MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 03 / 07
Rubrica

Processo nº : 10875.004812/00-44
Recurso nº : 130.620
Acórdão nº : 203-10.950

Recorrente : VISTEON SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DE DECISÃO. A teor do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, **não é nula** a decisão que não cerceie o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa. Tendo a decisão enfrentado o argumento único a ela oposto pelo defendente, descabe anulá-la apenas por erros formais.

IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DECORRENTES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. Apenas dá direito ao ressarcimento o valor do crédito de IPI decorrente do retorno ou devolução de mercadoria quando restar inequivocamente demonstrado o cumprimento dos requisitos regulamentares quanto à efetividade da devolução ou retorno, bem como a incidência de novo imposto na nova saída promovida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **VISTEON SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Valdemar Ludvig e Odassi Guerzoni Filho.

Eaal/inp

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 08 / 06
VISTO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 08 / 06
VISTO

Processo nº : 10875.004812/00-44
Recurso nº : 130.620
Acórdão nº : 203-10.950

Recorrente : VISTEON SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto – SP que deferiu apenas parcialmente pleito de ressarcimento, cumulado com compensação, de créditos básicos de IPI da recorrente, referentes ao saldo credor acumulado no final do terceiro trimestre de 2000.

O ressarcimento foi parcialmente deferido pela DRF em Guarulhos – SP que, em despacho fundamentado, demonstrou que a empresa incluiu parcelas de créditos cujo ressarcimento, em seu entender, não se encontra autorizado pela legislação, visto não se enquadrarem no conceito de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, mas sim no de outras entradas, segundo o código fiscal de operações (CFOP) indicado na escrita fiscal da empresa: 1.99, 2.99. Dessa forma, excluiu-se o montante de 126.870,27 referentes a tais códigos que não foram comprovados pelo documento anexo à fl. 453 (esclarecimentos da pessoa jurídica).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 522 a 525, encaminhada pelo órgão de origem como tempestiva, na qual alegou o que se segue:

> a) A glosa no reconhecimento do crédito foi de R$ 126.959,67, todavia, o darf emitido apresenta como valor do débito principal a vultuosa quantia de R$ 1.906.997,56, quantia 15 vezes superior.
>
> b) Os créditos analisados pela fiscalização cuja conclusão, constante do próprio despacho decisório, foi pelo deferimento irrestrito do pleito, atestando sua legitimidade.
>
> c) Não é a simples codificação fiscal da operação que autoriza ou não o crédito do IPI, mas sim, a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade. De acordo com o referido princípio, se um contribuinte recebe produto cuja saída do estabelecimento remetente foi onerada pelo imposto e sendo tributada a subseqüente saída, terá este o direito ao crédito. Desta forma a empresa tem o direito ao crédito nas hipóteses de devoluções e retornos de produtos quando a saída subseqüente for tributada. É o caso típico de produtos enviados ao contribuinte em decorrência de garantia outorgada e retornos de produtos submetidos a testes. Por força da garantia outorgada, o distribuidor efetua a troca e remete o bem danificado para o fabricante indicando o valor do IPI na nota fiscal, do qual o fabricante/contribuinte fará o respectivo crédito, uma vez que o produto será reparado e, posteriormente, vendido ao mesmo ou a outro distribuidor. O mesmo entendimento se aplica às operações de remessa/retorno de produtos para testes, pois, pelo princípio da não-cumulatividade , o fabricante, por ocasião do produto testado, terá direito de recuperar o imposto destacado na remessa para teste, sempre e quando tal produto vier a ter subseqüente saída tributada pelo IPI. Se fosse vedado ao contribuinte efetuar o crédito de IPI nessas

operações, o valor do imposto não recuperado tornar-se-ia custo do produto e se estaria tornando cumulativo um tributo cuja característica de não-cumulatividade é regra constitucional.

A manifestante também contestou o valor de R$ 185.228,79, apontado no despacho decisório, alegando que se refere a um corpo estranho já que não se refere aos autos.

Para comprovação de suas alegações elaborou planilha (fls. 585/594) que discrimina, nota a nota, as devoluções e retornos em questão, bem como juntou cópias das mesmas (575/584), por amostragem. Assegura, por fim, dispor das vias originais para exame se for necessário.

A decisão da DRJ em Ribeirão Preto – SP não acatou o argumento da empresa de que haveria direito de ressarcimento dos créditos originados de devolução ou retorno. Segundo aquela decisão, o simples fato de não serem os créditos provenientes da aquisição de matérias primas, material de embalagem ou produto intermediário contraria o art. 11 da Lei nº 9.779/99, não dando direito ao ressarcimento pleiteado.

Em seu recurso, a empresa postula, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância, a qual, segundo ela teria descumprido três mandamentos do art. 31 do Decreto nº 70.235/72:

(1) ausência de conclusão;

(2) ausência de intimação; e

(3) falta de referência expressa às razões de defesa suscitadas.

Dessas omissões restou prejudicado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados pela própria Constituição Federal aos litigantes em processo administrativo. Configurar-se-ia, destarte, o cerceamento do direito amplo de defesa da recorrente. Fundamenta esse entendimento com decisões deste Conselho que declararam nulas decisões de primeiro grau que violaram o art. 31 do PAF.

No mérito, afirma que os créditos glosados não se referem a outras entradas não especificadas, mas sim correspondem ao IPI indicado nas notas fiscais de devoluções e retornos de produtos fabricados e saídos do estabelecimento, com destaque do imposto, pela contribuinte. As devoluções se originam da constatação de defeitos pelos compradores, sendo feita a substituição em virtude de garantia dada pela fabricante ou de retornos de testes a que são submetidos fora do estabelecimento e cujas saídas também são feitas com destaque do imposto, uma vez que foram por ela recondicionados e revendidos. A empresa afirma ainda que somente escritura como crédito o IPI indicado nas notas fiscais recebidas quando constata a possibilidade de nova saída tributada do produto devolvido ou retornado. Defende aqui, como já o fizera em sua manifestação de inconformidade ser este o seu caso, mas junta como comprovação apenas a mesma planilha já elaborada outrora bem como as mesmas cópias de notas fiscais de devolução e retorno já colacionadas na primeira instância.

Em suas razões adicionais às fls. 630/634, repisa todos os argumentos já expendidos por ocasião do Recurso original, que convergem no sentido de que se anule a decisão por falta de motivação da decisão administrativa, bem assim que se considere passíveis de ressarcimento os créditos decorrentes de devolução ou retorno sempre que os produtos

devolvidos ou retornados venham a sair novamente do estabelecimento em operação tributada pelo imposto (recondicionamento).

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 08 / 06
VISTO

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso voluntário cumpre os requisitos legais necessários para o seu conhecimento.

Cumpre iniciar o exame pelo requerimento de nulidade da decisão de primeira instância. Alega a empresa ter havido a omissão de elementos formais essenciais a sua validade, previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Sobredito artigo assinala que *"A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências"*.

Por outro lado, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, é cediço que a presença de omissões sanáveis no curso do processo e que não obstem a plena defesa do contribuinte devem ser sanadas pela autoridade julgadora, em respeito ao princípio maior que rege o processo administrativo, isto é, a verdade material. A este se junta o da eficiência, que desaconselha o retardamento da decisão em vista de mera formalidade não prejudicial ao deslinde da controvérsia.

Assim, a nulidade somente deve ser declarada quando restar claro o prejuízo à defesa do contribuinte ou impedir a solução do litígio pela autoridade seguinte.

No caso presente, observa-se que a decisão não possui um tópico específico intitulado "conclusão". É incontroverso, porém, que existe, sim, conclusão no voto relator, expresso nos últimos parágrafos, bem como que houve a intimação da contribuinte, tanto que ela vem opor o seu recurso. Entendo que não adveio para a recorrente qualquer prejuízo do fato de a decisão não ter destacado em tópico próprio a sua conclusão, isto porque a empresa, apenas contestou em sua manifestação de inconformidade a parcela dos créditos glosados, apresentando os motivos que justificariam a sua inclusão no pedido de ressarcimento. E essa única matéria, posta ao exame da autoridade julgadora, foi por ela apreciada.

Analisando-se a decisão, vê-se que a autoridade julgadora a examinou. Com efeito, deu ela o seu entendimento de que qualquer que seja o motivo do registro da aquisição no CFOP 1.99, 2.99 não dá ela direito a ressarcimento por não se constituir em aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Não julgou necessário adentrar o mérito de se devoluções podem ou não ser classificadas naqueles CFOP, pois, de qualquer maneira, aquele registro seria de um produto acabado que estava retornando e não de um insumo que estava sendo adquirido para uso no processo produtivo. Pretender-se a declaração de nulidade por esse aspecto, pois, corresponde a pretender anular decisão que divirja do ponto de vista do defendente.

No mesmo sentido, a alegada ausência de intimação à defendente. Ora, tendo ela comparecido ao processo, como se pode presumir não ter sido intimada daquela decisão? O foi. Aliás, consta do próprio acórdão a ordem para "ciência" do interessado.

Por fim, também não procede a alegação de falta de conclusão do julgado. Pelo contrário, está ela adequadamente formulada naquele *decisum*, pouco ou nenhuma relevância

tendo o fato de não constar como um tópico específico com título em destaque. O que importa é que se possa dela extrair o que ficou assentado na decisão e sobre isso não cabe dúvida.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão e passo ao exame do mérito.

Mérito

A decisão da DRJ em Ribeirão Preto – SP não acatou o argumento da empresa de que haveria direito de ressarcimento dos créditos originados de devolução ou retorno. Segundo aquela decisão, o simples fato de não serem os créditos provenientes da aquisição de matérias primas, material de embalagem ou produto intermediário contraria o art. 11 da Lei nº 9.779/99, não dando direito ao ressarcimento pleiteado.

Data vênia, não partilho do entendimento da DRJ de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 deva ser interpretado literalmente para apenas deferir o ressarcimento do crédito diretamente decorrente da aquisição de insumos. Isso porque os créditos originados de uma devolução ou retorno não seriam créditos na acepção restrita da palavra, mas sim estorno de débitos. Um verdadeiro ajuste contábil/fiscal. Dessa forma, assim como os débitos entram no confronto com os créditos para formação ou não do saldo credor, os estornos de débitos também deveriam entrar, no caso, aumentando o saldo credor, sem comprometer a regra de que os créditos de forma restrita se restringiriam aos oriundos dos insumos aplicados na industrialização de produtos inclusive isento, tributado à alíquota zero ou imune. Acredito que essa seja a interpretação mais razoável.

Dessa forma, embora a DRJ não tenha julgado necessário adentrar o mérito dessas devoluções, em função da natureza da fundamentação utilizada, essa autoridade julgadora pensa o contrário a esse respeito, por achar que o ressarcimento do art. 11 da Lei nº 9.779/99 ensejaria o aproveitamento daqueles créditos originados de devolução ou retorno desde que atendidas as condições legais.

A recorrente alega que deixou de ser considerados os créditos oriundos dos Códigos Fiscais (1.99, 2.99). Tais créditos glosados, segundo a mesma, não se refeririam a outras entradas não especificadas, mas sim a devoluções que se originaram da constatação de defeitos pelos compradores, sendo feita a substituição em virtude de garantia dada pela fabricante ou de retornos de testes a que são submetidos fora do estabelecimento e cujas saídas também são feitas com destaque do imposto, uma vez que foram por ela recondicionados e revendidos. Por outras palavras, considera passíveis de ressarcimento os créditos decorrentes de devolução ou retorno sempre que os produtos devolvidos ou retornados venham a sair novamente do estabelecimento em operação tributada pelo imposto (recondicionamento).

É de se rechaçar a princípio a tese de que o crédito seria devido por se tratar de matéria-prima novamente, sob o argumento de que o produto foi levado novamente a linha de produção sob a forma de recondicionamento. Comete aqui a mesma confusão feita pela DRJ, ao confundir crédito oriundo dos insumos com o crédito oriundo de um estorno de débito. O que tem que se provar no caso em questão seria o efetivo retorno ou devolução; bem assim o não enquadramento na ressalva disposta no parágrafo único do art. do art. 152 do RIPI/98, adiante transcrito.

Por outras palavras, a operação de devolução ou retorno deve ser efetivamente comprovada. Releva ressaltar que não é a simples saída subseqüente do produto que autoriza o

registro de crédito na devolução. É a comprovação de que a operação foi de fato desfeita, o que se processa pela demonstração de que o valor da operação foi devolvido ao comprador ou que lhe foi entregue outra mercadoria em substituição da original. Além disso, a entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento beneficiário do crédito há de estar documentada em seus livros de entrada e de controle da produção e do estoque. Vejam-se, a propósito, as disposições do Regulamento do IPI vigente à época – Decreto nº 2.637/98:

> *Dos Créditos por Devolução ou Retorno de Produtos*
>
> *Devolução ou Retorno*
>
> *Art. 150. 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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).*
>
> *Art. 151. Omissis.*
>
> *Procedimentos*
>
> *Art. 152. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:*
>
> *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;*
>
> *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. 364;*
>
> *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.*

Por outro lado, se faz mister a necessidade de estorno do crédito original sempre que o produto devolvido não vier a ser objeto de nova saída tributada consta expressamente no RIPI/98 em seu art. 174, inciso VI, *in verbis*:

> *Art. 174 Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:*
>
> *(...)*
>
> *V – relativo a MP, PI, ME empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada.*

No entanto, nenhuma prova foi juntada pela empresa quanto a aqueles aspectos fundamentais, exigidos pelos arts. 152 e 174 do RIPI/98. Com efeito, limitou-se a juntar como comprovação tão-somente a mesma planilha já elaborada outrora bem como as mesmas cópias de notas fiscais já colacionadas na primeira instância.

Na verdade o que se constata dos autos é que o fiscal considerou todas devoluções que estavam consignada nos CFOP relacionados (1.31 e 2.31). A análise do crédito a ressarcir teve como ponto de partida documentos fiscais emitidos pelo próprio contribuinte, mais precisamente, o Registro de Apuração de IPI, em que as outras entradas não especificadas em regra não dão direito ao crédito. Embora se estranhe por que motivo a recorrente escriturou nos CFOP indevidos (1.99 e 2.99) quando existia códigos específicos para essas situações (1.31 e 2.31)., vamos partir da premissa de que houve um erro por parte da recorrente que merece ser reparado.

Neste caso, estaríamos diante de uma inversão do ônus da prova, nos termos do inciso II do art. 333 do Código de Processo Civil, por se estar diante da existência de um fato modificativo ou extintivo do direito do autor (autoridade fiscal), incubindo o ônus da prova no caso, ao contribuinte, por este fato modificativo alegado (erro no CFOP).

Dessa forma, caberia à recorrente então fazer a prova de que cometera um erro de classificação na codificação do Livro de Apuração do IPI, trazendo aos autos todas as provas necessárias e suficientes para comprovação de suas alegações, mormente em se tratando de que o pedido é de seu exclusivo interesse e foi proposto por sua livre iniciativa e decisão, de forma que a documentação probante deveria estar disponível no momento em que lhe foi solicitado ou trazido juntamente com a impugnação, porquanto é neste momento que deveriam ser apresentados, consoante preconiza o § 4° do art. 16 do PAF.

E o que trouxe a contribuinte aos autos? Uma mera planilha gerencial e Notas Fiscais com CFOP (5.99 e 6.99). Mas, esses Códigos Fiscais são de "Outras Saídas não especificadas", algumas com destaque do IPI outras não! Ora, mas o que se esperava era que essas Notas Fiscais consignassem os CFOP (5.31 ou 6.31) - "Devoluções de Compra para industrialização". Ou será que estaríamos diante de novos erros, dessa feita, cometidos por todos os compradores da Recorrente?

E onde está a prova de que o valor da operação foi devolvido efetivamente ao comprador ou que lhe foi entregue outra mercadoria em substituição da original? A entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento beneficiário do crédito foi documentada em seus livros de entrada e de controle da produção e do estoque ou controle equivalente?

Nada disso consta dos autos. Seria o caso de diligência? Cabe salientar, quanto a este aspecto (*§ 4.°* do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Nenhuma dessas hipóteses se verificou, uma vez que desde o início de seu pedido sabia ela que o ônus da prova lhe cabia, uma vez que foi que cometera o erro.

Mas, em nome da verdade material, vamos conceder um crédito ao pleito da recorrente no sentido de que fosse oportunizado à mesma o direito de produzir tais provas nesta fase do processo. Mesmo, assim a prova da devolução em nada serviria, pois existe um óbice ainda maior que impediria o pleito requerido, qual seja:

A recorrente, se pega no fato e traz prova contra si, disso, através das Notas Fiscais de remessa (CFOP 5.99 e 6.99), de que o motivo da devolução estaria ligado à garantia dada pela recorrente (fabricante) em relação aos produtos fornecidos com defeitos. Não trouxe nenhum prova, por sua vez, no sentido de que essas saídas subsequentes seriam efetivamente tributadas, apegando-se tão-somente no teor do inciso IV, do art. 4°, do RIPI/98 o qual classifica o recondimento de uma forma geral como um processo de industrialização e como tal estaria sujeito a tributação na saída.

Acontece que a regra do inciso IV do Art. 4°, do RIPI/98 sofrera restrições em face da ressalva disposta no Inciso I, do parágrafo único do art. 3° da Lei n° 4.502/64 (inciso XII do art. 5° do RIPI/98), que se enquadra exatamente na situação descrita pela recorrente, qual seja:

> *"Art. 5° Não se considera industrialização:*
>
> *(...)*
>
> *XII – o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante a substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante."(grifo nosso)*

Esse particularidade deu ensejo, por sua vez, no que tange ao direito de creditamento do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, a outra ressalva já mencionada alhures, disposta no parágrafo único do art. 152 do RIPI/98, in verbis:

> *Procedimentos*
>
> *Art. 152. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:*
>
> *I - Omissis*
>
> *II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:*
>
> *(...)*
>
> *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.*

Em conclusão, não estando adequadamente comprovado que as operações mencionadas são de fato devoluções, e, além disso, que a nova saída tenha efetivamente sido tributada, não se enquadrando na ressalva do parágrafo único do art. 152 do RIPI/98, entendo incabível o ressarcimento do crédito originado da suposta devolução, o qual, nessas condições, sequer poderia ter sido feito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 08 / 06
VISTO

Processo nº : 10875.004812/00-44
Recurso nº : 130.620
Acórdão nº : 203-10.950

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É assim como voto.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006.

ANTONIO BEZERRA NETO