



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA


Processo nº : 13851.000154/95-01  
Recurso nº : RD/201-0.354  
Matéria : IPI  
Recorrente : NIGRO ALUMÍNIO LTDA.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 22 DE JANEIRO DE 2002  
Acórdão nº : CSRF/02-01.099

**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 à sua glosa e recálculo do IPI. Precedentes jurisprudenciais (CSRF/02-0.074).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela .NIGRO ALUMÍNIO LTDA

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JORGE FREIRE, SÉRGIO GOMES VELLOSO,

Processo nº : 13851.000154/95-01  
Acórdão nº^ : CSRF/02-01.099

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, OTACÍLIO DANTAS CARTAXO e  
FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

Processo nº : 13851.000154/95-01  
Acórdão nº^ : CSRF/02-01.099

Recurso nº : RD/201-0.354  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Trata-se de divergência jurisprudencial argüida pelo sujeito passivo contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-72.344 (fls. 1.251/1.257), proferido no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário. A controvérsia cinge-se à questão da reentrada de produtos no estabelecimento industrial e conseqüente aproveitamento de crédito de IPI, no tocante à obrigatoriedade de registro das devoluções no livro fiscal modelo 3, para que o produtor possa fazer jus ao crédito do tributo.

O auto de infração foi lavrado, pois, para formalização da exigência de IPI - não recolhido em razão da glosa de créditos por devoluções de produtos - decorrente da falta de escrituração das respectivas operações no livro fiscal durante os anos de 1990 e 1991.

A autoridade monocrática posicionou-se pela manutenção integral do lançamento, em decisão assim ementada (fls. 895):

**“IPI - CRÉDITO POR DEVOLUÇÕES** - É requisito essencial para o aproveitamento do crédito do imposto, nessa hipótese, o cumprimento das exigências previstas no art. 86, do RIPI/82. Quando não se demonstra a efetiva reincorporação do produto devolvido ao estoque do estabelecimento, é incabível a utilização do crédito relativo a esses produtos. Caso análogo: Acórdão CSRF nº 02-0.074, de 30/09/83. Ação fiscal procedente.”

Em sessão plenária de 08/12/98, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu - por unanimidade de votos - dar provimento

parcial ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão nº 201-72.344, cuja ementa se transcreve:

“**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 à sua glosa e recálculo do IPI. Precedentes jurisprudenciais (CSRF/02-0.074). 2 - A multa de ofício do IPI, com o advento da Lei nº 9.430/96, art. 45, foi reduzida para 75% (setenta e cinco por cento). Em função do instituto da retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, c) deve ser esta aplicada in casu. 3 - Através da IN SRF nº 032/97, reconheceu a Administração tributária que a TRD não deve ser aplicada no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de junho de 1991. **Recurso voluntário parcialmente provido.**”

Da decisão em epígrafe, recorre então o sujeito passivo à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no artigo 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304/79 (fls. 1.269/1.278).

Em seu recurso de natureza especial, a contribuinte contesta o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 201-72.344, sob a alegação de que, uma vez comprovada a efetiva devolução das mercadorias e sua reinclusão no estoque, a falta de obrigação formal não retira do estabelecimento o direito ao crédito, nem possibilita a aplicação da penalidade prevista para a hipótese de falta de recolhimento do tributo. Deste modo, o julgado recorrido diverge frontalmente da posição adotada pelo Segundo Conselho que, para reconhecimento do direito ao crédito em questão, exige tão-somente a prova de reentrada dos produtos. Como paradigma, reporta-se, entre outros, ao Acórdão nº 202-07.028 cuja decisão proclama que “ainda que não escriturados, os créditos por devolução merecem ser aproveitados desde que comprovadamente legítimos e amparados por documentação idônea”.

Pelo Despacho de fls. 1.291, a Presidência da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pelo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em tempo hábil, manifesta-se a Procuradoria da Fazenda Nacional pela manutenção da decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos (fls. 1.293/1.296). Reportando-se à legislação de regência da matéria (Lei nº 4.502/64), argumenta que o direito ao crédito do tributo dos produtos em restituição ao estabelecimento produtor depende do cumprimento de duas exigências: comprovação do retorno do produto - via nota fiscal de devolução - e o registro da reentrada no Livro de Controle da Produção e do Estoque (ou mediante a utilização de um sistema de controle quantitativo). Nestes termos, conclui restar evidenciado que o aproveitamento dos créditos em causa sujeita-se, necessariamente, à escrituração das notas fiscais correspondentes às devoluções de produto. Como precedente jurisprudencial, invoca o Acórdão nº 02-01.128, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementado:

“CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS – O direito à utilização do crédito do imposto, nessa hipótese está subordinado ao cumprimento das exigências especificadas no Regulamento, com base na Lei nº 4.502/64, art. 30. O registro no Livro de Controle da Produção e do Estoque é **indispensável** para comprovação da reentrada, no estoque, dos produtos devolvidos. Recurso Especial provido.” (o negrito não é do original).

