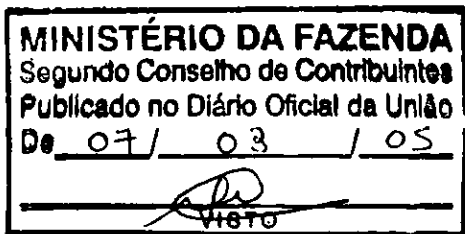




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

Recorrente : THOMSON CSF EQUIPAMENTOS DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL EFETUADO POR AMOSTRAGEM.**

Os procedimentos de fiscalização podem adotar como metodologia a amostragem, sem que isso implique a nulidade do feito fiscal.

**NORMAS PROCESSUAIS. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

É defeso a este Colegiado apreciar e afastar lei ou qualquer ato normativo vigente ao argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

**IPI. CRÉDITO DE ESTORNO OU DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.**

O direito ao crédito decorrente de produtos devolvidos está condicionado às exigências regulamentares, dentre as quais está a obrigatoriedade de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, em conformidade com os requisitos requeridos; somente se dispensa tal requisito legal quando da existência de sistema equivalente, que permita perfeita identificação das operações realizada.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por THOMSON CSF EQUIPAMENTOS DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.

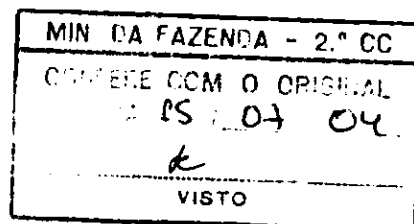
Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques

**Presidente**

*Adriana Gomes Régio Galvão*  
Adriana Gomes Régio Galvão

**Relatora**



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Antonio Carlos Atulim, José Antonio Francisco e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
15/07/04
<i>k</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

Recorrente : THOMSON CSF EQUIPAMENTOS DO BRASIL LTDA.

## RELATÓRIO

Thomson CSF Equipamentos do Brasil Ltda., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 1.307/1.323, contra a Decisão nº 2.189, de 20/12/1999, prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, fls. 1.286/1.295, que julgou procedente em parte lançamento consubstanciado no auto de infração de IPI, fls. 41/49.

Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 42/49, consta que foram apuradas duas infrações:

1) crédito indevido por devolução ou retorno de produtos, no período compreendido entre a segunda quinzena de março de 1992 e o terceiro decêndio de dezembro de 1996, em razão de a contribuinte não ter escriturado as devoluções no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou em fichas que o substituam ou qualquer outro sistema de controle da produção e do estoque, vez que, conforme informação prestada no Termo de Constatação, anexo à fl. 65 (folha 105 do presente processo), a empresa não possui o referido livro, utilizando-se de fichas que, segundo a fiscalização, não suprem o requisito previsto no art 86, inciso II, letra "b", do RIPI/82, não são numeradas tipograficamente e não apresentam as mesmas colunas do livro modelo 03, além de não apresentar ficha-índices (cópias destas fichas anexas às fls. 106/109); e

2) descumprimento de obrigação acessória em relação a produto estrangeiro.

Tempestivamente a contribuinte insurge-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 114/130, onde alega:

1) como preliminar de mérito, a nulidade do auto de infração, uma vez que nele não estão inculpidos, detalhadamente, os elementos necessários à caracterização do lançamento do crédito tributário, vez que, no Termo de Encerramento, a auditora informa que a fiscalização foi por amostragem, o que caracteriza que o apontamento das irregularidades decorreu de presunção; que os valores glosados o foram pelos totais, sem que as devoluções de mercadorias ou mesmo as importações tenham sido individualizadamente identificadas, de forma que não cabe ao contribuinte, mas sim ao Fisco, a determinação da matéria tributável, sendo nulo de pleno direito o auto de infração que não traduz essa determinação;

2) relativamente ao crédito indevido por devolução ou retorno, o art. 86 do RIPI/82 é desprovido de legalidade, chegando ao cúmulo de, como ato normativo, afrontar ditames constitucionais pertinentes à matéria: condições, requisitos, exigências formais limitadoras ao crédito do imposto ferem o princípio da não-cumulatividade e, ainda, que se entenda que regulamentos podem instituir condições limitadoras aos créditos do imposto, apesar de não preencher o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, possui equivalente sistema de controle quantitativo de produção e do estoque, a que se refere o art. 283 do RIPI, que, embora desprezado pela auditora fiscal, teve sua existência reconhecida por esta autoridade; que a ficha utilizada para controlar as entradas e saídas por quantidades de produtos apresenta todos os elementos fundamentais e necessários que servem, com exatidão, para demonstrar

