



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.	230
C	Da 06/08/1999	
C	<i>solutivo</i>	
	Rubrica	

Processo : 13851.000154/95-01
Acórdão : 201-72.344
Sessão : 08 de dezembro de 1998
Recurso : 101.057
Recorrente : NIGRO ALUMÍNIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	R.D/201.0.354
C	EM 24 de 09 de 99
	Procurador-Geral da Fazenda Nacional

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 a 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 julho de 1991. **Recurso voluntário parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:
NIGRO ALUMÍNIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



Processo : 13851.000154/95-01
Acórdão : 201-72.344
Recurso : 101.057
Recorrente: NIGRO ALUMÍNIO LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada da decisão *a quo* que manteve na íntegra o lançamento de fls. 01/22, abrangendo os períodos de 1-04/90 a 2-12/90, tendo por objeto a glosa de créditos de IPI relativos a devolução e/ou retorno de produtos, e que motivou-se pela não escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e Estoques (modelo 3) ou sistema equivalente.

Em preliminar recursal aponta a nulidade da peça fiscal, posto que afrontaria o princípio da não-cumulatividade do IPI, uma vez que com a glosa dos créditos referente à devolução ou retorno de mercadorias estaria a autuada pagando duas vezes o tributo relativo ao mesmo fato imponible; uma na saída da mercadoria, outra na glosa.

No mérito, em apertada síntese, a empresa alega que embora não tenha o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque nem modelo equivalente, há toda uma documentação contábil-fiscal, como arquivamento especial das notas fiscais recebidas, lançamento nos livros Registro de Entrada e Saídas, registros contábeis (diário, contas de razão, o controle da movimentação do estoque de forma sintética e analítica), a entrega da DIPI, etc., que permitem demonstrar que houve a reintrodução aos seu estoque dos produtos devolvidos ou retornados. Anexa documentos, em amostragem, no sentido de provar sua alegação. Na mesma direção, colaciona ementas deste Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes.

A Fazenda Nacional, em suas Contra-Razões de fls. 1.246/1.247, pugna pelo indeferimento do recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000154/95-01
Acórdão : 201-72.344

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000154/95-01

Acórdão : 201-72.344

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 sim¹.

¹ 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



Processo : 13851.000154/95-01
Acórdão : 201-72.344

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 - RIPI/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 perquire o estorno de débito em saída com base em creditamento da reentrada da

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.....”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13851.000154/95-01

Acórdão : 201-72.344

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.

Diante do exposto, entendo legítima o lançamento ora litigado.

Contudo, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a multa aplicada nos lançamentos de ofício, conforme art. 45, que deu nova redação ao art. 80, I, da Lei 4.502/64, é de 75% (setenta e cinco por cento). Assim, arrimado no instituto da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, c, do CTN, é de ser a multa de ofício aplicada reduzida para aquele patamar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13851.000154/95-01
Acórdão : 201-72.344

Por derradeiro, no que tange à aplicação da TRD, consoante determina o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 032, de 09 de abril de 1997, deve a mesma ser subtraída no período entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991. Contudo, guardo reserva pessoal quanto a tal ato administrativo e mantenho meu entendimento exposto no Acórdão 201-70.501, votado em Sessão de 19 de novembro de 1996.

Em face do exposto, **mantenho a autuação, reduzindo a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), com base nos arts. 45 da Lei 9.430/96 e 106, II, c, do CTN, e excluindo a TRD no período entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.**

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998

JORGE FREIRE