É o relatório.

## VOTO

### CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA – RELATOR

O Recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade. O apelo merece ser conhecido.

A divergência cinge-se à obrigatoriedade de controles probantes da reentrada de produtos nos estoques da empresa e do respectivo aproveitamento de créditos de IPI.

Por bem tratar a matéria adoto o voto constante da decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos, *verbis*:

“No mérito, cinge-se o litígio em sabermos se a falta do registro do Livro de Controle e Registro da Produção e Estoque ou fichas que possibilitem escrituração análoga pode ser suprido por outros documentos, de modo a serem validados os lançamentos contábeis de créditos do IPI referente aqueles derivados de devolução e/ou retorno de mercadorias, como na hipótese dos autos.

Dúvida não há quanto à obrigatoriedade da escrituração dos livros fiscais exigidos pela legislação regente da cobrança do IPI, dentre os quais o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3 (RIPI/82, art. 279, c/c art. 56, *caput*, e seu § 1º, da Lei nº 4.502/64). E o referido Livro “*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*” (RIPI/82, art. 279, *caput*). Nesse passo, rechaço a alegação de que a Declaração de Informação do Imposto sobre Produtos Industrializados (DIPI) possa substituir o mencionado livro fiscal, uma vez que esta é, justamente, preenchida com base naquele.

Assim, colocada a obrigatoriedade legal da escrituração do livro modelo 3, é necessário que se perquiria da utilidade do retromencionado livro fiscal. Este o ponto fulcral do litígio. Sendo o IPI um imposto sobre o valor agregado, por isso não-cumulativo, só haverá hipótese de incidência tributária quando sobre os insumos a indústria acrescentar valor econômico. Todavia, nesse mister, um mesmo

estabelecimento industrial pode fazer com que um insumo sofra mais de uma etapa no processo final, dando margem a produtos intermediários.

À evidência, para que o Fisco possa aferir a própria dinâmica do processo industrial de cada contribuinte é necessário que lhe sejam oferecidas informações em relação às espécies e quantidades dos insumos que adentram a empresa, as perdas sofridas por insumo em cada etapa industrial, os produtos intermediários que se formam e suas quantidades, a movimentação no tempo e no espaço de tais produtos, etc., e os produtos finais, assim como sua movimentação física.

Visa, em última *ratio*, possibilitar, juntamente com as informações dos demais livros fiscais exigidos na lei, que se remonte os fatos econômicos que dão margem à tributação, permitindo que se afira a produção do estabelecimento, mormente no que tange à quantidade e qualidade do produto entrado, seu *iter* no processo fabril, e tais informações em relação aos produtos acabados (a mobilidade do estoque).

Enfim, sem o livro modelo 3, não haveria meio para que o ente tributante tivesse condições de aferir a perfeita subsunção da norma tributária do IPI à hipótese de incidência, uma vez que seria impossível remontar a produção fabril, o que, sem embargo, tornaria o processo industrial de cada contribuinte uma caixa preta. E, como é sabido, um controle perfeito do estoque significa eficiência na administração do custo da mercadoria vendida, ou seja, a própria sobrevivência do negócio empresarial.

Alega a recorrente que a documentação que anexa traz todas as informações necessárias para que seja remontado o estoque. Não entendo assim, primeiro porque a cópia dos livros que anexa não nos dá margem a concluir em relação à movimentação do estoque de insumos, produtos intermediários e finais. E, a dois, porque este é seu dever e não do Fisco, pois assim determinou o legislador no interesse da fiscalização e cobrança do tributo. Se entende que tem todos os dados necessários para remontar escriturando o livro modelo 3, deveria tê-lo feito. Nesse sentido, de pouca valia a farta documentação acostada aos autos.

Por outro turno, já é antiga e remansosa a jurisprudência deste Colegiado de que o livro modelo 3 só pode ser substituído por fichas ou documentação equivalente que, de pronto, dêem as mesmas informações do mencionado livro fiscal, mormente quanto à movimentação físicas dos produtos envolvidos no processo industrial. Portanto, tenho por errônea a leitura que a recorrente faz da jurisprudência desta Corte Administrativa, posto que o que se admite é a substituição do livro modelo 3, nos termos colocado, por sistema que atenda aos mesmos objetivos.

Dessarte, fica evidenciada a obrigatoriedade da escrituração do Livro de Controle e Registro da Produção e Estoque.

Resta o seguinte ponto: os créditos referente a retornos/devolução de mercadorias condicionam-se, para seu aproveitamento, da escrituração do multi referido livro modelo 3.

Com base na legislação regente da matéria, entendo que sim<sup>1</sup>.

Estatui o art. 30 da Lei 4.502/64 o seguinte:

*“Art. 30 – Ocorrendo devolução do produto ao estabelecimento produtor, devidamente comprovada, nos termos que estabelecer o regulamento, o contribuinte poderá creditar-se pelo valor do imposto que sobre ele incidiu quando da saída.”*

E a norma regulamentar (Decreto 87.981/82 - RPI/82), a partir da autorização legal retrotranscrita, em seu art. 86, e incisos, averba o seguinte:

*“Art. 86 – O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:*

*I – pelo estabelecimento que fizer a devolução:*

.....

*II – pelo que receber o produto em devolução:*

- a) arquivamento, em pasta especial, das notas fiscais recebidas, com menção do fato nas vias das notas originárias conservadas no respectivo talonário ou sanfona, ou no livro copiador, conforme o caso;*
- b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle de Produção e do Estoque das notas fiscais recebidas na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;*
- c) prova, pelos 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.”*

Nesse passo, concluo que a norma regulamentadora estabeleceu condições cumulativas, preocupando-se com dois fatores fundamentais quando se

---

<sup>1</sup> Aliás, este é o já antigo entendimento da CSRF, conforme Acórdão 02-0.074, cuja ementa assim dispõe: *“IPI – CRÉDITO POR DEVOLUÇÕES – O direito à utilização do crédito do imposto, nesta hipótese, está subordinado ao cumprimento das exigências especificadas no regulamento, com base na Lei 4.502/64, art. 30. O registro no Livro de Controle da Produção e de Estoque é indispensável para comprovação da reentrada, no estoque, dos produtos devolvidos. Recurso especial provido.....”*

perquire o estorno de débito em saída com base em creditamento da reentrada da mercadoria, quais sejam, sua efetiva reincorporação física ao estoque e o preço da operação comercial desfeita, como base de cálculo do *quantum debeatur*. Assim, indispensável a escrituração no livro modelo 3 das mercadorias adentradas no estabelecimento fabril a título de devolução/retorno, sob pena de ilegitimidade dos créditos escriturados.

Como averbado pelo ilustre então Conselheiro, Dr. Lourierdes dos Santos, no Acórdão da CSRF 02-0.074, "*...a subordinação do direito de crédito à escrituração do livro modelo 3 não tem a irrelevância do requisito formal, mas, ao contrário, vincula-se e se justifica na comprovação do fato objetivado*".

A empresa fez prova, ou melhor, juntou prova, em relação aos quesitos 'a' e 'c', que repercutem no âmbito da valoração da mercadoria, mas não logrou fazer o mesmo em relação ao livro modelo 3, essencial do ponto de vista fiscal.

Se a empresa é tão diligente quanto à comprovação da escrituração de outros livros fiscais, deveria agir da mesma forma, principalmente escriturando regularmente o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, o que não o fez. A não escrituração deste livro, fundamental para comprovar seu giro de mercadorias e insubstituível para controlar a produção e o custo de seu produto final, é mais um elemento que depõe contra si.

Pelo exposto, não há que se falar em coima ao princípio da não-cumulatividade, porque não se está cobrando em duplicidade o tributo como alega a recorrente. O que se extrai dos autos é que houve pagamento na saída tributada, gerando um débito do IPI, o qual, uma vez atendidos os requisitos legais, uma vez retornando a mercadoria ao estoque, daria margem a que o mesmo fosse estornado com a escrituração de crédito no valor correspondente àquela saída geradora do débito. Todavia, ao não atender os preceitos legais, torna-se ilegítima a possibilidade da escrituração do referido crédito, de modo a permitir que o Fisco o glose, como *in casu*, pois não há prova cabal da reentrada da mercadoria em seu estoque."

Dado o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 22 de janeiro de 2002.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA