



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.900004/2011-84
ACÓRDÃO	3301-014.639 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LG ELECTRONICS DE SÃO PAULO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DESONERADAS. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA DO RE 592.891.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

IPI CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA DE CONTROLE ALTERNATIVO.

O direito ao crédito decorrente de produtos devolvidos está condicionado às exigências regulamentares previstas no RIPI, entre as quais está a obrigatoriedade de escrituração do Livro Registro de Controle de Produção e Estoque. Dispensa-se tal requisito quando o estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista dispõem de sistema de controle quantitativo de produtos permitindo a perfeita apuração do estoque permanente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata de pedido de ressarcimento de crédito de IPI, relativo ao primeiro trimestre de 2006, cumulado com declarações de compensação, parcialmente indeferido, em razão da utilização de crédito indevido por entrada de produtos isentos e por glosas referentes a devoluções/retornos ou remessas para troca em garantia.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou a regularidade da tomada de créditos em aquisições isentas da ZFM, em consequência do princípio da não cumulatividade e do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal e a regularidade da tomada de créditos de devoluções e retornos.

A 12ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITOS.

AQUISIÇÕES DESONERADAS.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 ATO NORMATIVO.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça de defesa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando a decadência nos termos do §4º do artigo 150 do CTN, regularidade da tomada de créditos em aquisições isentas da ZFM, em consequência do princípio da não-cumulatividade, a regularidade da tomada de créditos de devoluções e retornos, a possibilidade de creditamento sobre aquisições de optantes pelo SIMPLES FEDERAL, a necessidade de incidência da taxa Selic como fator de atualização do crédito a ser ressarcido e a possibilidade de juntada de provas após a manifestação de inconformidade.

Em 25/04/2019, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscal certificasse o registro das devoluções mediante intimação da recorrente para apresentação dos documentos de mesmo teor dos juntados aos autos e de outros que entender necessários, inclusive, arquivos digitais, devendo a recorrente prestar os eventuais esclarecimentos quanto ao significado das palavras em inglês constantes dos relatórios e planilhas e funcionamento dos campos e colunas discriminados nos referidos.

A autoridade fiscal encerrou a diligência, reconhecendo o crédito relativo a três notas fiscais de devolução, conforme e-fls. 1879/1880, não reconhecendo os demais créditos em razão da ausência de apresentação das notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da recorrente.

Por sua vez, a recorrente afirma que apresentou os documentos aptos a comprovar a rastreabilidade e o controle alternativo, que apresentou as notas fiscais de devolução, que o único fundamento para a glosa do crédito foi de que o controle alternativo estava escrito em língua inglesa, que há diversas decisões favoráveis à recorrente em processos idênticos ao presente caso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por decurso de prazo, em 24/05/2014 e interpôs a peça recursal em 11/06/2014, sendo, portanto, tempestiva.

Da alegação de decadência

A recorrente arguiu a ocorrência de decadência prevista no artigo 150, §4º do CTN, em relação à glosa de créditos do período de 01/01/2006 a 31/03/2006, uma vez que a recorrente

fora notificada em 18/04/2011 do despacho que indeferiu, parcialmente, seu pedido de ressarcimento.

O entendimento da recorrente está equivocado. O referido artigo 150 trata de prazo decadencial para constituição de crédito tributário, o que não é o caso do presente processo, que trata de pedido de ressarcimento. A glosa repercute na apuração do IPI quando o contribuinte o utiliza para dedução de débitos, gerando saldos devedores de IPI, estes sim sujeitos ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Porém, não há prazo para se efetivar a apuração da liquidez e certeza de ressarcimento de créditos tributários, mas sim prazo decadencial para constituir eventual saldo devedor de IPI, previsto nos artigos 150, §4º ou 173 do CTN ou prazo de homologação tácita de declaração de compensação, previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Tais prazos se referem ao débito do tributo e não a créditos objeto de pedidos de ressarcimento.

Para tais, exige-se a liquidez e certeza, posto que créditos nulos ou inexistentes não se convalidam com o decurso de prazo, em vista da indisponibilidade do erário público.

Neste sentido, o Acórdão nº 3302-003.346, cuja ementa parcial, transcrevo:

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.

Portanto, afasto a prejudicial arguida.

Do registro de créditos de IPI sobre devoluções

Inicialmente, a recorrente alegou alteração de critério jurídico, vedado pelo artigo 146 do CTN por ter desviado o foco da discussão sobre o fato de os controles apresentados estarem em língua inglesa, para o suposto não cumprimento dos elementos constantes do Livro Modelo 3. Além disso, o acórdão não delimitou especificamente quais elementos não foram cumpridos.

A meu ver, a decisão da DRJ manteve o fundamento da impossibilidade de apresentação do livro em língua inglesa, mas acrescentou que, caso fosse superada tal questão, ainda assim, os documentos apresentados não conteriam os elementos necessários à apuração do estoque permanente e do fluxo das mercadorias, o que é uma implicação lógica de quando se supera alguma questão formal. A superação da escrita em inglês somente seria possível se, materialmente, o controle pudesse ser considerado hábil a substituir o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o que não foi considerado pela autoridade julgadora, ao valorar os documentos apresentados.

Quanto à falta de especificação, também sem razão a recorrente, pois a autoridade julgadora enumerou os elementos do artigo 384 do antigo RIPI/2002 que deveriam estar

reproduzidos no controle apresentado. Caberia, simplesmente, à recorrente, contrapor os elementos, um a um, demonstrando que o controle alternativo os continha.

No mérito, a recorrente pugnou que a falta de escrituração do Livro Modelo 3 não acarreta, por si só, a impossibilidade de tomada de créditos, se o Livro Registro de Entradas estiver regularmente escriturado e houver outros elementos capazes de provar a reintegração dos produtos ao estoque.

A possibilidade de tomada de créditos por devoluções ou retorno estava prevista no artigo 301 da Lei nº 4.502/64, e estava regulamentada pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente à época dos fatos, nos seguintes artigos:

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.

[...]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.

As disposições regulamentares são claras ao exigir a escrituração no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, como forma de garantir a reincorporação dos produtos ao estoque e nova tributação quando de eventual nova saída. Tal livro deve conter os seguintes elementos:

Art. 383. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.

§ 1º Serão escriturados no livro os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento.

§ 2º Não serão objeto de escrituração as entradas de produtos destinados ao ativo fixo ou ao uso do próprio estabelecimento.

§ 3º Os registros serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.

§ 4º A SRF, quando se tratar de produtos com a mesma classificação fiscal na TIPI, poderá autorizar o estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a agrupá-los numa mesma folha.

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 MP, PI e ME, anteriormente remetidos para esse fim;

c) coluna "Diversas": quantidade de MP, PI e ME, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas a e b, 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 e) coluna "IPI":

valor do imposto creditado; VII - nas colunas sob o título "Saídas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de MP, PI e ME, 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 MP, PI e ME, a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daquelas MP, PI e ME; 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 a e b; 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 e) coluna "IPI": valor do imposto, quando devido; VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída; e 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 o mês seguinte.

Eventualmente, o contribuinte pode substituir o Livro Registro e Controle da Produção e Estoque por fichas, as quais, entretanto, devem obedecer ao disposto no artigo 385 do referido regulamento:

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; II - numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove; e III - prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.

Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha.

Há, ainda, a possibilidade de efetuar controle alternativo, nos termos do artigo 388 do mesmo regulamento:

Controle Alternativo 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.

Destarte, há três possibilidades de o contribuinte comprovar o creditamento das devoluções ou retornos, com o objetivo de garantir a reincorporação aos estoques: apresentando o Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, nos termos dos artigos 383, 384 e 387 do RIPI/2002, ou fichas equivalentes, nos termos do artigo 385, ou controle alternativo, nos termos do artigo 388 do regulamento.

Diferentemente do processo 10860.900282/2010-51, no qual a fiscalização afirmou não ter sido apresentado o sistema de controle alternativo equivalente ao Livro Modelo 3, aqui, a fiscalização desconsiderou a idoneidade do controle apresentado, por estar no idioma inglês:

"Ora, como o registro que garantiria a lisura para tais comprovações está em idioma estrangeiro, ou seja, absolutamente inidôneo para garantir a legitimidade de tais créditos, justifica-se a retirada dos valores em menção da escrita de LG."

Diante disso, foram glosados as devoluções e retornos registrados nos CFOPs 1.201/2.201/1.202/2.202/1.949/2.949/1.913/1.914/2.914. O demonstrativo em inglês desconsiderado foi o "Inventory Evaluation List", às e-fls. 14/17.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente apresentou conjunto de documentos exemplificando operação de saída e de devolução. Para comprovar a devolução, juntou nota fiscal de devolução, Livro Registro de Entradas, tela do registro no sistema de estoques, planilha de apuração dos custos de vendas, planilha de movimentação de inventário, identificando saldo inicial, compras, vendas e saldo final.

Já em recurso voluntário, reapresentou os documentos, juntando telas mais detalhadas do Sistema M Sys, os Livros Registros de Entradas e Saídas, as notas fiscais de saídas e entradas, a planilha movimentação de estoques, chamada de Livro Kardex, tela do sistema M Sys de controle do tipo de produto, tela do controle de estoque de matéria-prima - Warehouse.

Deflui-se das alegações feitas e dos documentos acostados, que a recorrente não possui a escrituração do Livro Registro e Controle da Produção e Estoque de que tratava o artigo 383 do RIPI/2002, nem de fichas substitutivas, de que tratava o artigo 385, mas sim de alegado controle alternativo de que tratava o artigo 388, hábil à apuração do estoque permanente.

Verifica-se que, embora a legislação pátria exija a utilização do idioma português em livros e documentos (Lei 13.105/15, art. 192, Lei 10.406/2002, art. 224, Decreto nº

13.609/1943, art. 18), parte dos documentos juntados aos autos está em português, como a apuração do custo de vendas, a movimentação de devolução de venda, a movimentação de inventário, os quais contêm, em alguns títulos de colunas, palavras em inglês, que não trazem maiores dificuldades de compreensão quanto ao seu significado. Mesmo o documento relacionado pela fiscalização como inidôneo - Inventory Evaluation List - contém palavras em inglês (brand, product, model, suffix, quantity, beginning, unit price, amount, sales cost, ending) que representam títulos de colunas, que poderiam ser facilmente solicitadas a tradução ou o significado à recorrente, caso gerassem alguma dúvida.

Percebe-se que tal documento é planilha de controle de estoques, com saldo inicial, compras, vendas, outros (entrada/saída) e saldo final. Em princípio, tais documentos poderiam ser hábeis à apuração do estoque permanente, como exige o artigo 388.

O registro permanente do estoque foi abordado, inclusive, no Parecer Normativo CST nº 6/1979, apreciando o disposto no artigo 14 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que assim dispõe:

Art 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

§ 2º O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Redação dada pela Lei nº 8.541, de 1992)

§ 3º - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições do § 1º, os estoques deverão ser avaliados:

- a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea b ;
- b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período-base

§ 4º -

Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

§ 5º -

Na avaliação de estoques não serão admitidas deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, nem a manutenção de estoques "básicos" ou "normais" a preços constantes ou nominais

§ 6º -

O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão ao valor de mercado, se este for menor.

Referido parecer dispõe sobre a apuração dos estoques de matérias-primas, bens de revenda, produtos em elaboração e produtos acabados, nos seguintes termos:

2. Mercadorias, Matérias-primas. Bens de revenda ou ingredientes de produção, adquiridos de terceiros, devem ser avaliados, por força do § 2º do art. 14, pelo custo médio ou aos preços das aquisições mais recentes.

2.1 - A avaliação a custo médio, embora não prevista na legislação anterior ao DL 1598, tem sido admitida desde há muito pela administração tributária. Consiste em avaliar o estoque a custo médio de aquisição, apurado em cada estrada de mercadorias ou matéria prima, ponderado pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes; à guisa de exemplo, suponhamos tenha ocorrido a seguinte movimentação de determinado item:

[...]Observe-se que cada entrada (a preço unitário diferente do preço médio anterior) modifica o preço médio; e que cada saída, conquanto mantenha inalterado o preço médio, altera o fator de ponderação, e assim o preço médio que for calculado na entrada seguinte. Todavia não é incompatível com o método — e portanto aceitável do ponto de vista fiscal — que as saídas sejam registradas unicamente no fim de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês.

2.2 - Se, ao invés de adotado o custo médio, fosse considerado o custo das aquisições mais recentes (método contábil denominado PEPS, abreviatura de "o primeiro a entrar é o primeiro a sair"), o registro permanente de estoques mostraria, para os mesmos dados:

[...]2.3 - O registro permanente de estoques pode ser feito em livro, em fichas ou em formulários contínuos emitidos por sistema de processamento. Seus saldos, após feitos ajustamentos de correntes do confronto com a contagem física, são transpostos anualmente para o livro de inventário; no exemplo, as 10 unidades em estoque estariam avaliadas por Cr\$ 23,76 ou por Cr\$ 25,40, conforme o critério adotado.

2.4 - Pode ocorrer, entretanto, que o contribuinte não possua registro permanente de estoques. Nesse caso o inventário, no final do exercício, é definido: em quantidades, por contagem física; em preço, segundo aquele praticados nas compras mais recentes e constantes de notas fiscais (no caso trivial em que o estoque é menor que a última compra o preço unitário desta é o relevante para avaliação); em valor, pela multiplicação de preço por quantidade.

2.5 - Adotados que sejam procedimentos mencionados no subitem 2.1 ou no 2.2, o custo das mercadorias vendidas, ou das matérias primas utilizadas em produção, deverá corresponder aos valores lançados durante o exercício nas colunas "Saída". Entretanto, se o controle de estoque é feito mediante contagem

física, como descrito em 2.4, o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas é obtido pela expressão:

$CV = EI + \text{compras no exercício} - EF$, onde EI e EF significam os valores inventariados conforme subitem 2.4, respectivamente no início e no encerramento do período-base.

3. Produtos, Produtos em Elaboração. Quando a pessoa jurídica desenvolve atividade industrial coloca-se o problema de avaliar seus produtos em processo de fabricação. Também de avaliação dos produtos acabados, não apenas para adequada avaliação daqueles mantidos em estoque como para apuração do lucro obtido pela venda dos existentes em estoque no início do exercício e dos produzidos e vendidos no mesmo ano. Neste caso duas situações são possíveis:

I - caso do contribuinte que mantém sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração: será ele utilizado para avaliação dos produtos, ter minados e em andamento; II - caso do contribuinte que não mantém sistema de contabilidade de custos, ou o sistema mantido não possui os atributos mencionados no inciso anterior: os produtos em elaboração e os acabados terão seus valores arbitrados de acordo com o § 3º do art. 14 do DL 1598/77.

3.1 - Embora o livro Diário deva ser escriturado diariamente (e não é por outra razão que tem o nome que tem), constitui prática reiterada da autoridade administrativa tributária aceitar partida mensal. A partida mensal compreende lançamento, feito de uma só vez ao fim de cada mês, de operações da mesma natureza desdobradas em livros ou registros auxiliares, ou discriminadas pelos dias de ocorrência no lançamento único que as compreende. Os lançamentos de custos não fogem à regra: podem ser feitos mensalmente ou em períodos menores, desde que apoiados em comprovantes e demonstrativos adequados.

3.2 - O Decreto-lei nº 1.598/77 fez clara opção pelo custeio por absorção. Sendo assim, as matérias-primas são avaliadas a custo de aquisição (cf. subitens 2.1 e 2.2); os produtos em elaboração receberão contabilmente carga pelas matérias-primas aplicadas e pelos demais elementos formadores de custo (vd. lista, não exaustiva, no parágrafo 1º do art. 13 do DL 1.598); a conta de estoque de produtos acabados, eventualmente desdobrada em subcontas, será debitada pelo total dos custos incorridos em produtos acabados no exercício.

3.3 - Do exposto se conclui, também, que a avaliação de estoque baseada em contagem anual (subitem 2.4) é incompatível com um sistema integrado de custos. Este pressupõe a existência de controle escriturai permanente de estoques 3.4 - O elenco de elementos integrativos do custo (§ 1º do art. 13 do DL 1.598/77) afasta a possibilidade de adoção de outro critério que não o de absorção total, conforme definido no subitem 3.2.

3.5 - No caso em que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos (custo-padrão), como instrumento de controle de gestão,

deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos atrás referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos as variações de custos) não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real.

Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custo dos produtos vendidos deve ser feito a intervalos não superiores a três meses ou em intervalo de maior duração, desde que não excedido qualquer um dos prazos seguintes: (1) o exercício social; (2) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente despendido no processo industrial do produto avaliando. Essas variações, aliás, deverão que ser identificadas a nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.

Deflui-se que o registro permanente de estoques permite a cada operação de entrada ou saída ser conhecido o valor do estoque final, pela adoção dos métodos de avaliação de estoques (PEPS, UEPS ou custo médio) e os documentos acostados pela recorrente permitem o controle permanente dos estoques. Este mesmo controle alternativo fora objeto de análise por este Conselho nos Acórdãos nº 3201-001.767 e 3401-003.877, ambos da própria recorrente, relativos aos períodos de 01/10/2006 a 31/12/2006 e 01/10/2007 a 31/12/2007, respectivamente, cujas ementas assim dispuseram:

Ac. 3201-001.767:

IPI CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA DE CONTROLE ALTERNATIVO.O direito ao crédito decorrente de produtos devolvidos está condicionado às exigências regulamentares previstas no RIPI, entre as quais está a obrigatoriedade de escrituração do Livro Registro de Controle de Produção e Estoque.Dispensa-se tal requisito quando o estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista dispõem de sistema de controle quantitativo de produtos permitindo a perfeita apuração do estoque permanente
Ac. 3401-003.877:

SISTEMA EQUIVALENTE AO REGISTRO DE ENTRADAS E REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE.

ARTIGO 388 DO RIPI/2002. LÍNGUA ESTRANGEIRA (INGLESA).

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PREJUÍZO À PERFEITA APURAÇÃO DO ESTOQUE PERMANENTE.

Pela própria natureza do sistema de controle alternativo de estoque de que trata do artigo 388 do Regulamento do IPI de 2002, as informações mais importantes a serem lidas e examinadas pelo auditor fiscal são relativas a números (código da TIPI, alíquota do imposto, quantidade etc) ou palavras cujo idioma é indiferente (identificação do produto, especificação da unidade como quilograma, litro, etc), sendo certo que as palavras em língua estrangeira devem aparecer intitulado

quadros e colunas, de forma repetitiva, o que, em princípio, não se traduz em dificuldade de compreensão e de fiscalizar os dados nela contidos.

Não merece prosperar a acusação genérica de que o sistema de controle alternativo utilizado pelo contribuinte não é adequado e hábil ao controle de mercadorias, em razão de adotar língua estrangeira, devendo haver demonstração concreta de dificuldades na fiscalização.

A realização da diligência confirmou que o controle alternativo era hábil a apurar o estoque permanente, tendo a autoridade fiscal reconhecido o crédito relativamente a três notas fiscais de devolução (e-fls. 1879), o que denota que o controle alternativo foi suficiente para verificar o crédito dessas três notas. Já os demais créditos não foram reconhecidos, não em virtude da inidoneidade do controle, mas porque as notas fiscais de devolução, emitidas pelo estabelecimento devolvedor, não foram apresentadas.

Contudo, compulsando o Relatório Fiscal que embasou a glosa dos créditos, verifica-se que logo no início do relatório, a autoridade fiscal menciona que “Todas as notas Fiscais e demais documentos de LG foram por ela fornecidos.”, e-fl. 5:

“Antes, porém, alguns esclarecimentos.

Todas as cópias de Notas fiscais e demais documentos de LG foram por ela fornecidos.

[...]”

Assim, aparentemente, não houve problema na apresentação das notas fiscais que embasaram o creditamento, à época do procedimento fiscal, mas sim apenas na idoneidade do controle apresentado, tendo sido considerado inábil para a garantir a legitimidade de tais créditos.

Agora, em diligência, outra autoridade fiscal conseguiu verificar a legitimidade do creditamento de três notas fiscais, indicando que o controle é hábil. Então, o fundamento utilizado para glosar o crédito (inidoneidade do controle) foi superado e o fundamento utilizado na diligência para manter parte da glosa (não apresentação das notas fiscais de devolução) é contraditório à própria informação fiscal da época do procedimento, que reconheceu a apresentação das notas fiscais de creditamento.

Concluo, então, que o controle alternativo de que tratava o artigo 388 do RIPI/2002 era hábil a apurar o crédito decorrente de devolução.

Da tomada de créditos em aquisições isentas da ZFM

A recorrente aduz que utiliza diversos insumos adquiridos da ZFM, com isenção de IPI prevista no Decreto-lei nº 288/67. Alega direito ao creditamento em razão do princípio da não-cumulatividade do IPI e por força do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88.

A possibilidade de creditamento de IPI sobre aquisições isentas oriundas da ZFM restou decidida pelo STF no RE 592.891/SP (tema 322), cuja tese é a seguinte:

“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

No caso presente, a recorrente adquiriu insumos isentos nos termos do Decreto-lei nº 288/67, conforme nota fiscal exemplificativa da e-fl. 20.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67 dispõe que:

Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).

[...]

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.

O artigo 9º acima transcrito é a matriz legal do artigo 81 do RIPI/2010, a seguir transcrito:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

[...]

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas,

salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

No caso, a isenção prevista no artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67 gera o crédito das aquisições de insumos, nos termos do RE 592.891, de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, conforme artigo 99 do Anexo do RICARF.

Diante do exposto, voto para afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, para dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

PAULO GUILHERME DEROULEDE