*you*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
DEP. COM O ORIGINAL
15/07/04
<i>e</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

claramente a qualificação e quantificação dos produtos, e deve-se observar que o art. 283, ao dispor sobre a adição de sistema outro de controle de produção, não impôs modelo ou requisitos mínimos; que a certeza da verdade absoluta está ligada à verificação e auditoria de outros elementos, como a escrituração das notas fiscais nos livros de Registro de Entradas e Registro de Saídas de mercadorias, lançamentos no Livro Diário, preenchimento do livro Registro de Inventário e tudo isso possui para demonstrar o cumprimento de sus obrigações fiscais, razão porque junta, a título de ilustração, alguns documentos que provam o alegado, protestando por juntar, no curso do processo, todo o documental pertinente às devoluções; e

3) quanto ao descumprimento de obrigação acessória, inexistente livro próprio para registrar as entradas de produtos estrangeiros, de forma que inexistente a infração capitulada.

Em razão de os documentos trazidos pela autuada na impugnação não virem acompanhados, dentre outros, do plano de contas, apresentando a relação das contas correspondentes e mostrando a função e o funcionamento das mesmas, nem do Livro Registro de Inventário, modelo 7, por meio do despacho às fls. 1.251/1.262, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ converteu o julgamento do processo em diligência para que a recorrente anexasse cópia de documentos, prestasse algumas informações e esclarecimentos, bem assim que a fiscalização se pronunciasse sobre estas informações.

À fl. 1281 consta a Informação Fiscal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ manteve o lançamento em parte para exonerar a multa do art. 366, inciso I, do RIPI/82, conforme a decisão citada, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de apuração: 16/03/1992 a 31/12/1996*

*Ementa: CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS.*

*Não é permitido o crédito do IPI relativo às devoluções de produtos se tais devoluções não são registradas no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – modelo 3, ou em controle equivalente.*

*MULTA DO ART. 366, INCISO I, DO RIPI/82.*

*A falta de registro de produtos estrangeiros de importação direta no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, não mais autoriza a sua aplicação, porque a matriz legal desse dispositivo regulamentar foi revogada pelo art. 82 da Lei nº 9.532, de 10/12/97.*

*LANÇAMENTE PROCEDENTE EM PARTE”.*

Ciente da decisão de primeira instância em 24/02/2000, fl. 1.305, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 24/03/2000, onde, em síntese, argumenta:

1) no tocante aos vícios formais, além do que já foi aduzido na impugnação, que justamente por não terem sido verificadas todas as operações realizadas é que o auto de infração ganhou “sangue impuro” e tornou-se nulo;

2) quanto ao mérito discutido neste processo, ou seja, o crédito referente a devoluções e retorno de mercadorias, que, à época da fiscalização, colocou à disposição desta as

*SM*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2" CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 15/07/04
<i>K</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.
_____

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

fichas de que se utiliza para elaborar o equivalente controle quantitativo e qualitativo de produção e do estoque, e que fez juntar ao processo administrativo exemplar da referida ficha e um conjunto de documentos (incluindo a ficha de controle da movimentação do estoque), do qual constou o ciclo completo percorrido pelas mercadorias escolhidas para ilustrar o seu processo regular, englobando as declarações de importação, notas fiscais de entradas; notas fiscais de saídas em demonstração; notas fiscais de devolução/retorno dos materiais demonstrados; e notas fiscais de saídas posteriores, além dos livros de Entradas e Saídas de Mercadorias, sendo tais elementos objeto de análise pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, que, além de solicitar a cópia do plano de contas usado, elaborou um questionário de 53 perguntas, que foram devidamente respondidas;

3) complementa que, apesar disso, o Sr. Delegado Julgador, sem falar uma linha sobre a diligência efetuada nos documentos apresentados, nem mesmo para concluir pela imprestabilidade destes como prova material, entendeu que a recorrente não cumpriu as exigências dos arts. 86, II, b, e 281, I, II, parágrafo único, do RIPI/82, nem logrou comprovar que adota equivalente sistema de controle de produção e do estoque, sem dizer o por quê destas conclusões;

4) que em nenhum momento ficou patenteado que as fichas eram inservíveis: elas simplesmente foram rejeitadas por não serem numeradas tipograficamente, por não apresentarem as mesmas colunas do livro modelo 3 e por o controle não apresentar ficha-índice, ou seja, por aspectos meramente formais;

5) acrescentando que tais fichas possuem campos para descrever o material (marca, modelo, especificações), seu fabricante, localização, código (interno) de fabricação, data da movimentação de entradas e saídas, quantidades, números de documentos, saldo de estoque, e preço unitário e médio;

6) reitera, assim, que a autuação foi alicerçada em mera formalidade: a falta do livro mod. 3. Além deste, os únicos livros que deixou de apresentar foram os livros Registros de Inventário, vez que estava com dificuldade para encontrá-los, até descobrir que realmente foram extraviados, mas está procurando recompor todas as informações perdidas, e este trabalho ainda se encontra em andamento, ficando disponibilizado e anexado ao processo quando for concluído;

7) colaciona jurisprudência deste Conselho, por meio de julgados ocorridos em 1992 e 1994, que admitem a possibilidade de substituição do livro por sistema que atenda aos mesmos objetivos, quando comprovada também a entrada das mercadorias, bem assim que consideram os créditos, ainda quando não há escrituração, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea;

8) repisa que o art 86, inciso II, b, do RIPI/82, viola a Constituição e que a outorga de poderes efetuada pelo art. 30 da Lei nº 4.502/64 não é absoluta, geral e irrestrita; a prova da entrada por devolução jamais poderá subsumir-se na escrituração do livro de controle da produção e do estoque; e

9) conclui que não se pode argumentar que o Processo Administrativo não comporta discussão de inconstitucionalidade pois este argumento já é ultrapassado, face à jurisprudência dominante em contrário e à doutrina



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

MIN. DA FAZENDA - C
CONCORDA COM O ORIGINAL
DATA 15/07/08
<i>E</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Por fim, pede pela reforma da decisão recorrida, declarando a nulidade do lançamento.

À fl. 1.306 consta o DARF relativo ao depósito recursal de 30% (trinta por cento) da exigência fiscal para fins de garantir o seguimento do presente recurso.

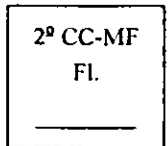
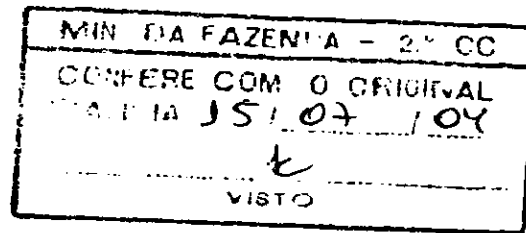
É o relatório. *R*

*SOU*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693



### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ADRIANA GOMES RÊGO GALVÃO

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão porque dele tomo conhecimento.

Como preliminar, alega a recorrente a nulidade do lançamento de ofício, tendo em vista que a fiscalização informou que as verificações foram efetuadas por amostragem, o que implicaria dizer que o crédito tributário decorreu de presunções.

Entretanto, não assiste razão à recorrente pois, ao teor do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, somente são nulos:

*"I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."*

Ademais, os procedimentos de fiscalização podem adotar como metodologia a amostragem, sem que isso implique a nulidade do feito fiscal. Preliminar, portanto, rejeitada.

No mérito, a questão cinge-se em se considerar ou não os créditos do imposto que a recorrente se aproveitou, ao argumento de serem créditos de devoluções ou estornos de mercadorias.

Ocorre que os estabelecimentos industriais, para se creditarem do imposto relativo aos produtos recebidos em devolução, devem proceder conforme às especificações que o regulamento fixar.

De pronto, cumpre esclarecer que, ao contrário do que alega a recorrente, é defeso a este Colegiado afastar lei ou qualquer ato normativo vigente, em razão de sua inconstitucionalidade, à luz do que dispõe o art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998, com as alterações da Portaria MF nº 103, de 23.04.2002, de forma que, enquanto o Supremo Tribunal Federal não declarar a lei ou o regulamento inconstitucionais, ao Poder Executivo cumpre tão-somente aplicá-los de forma harmônica com todo o ordenamento jurídico vigente.

Aliás, mesmo antes da Portaria MF nº 103/2002, a doutrina já não era pacífica a este respeito, segundo observa DEJALMA DE CAMPOS<sup>1</sup>:

*"Para alguns autores a matéria é da competência exclusiva do Judiciário. Não só as leis mas especialmente os decretos executivos, ainda que ao arripio da Lei Magna, devem ser integralmente cumpridos pelos Conselhos, enquanto não revogados ou fulminados pelo Supremo Tribunal Federal."*

*Esta aí uma das maiores limitações dos órgãos judicantes administrativos. Integrando a pública administração, mas dela independendo de modo assaz relativo; a Justiça*

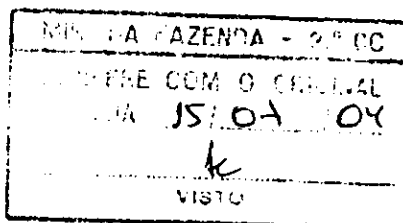
*for*

<sup>1</sup> Dejalma de CAMPOS. *Direito Processual Tributário*. Atlas: 6ª ed., 2000, p. 100.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693



*tributário-administrativa assegura obrigatoriamente a aplicação de textos, ainda quando espúrios.*

*Outros autores assim não entendem e acompanham o ponto de vista de Gastão Luiz Lobo D'Eça, pois no exercício de sua competência o Conselho de Contribuintes pode conhecer e decidir de recurso em que se argui a inconstitucionalidade da exigência fiscal mantida pela decisão recorrida."*

E neste sentido há de se observar que no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982, com base no artigo 25 da Lei nº 4.502, de 20 de novembro de 1964, o direito ao crédito do IPI, na devolução de mercadoria, depende de serem cumpridas as exigências contida no artigo 86, inciso II, alíneas "a", "b" e "c", do RIPI/1982, *verbis*:

*"Artigo 86 – O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:*

*I – (...)*

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

*a) (...)*

*b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque das notas fiscais recebidas, na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;*

*c) prova, pelo registros contábeis, e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento da devolução, mediante crédito do respectivo valor, restituição do preço ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito."*

Além disso, o § 2º do artigo 103 do mesmo RIPI explicitamente declara:

*"§ 2º - O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento." (negritei)*

As condições indicadas no RIPI/82 para que o estabelecimento se credite do imposto nas devoluções não representa ferimento ao princípio da não-cumulatividade e nenhum obstáculo ao direito de crédito constitucionalmente assegurado. A expressão do Acórdão nº 02-0.074 (30.09.83) da Câmara Superior de Recursos Fiscais é lapidar neste sentido: *"a subordinação do direito de crédito à escrituração do livro Modelo 3 não tem a irrelevância de requisito formal, mas, ao contrário, vincula-se e se justifica na comprovação do fato objetivado."*

Acórdãos diversos manifestam o mesmo entendimento:

*"IPI – CRÉDITO POR DEVOUÇÃO DE MERCADORIAS – O direito à utilização do crédito do imposto está subordinado ao cumprimento das exigências formuladas no artigo 86 do RIPI/82. A escrituração do livro de Controle da Produção e do Estoque é indispensável para a comprovação da reentrada no estoque das mercadorias devolvidas. Recurso Especial Provido." (CSRF/02-0.138/84)*

*"IPI. LIVRO MODELO 3. Inexistência, inclusive, de elementos de controle da produção e do estoque. Desatendimento do art. 86, inc. II, letra "b", do RIPI/82, e da Portaria*

*400*

*7*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
TABELA 35/09/04
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

MF nº 328/72, item 2. *Nega-se Provimento ao Recurso Voluntário.* (Acórdão nº 203-05.199).

*"IPI - CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO. Desatendidas as normas pertinentes à escrituração das devoluções de produtos e o crédito delas decorrente, impõe-se a sua glosa. MULTA DE OFÍCIO. A teor do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, as multas de ofício são de 75%. Recurso provido em parte."* (Acórdão nº 201-71.671)

*"IPI. CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE MERCADORIAS. O direito ao crédito decorrente de produtos devolvidos está condicionado às exigências regulamentares, entre as quais está a obrigatoriedade de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, em conformidade com os requisitos requeridos; somente se dispensa tal requisito legal quando da existência de sistema equivalente, que permita perfeita identificação das operações realizadas. Recurso negado."* (Acórdão nº 202-14.512).

*"IPI - CRÉDITOS EM DEVOLUÇÃO/RETORNO - GLOSA - 1 - Consoante art. 30 da Lei nº 4.502/54, c/c o art. 86, II, "b", do Decreto nº 87.981 (RIPI/82), é condição para o creditamento do valor do IPI relativo às devoluções e retornos de mercadorias, o lançamento no livro fiscal modelo 3. A falta de escrituração deste livro fiscal ou de sistema equivalente que veicule, de pronto, as mesmas informações daquele, tornam ilegítimo o crédito dando margem a sua glosa e recálculo do IPI. Precedentes jurisprudenciais (CSRF/02-0.074)."* (Acórdão nº 201-73.006)

Todavia, e em razão do disposto no art. 283 do RIPI/82, a própria jurisprudência supracitada admite a dispensa da escrituração do livro de Controle da Produção e Estoque, caso seja adotado sistema equivalente, como alega a recorrente ter procedido.

Ocorre que o sistema de controle equivalente deve conter, no mínimo, as mesmas características e dados inerentes ao aludido livro. No tocante às fichas, o regulamento expressamente dispõe no art. 281, *verbis*:

*"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 1 a 999.999;*

*III - prévia e unitariamente autenticadas pelo fisco estadual ou pela Junta Comercial.*

*Parágrafo único - Deverá 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."*

No caso em tela, as fichas não apresentam os mesmos elementos do livro substituído, como por exemplo, não apresentam a coluna "IPI", correspondente ao valor do imposto creditado; não são numeradas tipograficamente de 1 a 999.999, não foram previamente autenticadas e não apresentam ficha-índice, conforme se pode verificar, por exemplo, nas fichas anexas às fls. 215 e 891.

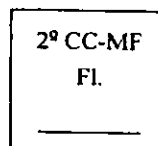
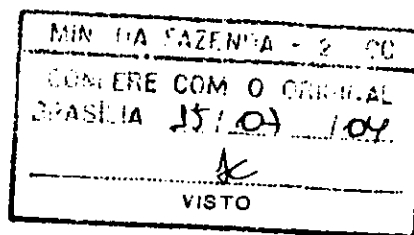
Além disso, os 53 quesitos formulados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, fls. 1.252/1.262, por ocasião da resolução para diligência, muito bem demonstram a fragilidade do controle adotado pela recorrente, uma vez que evidenciam erros grosseiros e excessivamente cometidos nas fichas, tais como:

*JTM*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13709.000816/00-45  
Recurso nº : 115.253  
Acórdão nº : 201-77.693

1) numeração errada das notas fiscais, comparando-se, por exemplo, a ficha da fl. 215, documento registrado na data de 30/04/93, com a nota fiscal da fl. 239, e o documento registrado em 29/07/1993, com a nota fiscal da fl. 247;

2) escrituração duplicada, como por exemplo o documento nº 096, escriturado na ficha constante da fl. 215, em 09/06/1995 e em 12/06/1995; e

3) produtos com uma classificação escriturados na ficha correspondente a outra classificação, como por exemplo o Monitor a Cores 20'', identificado pelo código de produto TE1107MO, na nota fiscal anexa à fl. 239, escriturado na ficha anexa à fl. 215, que corresponde ao código de fabricação TC221.

Logo, não se pode dizer que as fichas utilizadas pela recorrente podem substituir o Livro Modelo 3 e, por decorrência, não foram atendidas às condições legalmente exigidas para que o contribuinte se beneficie do crédito do imposto que pretende, e ainda, como a recorrente não logra provar, com os documentos acostados aos autos, a efetividade das devoluções, quantificando os valores lançados, deve ser mantida a exigência do crédito tributário correspondente às glosas.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004.

*Adriana Gomes Rego Galvão*  
ADRIANA GOMES REGO GALVÃO