, ingressaram no estoque do sujeito passivo e de que houve ressarcimento ao comprador do valor dos produtos devolvidos, quais sejam: mediante exibição do Livro de Registro de Saídas, do Livro de Registro

de Entradas, do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou de Fichas impressas com os mesmos elementos do livro substituído ou, ainda, de Controle Quantitativo de Produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente), sem prejuízo da apresentação dos demais documentos contábeis e fiscais obrigatórios (Livro de Registro de Apuração do IPI e de Registro de Inventário, v.g.).

Seja dada ciência à contribuinte dessa decisão e da informação fiscal resultante do atendimento da diligência e que, em cada uma delas, ela possa apresentar suas considerações no prazo de 30 dias da ciência.

Em atendimentos à diligência demandada por este Conselho, a Fiscalização Federal intimou o contribuinte a apresentar documentos e escrituração contábil com os quais fizesse prova do retorno das mercadorias que geraram os créditos ora controvertidos.

Após um interminável confronto de versões sobre as ocorrências processuais travado entre o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento e os representantes da empresa, o mesmo Conselheiro que por ter *como profissão de fé que a observação das formalidades prescritas, em linhas gerais, não podem se sobrepor à verdade material, à justiça e aos princípios que orientam os atos administrativos*, resolvera pela conversão o julgamento em diligência, assim fundamentou seu voto a respeito do tema.

Com relação aos créditos provenientes de mercadorias devolvidas e às obrigações acessórias concernentes

Com relação ao recolhimento a menor do imposto em função da utilização de créditos relativos à devolução e retorno de produtos, após consultar os documentos que instruem o processo, com exceção das devoluções fictas - que explicarei adiante -, não consigo concluir diferentemente dos julgadores a quo.

Segui as orientações da contribuinte, conforme constam da impugnação e do recurso voluntário, e não pude alcançar a qualidade de informações prometidas.

Não logrei constatar que esse conjunto de documentos demonstram que os produtos retornados foram efetivamente recebidos no estabelecimento em devolução, que entraram realmente nos estoques do contribuinte e, em adição, se for o caso, que ocorreu o ressarcimento àquele que devolveu o produto.

A sistemática da contabilidade empresarial e da contabilidade de custos, com seus registros relatórios, quando corretamente efetivada, consegue proporcionar as informações desejadas pela administração fiscal e tornar evidente cada uma das operações de devolução e suas implicações tributárias, integrando os processos, as operações e os registros de interesse gerencial e os de fiscal. Um dos controles indispensáveis é o que permite a apuração dos estoques, de sua movimentação, saldos e de cada uma das operações de entrada e saída, conhecendo sua motivação e correlação com as outras operações da empresa. Mas não conseguimos esse resultado com o conjunto de documentos e informações oferecidas pela contribuinte.

Sem dúvida que esse resultado não corresponde à expectativa da contribuinte. A funcionalidade do seu sistema **interno não me parece estar atendendo à hipótese prevista no artigo 388 do RIPI, pois ele deve ser capaz de permitir a perfeita apuração do estoque permanente e da identificação individualizada das operações.** (grifos acrescentados)

Não merece reparos a decisão do Colegiado de 2º piso a esse respeito.

Como é de amplo conhecimento, não cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais o revolvimento das provas contidas nos autos. O dissenso jurisprudencial posto refere-se, como sobredito, aos critérios de aplicação da legislação tributária supratranscrita, com base na qual é possível demonstrar o direito à apropriação de créditos no retorno de bens em devolução. À luz do entendimento das normas defendido na parte introdutória do vertente voto, parece-me incontroverso que a legislação aplicável, no caso concreto, não foi minimamente observada.

Assim, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, adoto também as razões de decidir do acórdão recorrido.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal