



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10860.720104/2014-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.911 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Recorrente** VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Exercício: 2011

IPI. REGIME ESPECIAL. ART. 56 DA MP 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não está contida na legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos".

CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, mas comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto. Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, mas comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre créditos relativos a aquisições de materiais destinados à montagem de produtos autopropulsados e sobre créditos de devolução ou retorno de produtos, bem como para reconhecer o saldo credor de R\$ 432.954,48, nos termos do resultado do processo administrativo nº 10860.721016/2013-14.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório oriundo da Resolução nº 3403-000.601:

VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA. teve lavrado contra si o Auto de Infração das fls. 3 a 5, para formalização da determinação e exigência de crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI dos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009, no valor total de R\$ 16.073.045,62.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 4 e 5 e a Informação Fiscal de fls. 11 a 26, foram constatadas as seguintes irregularidades:

a) recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos básicos indevidos relativos a aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de produtos autopropulsados, que deveriam ter sido adquiridos com suspensão, conforme disposto no art. 5º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e relativos a aquisição de materiais utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos que não se subsumem no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários;

b) recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a devolução e retorno de produtos em razão da não comprovação dos créditos por meio do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente;

c) recolhimento a menor de IPI por ter o estabelecimento escriturado indevidamente o crédito presumido de IPI sobre frete, previsto no art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, já que, conforme descrito, a autuada não teria cumprido as condições previstas na legislação para fazer jus ao benefício, pois não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos;

d) o estabelecimento recolheu imposto a menor em decorrência da utilização de saldo credor indevido de período anterior (julho a dezembro de 2008) que foi objeto de autuação, resultando saldo devedor.

Em impugnação, fls. 1764 a 1794, controverteram-se as seguintes matérias:

(i) as aquisições de produtos autopropulsados, classificados nas posições da NCM 84.15 e 87.08, não estão albergadas pela suspensão do IPI, e as respectivas aquisições ensejam o aproveitamento dos créditos em decorrência da não-cumulatividade do IPI;

(ii) os lubrificantes são consumidos no seu processo produtivo, motivo pelo qual os créditos decorrentes de tais aquisições são legítimos;

(iii) para aproveitamento de créditos decorrentes de retorno e devolução a legislação do IPI faculta ao contribuinte o controle das operações (a) no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, (b) em fichas ou, ainda, (c) em controle alternativo que possibilite a apuração do estoque permanente, e o conjunto de documentos apresentados no curso do procedimento fiscal é para demonstrar o retorno do bem anteriormente vendido, fato que possibilita o aproveitamento dos créditos;

(v) a ausência de destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda não é motivo suficiente para obstar a fruição do benefício fiscal em comento; (v) o montante do frete foi devidamente computado no preço de venda de seus bens, sendo legítima a fruição dos respectivos créditos de IPI;

(vi) a receita foi contabilizada de forma segregada, destacando da receita de vendas do valor relacionado ao frete computado no preço;

(vii) o saldo credor do IPI apurado no ano de 2008, apontado pela fiscalização como transformado em saldo devedor, já está sendo discutido em processo administrativo fiscal autônomo, sendo que a cobrança neste processo implicaria exigência em duplicidade do mesmo montante; e,

(viii) os juros sobre a multa só podem ser exigidos nos casos em que a exigência do crédito tributário corresponde exclusivamente ao valor da multa, caso diverso dos autos. Requer a realização de diligência, formulando os quesitos que quer ver respondidos.

A 3ª Turma da DRJ/POA julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 10-51.066, de 30 de julho de 2014, fls. 1.805 a 1.819, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

SETOR AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO. PEÇAS E COMPONENTES DESTINADOS À INDÚSTRIA DE AUTOPROPULSADOS.

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, com saída do fornecedor prevista na hipótese obrigatória de suspensão do imposto.

CRÉDITOS DE PRODUTOS QUE NÃO SE SUBSUMEM NO CONCEITO DE MATÉRIAS PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente dão direito a créditos os insumos que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

CRÉDITOS RELATIVOS A DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU DE SISTEMA EQUIVALENTE. O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI SOBRE O FRETE. O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, previsto na legislação, está condicionado à comprovação de que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR. INEXISTÊNCIA.

A apuração de saldo devedor ao invés de saldo credor em período anterior justifica a exigência dos débitos por ele indevidamente compensados, não havendo que se falar em duplicidade de exigência. Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/POA.

O arrazoado de fls. 1.826 a 1.860, após síntese dos fatos relacionados com a lide, retoma as arguições de defesa já apresentadas na impugnação, assim sintetizadas pela própria recorrente:

(i) As aquisições de produtos autopropulsados classificados nas NCM 84.15 e 87.08 não estão albergadas pela suspensão do IPI. Tal afirmativa leva à conclusão de que, em tais aquisições opera-se o recolhimento regular do imposto, sendo decorrência lógica de tal fato o aproveitamento dos respectivos créditos por parte da Recorrente, em decorrência da não cumulatividade do IPI;

(ii) as operações realizadas com a fornecedora Rio Negro Com. Ind. De Aço S.A. ("Rio Negro") não guardam relação com o assunto ora debatido, sendo possível verificar pela descrição contida nas notas fiscais que a Recorrente adquiriu dessa empresa "Platina Galvanizada Quente", isto é chapa de aço. Tais produtos não se enquadram na categoria de componentes, chassis, carrocerias, acessórios, partes e peças a que faz menção o artigo 5º da Lei nº 9.826/1999;

(iii) Os lubrificantes adquiridos pela Recorrente são consumidos no seu processo produtivo, motivo pelo qual os créditos decorrentes de tais aquisições são legítimos;

(iv) Para aproveitamento de créditos decorrentes de retorno e devolução a legislação do IPI imputa ao contribuinte o dever de controle quantitativo da produção e estoque sendo faculdade do contribuinte optar por controlar tais informações (i) no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, (ii) em fichas ou, ainda, (iii) em controle alternativo que possibilite a apuração do estoque permanente; (v) O conjunto de documentos

apresentados pela Recorrente no curso do processo administrativo, ora reproduzido e complementado, apresentase como controle apto a demonstrar o retorno do bem anteriormente vendido, fato que possibilita o aproveitamento dos créditos;

(vi) Diversamente do alegado pelas Autoridades Fiscais, a ausência de destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda não é motivo suficiente para obstar a fruição do benefício fiscal em comento, conforme amplamente demonstrado na presente Impugnação;

(vii) A Recorrente demonstrou que, de fato, computou o montante do frete no preço de venda de seus bens, sendo legítima a fruição dos respectivos créditos de IPI;

(viii) A Recorrente demonstrou, também, que contabilizou a receita de forma segregada, destacando da receita de vendas do valor relacionado ao frete computado no preço; e, por fim (ix) O saldo credor do IPI apurado no ano de 2008, apontado pelo acórdão recorrido como transformado em saldo devedor, já está sendo discutido em PAF autônomo, sendo que a cobrança neste processo implicaria exigência em duplicidade do mesmo montante. Reitera o pedido de diligência.

A diligência foi proposta nos seguintes termos:

Assim, o deslinde dessa controvérsia é prejudicial da que se trava neste processo. Por isso, proponho que se baixe o processo à DRF-Taubaté-SP, em diligência, para que aquela Autoridade Preparadora providencie a juntada da decisão final que for proferida no processo 10860.721016/201314 e, em parecer circunstanciado, repercuta-a no lançamento ora sub judice caso seja favorável ao ora recorrente, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação.

A Informação Fiscal dispõe quanto ao resultado da diligência:

Em atendimento ao solicitado na Resolução 3403-000.601 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, fls 3.233 a 3.238, temos a informar o seguinte:

1. O relator da citada Resolução, em seu voto, faz a seguinte solicitação: “A propósito, o saldo credor referente ao período de julho a dezembro de 2008, transferido para o mês de janeiro de 2009, é discutido nos autos do processo administrativo fiscal 10860.721016/2013-14, que se encontra pendente de julgamento de recurso voluntário, desde 14/05/2014, quando foi sorteado ao Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira da 1ª TO desta 4ª Câmara.

Assim, o deslinde dessa controvérsia é prejudicial da que se trava neste processo. Por isso, proponho que se baixe o processo à DRF-Taubaté-SP, em diligência, para que aquela Autoridade Preparadora providencie a juntada da decisão final que for proferida no processo 10860.721016/201314 e, em parecer circunstanciado, repercuta-a no lançamento ora sub judice caso seja favorável ao ora recorrente, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação”.

2. O Acórdão do Recurso Especial do Contribuinte nº 9303-009.169 – CSRF /3ª Turma, encerrou a discussão administrativa do processo 10860.721016/2013-14, onde houve provimento parcial ao contribuinte, exonerando o lançamento totalmente com relação ao “regime de suspensão do IPI previsto no artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999” (item 0001 CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO, no Auto de Infração) e parcialmente quanto aos “créditos provenientes de mercadorias devolvidas e às obrigações acessórias concernentes” (item 0002 CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITO

INDEVIDO POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTO, no Auto de Infração).

3. Quanto ao item 0001 a questão é simples. O valor do lançamento nos meses de julho a dezembro de 2008 passa a ser zero.

4. Quanto ao item 0002 a questão é um pouco mais complexa. O único mês que sofre alteração no lançamento é o mês de dezembro. O processo supra foi favorável ao contribuinte quanto ao crédito somente das "Devoluções Fictas". Tais devoluções se deram em razão do Decreto 6.687, de 11/12/2008.

5. Como no valor lançado nesse item engloba tanto as devoluções normais quanto as "fictas", foi necessário o cálculo para segregar as partes. Tal procedimento se encontra detalhado na INFORMAÇÃO FISCAL constante desse processo, de fls. 4.980 a 4.986.

6. O valor a ser exonerado do lançamento, relativo ao mês de dezembro 2008, a título de "Devolução Ficta" é de R\$ 18.165.894,20.

7. Como na escrita original do Livro de Registro e Apuração do IPI feita pelo contribuinte existia um saldo credor somente no mês de dezembro de 2018, no valor de R\$ 3.616.645,12, é necessário proceder a reconstituição do saldo neste mês, conforme abaixo:

8. Entretanto, este saldo credor no mês de dezembro 2008 não é o final. No processo 10860.721985/2012-86, cujo objeto é um Auto de Infração do IPI contra o mesmo estabelecimento de VOLKSVAGEN, há uma glosa de "Crédito Presumido – Frete" em todos os períodos de apuração do imposto no ano de 2008, sendo a glosa no mês de dezembro no valor de R\$ 574.339,85.

9. Esse último processo também já transitou na via administrativa com a manutenção integral do crédito tributário lançado, conforme Acórdão de Recurso Voluntário 3402-003.014 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e Acórdão de Recurso Especial do Procurador nº 9303-006.328 – 3ª Turma CSRF.

10. Sendo assim, o saldo final reconstituído no mês de dezembro de 2008 passa a ser R\$ 141.485,37 devedor (432.954,48 – 574.339,85).

11. Ou seja, a informação que esta Fiscalização tem para a solicitação constante da Resolução 3403-000.601 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária é de que não há saldo credor no mês de dezembro de 2008.

O recorrente se manifestou, afirmando, em síntese:

12. Todavia, tal informação não está em conformidade com a decisão proferida no PAF nº 10860.721016/201314, uma vez que nesse aludido processo houve o cancelamento integral do montante lançado a título de IPI relativamente ao mês de dezembro/2008.

13. Inicialmente, cumpre esclarecer que o Sr. Auditor Fiscal não apresentou qualquer documento que suportou os valores mencionados na Informação Fiscal, o que dificultou a compreensão dos cálculos apresentados e dificultando a apresentação de argumentos de defesa por parte da Recorrente. Não obstante esse fato e visando facilitar o entendimento desse Nobre Colegiado, cumpre a Recorrente efetuar breve histórico dos valores cobrados na presente demanda administrativa e dos impactos do PAF' nº 10860.721016/201314.

14. Durante o ano de 2008, a Recorrente teve saldo devedor de IPI nos meses de janeiro a novembro. Tal fato se depreende do Livro Registro de Apuração do IPI juntado às fls. 38/118, do PAF nº 10860.721985/2012-86 (Anexo 01). Abaixo, segue planilha resumo contendo o saldo devedor do IPI apurado pela Recorrente:

15. Pelo que se pode depreender do quadro acima, devidamente respaldado em documentação comprobatória, somente no mês de dezembro/2008 a Recorrente obteve saldo credor do IPI. Inclusive, o valor de R\$3.616.645,12 é o montante considerado pelo sr. Auditor Fiscal como base para a transferência do saldo credor do IPI, conforme indicado na Informação Fiscal.

16. Pois bem. Quando do ajuste ao saldo credor de dezembro de 2008, o sr. Auditor Fiscal considerou o montante de R\$18.165.894,20 como o reconhecido em favor da Recorrente no PAF nº 10860.721016/201314, em face do valor de R\$21.636.670,84 inicialmente glosado. Esse valor foi obtido da interpretação efetuada por parte do sr. Auditor Fiscal do acórdão proferido no PAF nº 10860.721016/201314, pelo qual “o processo supra foi favorável ao contribuinte quanto ao crédito somente das “Devoluções Fictas”. Tais devoluções se deram em razão do Decreto 6.687, de 11/12/2008”.

17. Assim, segundo o sr. Auditor Fiscal, “como no valor lançado nesse item engloba tanto as devoluções normais quanto as “fictas”, foi necessário o cálculo para segregar as partes. Tal procedimento se encontra detalhado na INFORMAÇÃO FISCAL constante desse processo, de fls. 4.980 a 4.986”.

18. Todavia, Nobres Julgadores, o cálculo efetuado pelo sr. Auditor Fiscal para justificar a inexistência de saldo credor no período de dezembro/2008, não está em conformidade com o cálculo efetuado pela própria Autoridade Fiscal, que reconheceu como totalmente exonerada a cobrança de valores relativamente ao período de dezembro/2008.

19. Ou seja, conforme decisão proferida no PAF nº 10860.721016/201314, a apuração do IPI de dezembro/2008 efetuada pela Recorrente encontra-se em total conformidade com a legislação aplicável, não remanescendo qualquer valor a ser exigido. Tal informação se depreende do Extrato do Processo (Anexo 02) obtido do PAF nº 10860.721016/201314. Visando facilitar o entendimento desse Nobre Colegiado, cumpre à Recorrente transcrever Demonstrativo do Débito remanescente constante no PAF nº 10860.721016/201314:

20. Ou seja, com a devida vênia, no intuito de sustentar o lançamento efetuado na presente demanda, o sr. Auditor Fiscal interpretou a decisão proferida no PAF nº 10860.721016/201314, sustentando a necessidade de ajuste no saldo credor dezembro/2008 por força da decisão proferida no referido PAF, ao arrempio da decisão efetivamente proferida, que cancelou integralmente a exigência fiscal referente ao mês de dezembro de 2008.

21. Cumpre ressaltar, inclusive, que a própria decisão proferida no PAF nº 10860.721016/201314 exonerou integralmente a exigência no que se refere às devoluções fictas, conforme trechos obtidos do acórdão que apreciou o Recurso Voluntário bem como do acórdão dos Embargos de Declaração constantes do aludido PAF:

#### Acórdão do Recurso Voluntário

24. Desse modo, a Informação Fiscal encontra-se em contrariedade com a decisão proferida no PAF nº 10860.721016/201314, sendo patente a necessidade do reconhecimento do saldo credor de dezembro/2008, considerando o êxito obtido pela Recorrente no PAF nº 10860.721016/201314.

#### III.B) DA IRREGULARIDADE DA INCLUSÃO DE DÉBITOS EM DISCUSSÃO NO PAF Nº 10860.721985/2012-86

25. Prosseguindo nas razões de inconformidade da Recorrente com relação às Informações prestadas pelo sr. Auditor Fiscal, cumpre destacar a inovação trazida por essa autoridade, de modo a incluir a discussão efetuada no PAF nº 10860.721985/2012-

86. Com efeito, até essa última Informação Fiscal, o PAF Nº 10860.721985/2012-86 sequer havia sido mencionado pela Autoridade Fiscal como prejudicial ao presente Auto de Infração.

26. Nota-se que a Autoridade Fiscal pretende inovar no lançamento efetuado, ao alterar os fundamentos para manutenção da presente exigência fiscal, de modo a tratar a prejudicialidade dos valores discutidos no PAF Nº 10860.721985/2012-86 ao presente Auto de Infração.

Os autos retornaram para julgamento nesta turma, sob a batuta desta relatora.

É o relatório.

## **Voto**

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos:

1) recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos básicos indevidos relativos a aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de produtos autopropulsados, que deveriam ter sido adquiridos com suspensão, conforme disposto no art. 5º da Lei nº 9.826/99 com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002, e relativos a aquisição de materiais utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos que não se subsumem no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários;

2) recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a devolução e retorno de produtos em razão da não comprovação dos créditos através do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente;

3) recolhimento a menor de IPI por ter o estabelecimento escriturado indevidamente o crédito presumido de IPI sobre frete, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, já que, conforme descrito, a autuada não teria cumprido as condições previstas na legislação para fazer jus ao benefício, pois não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos;

4) o estabelecimento recolheu imposto a menor em decorrência da utilização de saldo credor indevido de período anterior (julho a dezembro de 2008) que foi objeto de autuação, resultando saldo devedor.

Pois bem, tratarei em partes.

### ***Créditos básicos***

Foram glosados créditos na aquisição de produtos sujeitos à suspensão do IPI. Segundo a Fiscalização, certos fornecedores teriam deixado de aplicar o regime de suspensão obrigatória do tributo, o que deveria ter sido observado pela Recorrente, que não poderia se creditar dos montantes destacados indevidamente.

Afirma o recorrente que quem deu causa ao descumprimento do regime especial foi o fornecedor, e que agiu de boa-fé, sem causar qualquer prejuízo ao erário, e que, caso não reconhecido o crédito, haverá apropriação indébita de recursos pelo Poder Público.

Sem razão a recorrente.

Para dirimir o presente tópico, por bem ter caminhado a decisão de primeira instância, adoto como minhas as razões de decidir lá expostas:

“A fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de materiais destinados à montagem de produtos autopropulsados por entender que tais produtos deveriam ter sido adquiridos com suspensão do imposto. A autuada contesta a glosa alegando que os materiais adquiridos não se enquadravam nos casos de suspensão, e ainda que assim fosse, faria jus ao creditamento por ter pago o imposto na operação de compra. Assim estabelece o art. 5º da Lei nº 9.826/99, que teve a sua redação alterada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002: Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) (...) § 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente: (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) § 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) § 4º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão ‘Saída com suspensão do IPI’ com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas. (Incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) (...)” A suspensão em foco encontrava-se regulamentada no art. 113, inciso III, e § 3º, inciso II, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) em vigor à época: “Suspensão Art.136. Sairão com suspensão do imposto: (grifos nossos) I - (...)II - (...) III - do estabelecimento industrial, os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI (Lei no 9.826, de 1999, art. 5º, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º ); (...) § 1º (...)§3º A suspensão de que tratam os incisos III e IV do caput é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º ): I - (...) II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos Códigos 8704.10, 8704.2 e 8704.3 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, inciso II, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º ). (...)”

Da leitura dos dispositivos legais e normativos acima conclui-se que a suspensão do IPI prevista não é opcional, mas obrigatória, haja vista a expressão “sairão com suspensão” – indicativa de obrigatoriedade – constante dos dispositivos legais e regulamentares retro citados. Note-se que quando a suspensão é facultativa a expressão utilizada é “poderão sair com suspensão do imposto”, a exemplo do que dispõe o art. 42 do RIPI/2002. Passa-se então a analisar se as aquisições efetuadas pela impugnante enquadravam-se nos casos de obrigatoriedade de suspensão do imposto. Em sua impugnação, a contribuinte comete um equívoco na interpretação do caput do art. 5º da Lei nº 9.826/99, ao alegar que os produtos adquiridos não se classificavam nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, razão pela qual não estariam sujeitos

ao regime de suspensão. Entretanto, o que deve estar classificado nestas posições é o produto autopropulsado, e não os materiais adquiridos. Ou seja, quaisquer componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, classificados em qualquer posição da TIPI, desde que destinados a produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, devem sair com suspensão do imposto. No caso do presente processo, a fiscalização elaborou o demonstrativo no qual se verifica que os produtos adquiridos destinam-se à fabricação de produtos autopropulsados, sendo portanto, casos de suspensão obrigatória. Deste modo, o destaque do imposto efetuado pelos fornecedores dos insumos nas notas fiscais de saída foi indevido. No caso de destaque a maior do imposto, compete às empresas fornecedoras impetrar administrativamente pedidos de restituição do imposto indevidamente pago. À interessada, como terceiro, seria lícito, apenas, autorizar expressamente os fornecedores a receber a restituição das quantias porventura pagas indevidamente, em virtude da transferência do ônus financeiro. É o preceito extraído do CTN, art. 166, in verbis: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. Por fim, restaria à empresa adquirente requerer, na esfera civil, a devolução por parte do fornecedor do valor pago indevidamente. Desta forma, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização, por se tratarem de operações sujeitas obrigatoriamente ao regime de suspensão do IPI, não podendo a adquirente se creditar do imposto indevidamente destacado na operação.”

**Isto posto, nego provimento ao pedido deste tópico.**

***Creditamento de IPI em operações de entrada que deveriam ter sido cursadas com suspensão***

A fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de materiais destinados à montagem de produtos autopropulsados por entender que tais produtos deveriam ter sido adquiridos com suspensão do imposto. A autuada contesta a glosa alegando que os materiais adquiridos não se enquadravam nos casos de suspensão, e ainda que assim fosse, faria jus ao creditamento por ter pago o imposto na operação de compra.

O recorrente junta aos autos os seguintes documentos: (1) demonstrativo analítico dos valores que compõem o preço dos produtos (os quais compreendem receita de transporte); (2) registro contábil dos montantes relativos a cada operação; (3) controle do sistema interno; (4) DANFes exemplificativas; (5) contrato de prestação de serviços de transporte (Doc. 1); e (6) declaração da transportadora quanto ao recebimento dos valores relacionados aos serviços de frete.

Por se tratar de mesma questão de direito, caso análogo em relação à conduzida infração e por entender demonstrado o que se propõe em termos fáticos pelas provas supramencionadas, peço licença para me utilizar das razões de decidir do Acórdão nº 3302-013.612, da ilustre Conselheira Denise Madalena Green:

Como relatado, a autuação se refere à cobrança do IPI em decorrência da glosa do crédito presumido previsto no art. 56 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, relativo à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos veículos novos produzidos pela recorrente, neste ponto, fundamenta-se na acusação de não ter ficado suficientemente demonstrada a cobrança destes custos do adquirente, nos termos do art. 56, § 1º, MP nº 2.158/2001.

Segundo o Relatório Fiscal que embasou o Auto de Infração foram apurados os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI efetivamente devidos em decorrência

*da glosa, tomando-se como base informações constantes da Escrituração Fiscal Digital – EFD transmitida pelo contribuinte e das planilhas apresentadas pelo contribuinte constante dos Anexos 31 e 36, que refletem com fidelidade a EFD, com variações irrisórias.*

Em síntese, as conclusões trazidas pela Autoridade Fiscal são as seguintes:

Desta forma, em síntese, tendo em vista os documentos apresentados até o momento pela fiscalizada, pode-se afirmar que:

1. a fiscalizada efetuou vendas de seus produtos sem destaque do frete correlato nas notas fiscais;
2. os valores dos produtos registrados nos conhecimentos de transporte são exatamente iguais aos registrados na notas fiscais correspondentes (valor total da nota fiscal);
3. os serviços de transporte foram contratados pela fiscalizada;
4. os serviços de transporte foram, ademais, pagos pela fiscalizada;
5. entretanto, não há evidências de que no preço dos veículos esteja contido o valor dos fretes.

No TVF, a autoridade fiscal alegou que os argumentos apresentados pela contribuinte durante a fiscalização não foram suficientes para demonstração, de forma inequívoca, de que o frete foi cobrado dos adquirentes, tendo em vista que o valor do frete não está informado no campo respectivo da nota fiscal, tal como deveria ter sido feito, segundo seu entendimento, nos termos do art. 413, V, "f" do RIPI/2010.

Em síntese, a autuação foi levada a efeito porque a fiscalização considerou que seria fundamental que o frete estivesse destacado na nota fiscal para que fosse provada a cobrança ao adquirente, embora tenha instado a autuada demonstrar que o preço do produto engloba o valor do frete.

Em relação ao que restou decidido pela delegacia de julgamento, por unanimidade, aquela Turma entendeu que a legislação de regência do crédito presumido não obriga, para a fruição, que haja o destaque do frete na Nota Fiscal de venda do veículo. No entanto, a maioria concluiu que sem o destaque do frete na nota fiscal é impossível saber se, de fato, houve cobrança e quais teriam sido os valores dos fretes.

Sobre esse ponto, apesar de afastar os argumentos da Fiscalização quanto a obrigatoriedade de destaque do valor do frete na nota fiscal, a DRJ julgou improcedente a impugnação administrativa por considerar que os documentos apresentados não permitem determinar que o valor do frete foi acrescido ao valor do produto, de modo que não poderia a recorrente fruir do regime especial, sem considerar aspectos legalmente previstos que comprovam a referida inclusão.

Primeiramente, quanto ao entendimento sobre a obrigatoriedade do destaque do frete na nota fiscal, trata-se de matéria polêmica e conhecida deste Conselho, tanto que já ganhou foros de discussão na CSRF. Nesse sentido, trago a colação o voto vencedor posto no Acórdão nº 9303-013.355, do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, envolvendo o mesmo contribuinte, razão pela qual, peço vênias para adotar como razões complementares de decidir, a saber:

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente quanto ao direito do crédito presumido a que alude o art. 56 da Medida Provisória 2.158-35/2001, especificamente em relação a ser o destaque em nota fiscal (ou não) o único meio de atender ao comando da norma de hierarquia equivalente à lei, que exige que os fretes “sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial”.

O lançamento se refere à cobrança do IPI em decorrência da glosa do crédito presumido previsto no **art. 56** da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, relativo à parcela do frete cobrada pela prestação do serviço de transporte dos veículos novos produzidos pela empresa.

O Fisco alega que o Contribuinte deixou de destacar em suas notas fiscais eletrônicas de vendas (saída) dos produtos, o valor correspondente ao frete, não comprovando que estes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos, o que evitaria a incidência do IPI sobre tal valor.

A Contribuinte sustenta, porém, que tal valor é cobrado juntamente com o preço final dos veículos e, que a legislação que instituiu o regime especial, bem como a Instrução Normativa SRF n. 91/2001 não fazem qualquer exigência sobre a necessidade de destaque do frete na Nota Fiscal, ou sobre a incidência do art. 413 do RIPI. Por fim, informa que demonstrou, nos documentos juntados, que na composição do preço de venda dos produtos já estaria incluído o frete e por isso atendia as exigências para legitimar a escrituração do crédito presumido do IPI.

A decisão recorrida tomou em conta o fato de que o referido art. 56 não determinou categoricamente que o frete quando arcado pela indústria automotiva deveria estar destacado no documento fiscal de saída, entendendo que: *“(...) o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não é feita pela legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete (...) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos”*.

O citado art. 56 traz a disciplina a ser seguida para o aproveitamento do regime especial de apuração do IPI:

“Art. 56 **Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos** classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, **nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.**”

§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento **do valor do imposto destacado na nota fiscal**;

II - **será concedido mediante opção** e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

a) sejam **executados ou contratados** exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) **sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial**; (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

c) **compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente**”. (...). (grifo nosso)

Analisando-se o texto legal da norma acima, tem-se que o art. 56 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 exige, para aplicação do regime especial, simplesmente, que o frete seja cobrado *“...juntamente com o preço dos produtos..., nas operações de saída do estabelecimento industrial”*, não estabelecendo que a única forma de comprovação de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal.

Assim, a segregação em nota fiscal não é o único meio de prova apto a demonstrar que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos, para efeito de

atendimento à disposição do art. 56, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001. E incumbe ao Contribuinte tal prova.

Isso resta claro em precedente unânime de minha relatoria:

IPI. REGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 56 DA MP 2.158-35/2001. REQUISITOS. O direito ao crédito presumido de IPI previsto no art. 56 da MP n. 2.158-35/2001 depende do cumprimento cumulativo dos requisitos ali estabelecidos, sendo **incabível a fruição do crédito se a empresa, intimada a comprovar o atendimento dos requisitos, não o faz, pedindo prazo adicional, ao final do qual nada apresenta em complemento.** (Acórdão 3401-005.218, de 26/07/2018, unânime em relação ao tema, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, participaram ainda do julgamento os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Rodolfo Tsuboi, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) (grifo nosso)

Mas há, no caso concreto, peculiaridade que torna secundária a verificação de comprovação por outros meios: o lançamento fiscal parte literalmente da premissa de que a única forma de admissão do crédito seria a inserção da informação em nota fiscal, como se verifica à fl. 23 do Relatório Fiscal: “...**o único meio hábil de prova é a nota fiscal**”, embora isso pudesse atentar contra a própria demanda da Fiscalização por documentos adicionais, depois de saber que o frete não estava destacado nas notas fiscais.

E é exatamente tal discussão jurídica que se apresenta como divergência em sede de uniformização jurisprudencial a esta Câmara Superior.

Fiz questão de registrar, em declaração de voto, no acórdão recorrido, que mantenho o entendimento sempre externado em precedentes como o aqui citado e os acórdãos 3401-005.030 e 3401-006.142, que a segregação em nota fiscal não é o único meio de prova apto a demonstrar que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos, para efeito de atendimento à disposição do art. 56, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001.

E que, no presente processo, o fundamento expresso do lançamento foi a obrigatoriedade de que o frete figurasse na nota fiscal para comprovar o direito a crédito no regime especial. E esse fundamento foi afastado, inclusive com endosso em precedente unânime da CSRF:

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP N. 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE. O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, **exigência esta que não é feita pela legislação sob análise**, que exige expressamente que os valores de frete “sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos (art. 56, II, 'b', MP 2.158/2001). (Acórdão 9303-006.465, Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, unânime, sessão de 13/05/2018, com a participação também dos Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran) (grifo nosso)

Destaco, por fim, que o entendimento aqui externado não dispensa as exigências do Regulamento do IPI em relação à nota fiscal, exigências essas que, se descumpridas, ensejam consequências (inclusive sancionatórias) distintas, não atreladas ao regime especial tratado no art. 56 da Medida Provisória 2.158/2001.

Caso a Fiscalização houvesse ultrapassado a barreira formal por ela mesmo indevidamente inserida (e inexistente no comando da Medida Provisória instituidora do regime especial), como o fez em outros procedimentos fiscais, julgados pelo CARF (v.g., Acórdãos 3401-005.030, de 22/05/2018 e 3401-006.142, de 24/04/2019, o lançamento demandaria do Contribuinte o esforço probatório necessário à demonstração (por todos os meios em direito admissíveis) conclusiva de que o frete foi cobrado

juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial, como exige o art. 56, § 1º, II, b, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

### DISPOSITIVO

À vista do acima exposto, e concordando com o relator em relação ao conhecimento, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se hígida a decisão proferida no acórdão recorrido. (grifos originais)

Como se pode observar da decisão transcrita acima, para fruição do regime especial não há qualquer exigência legal do destaque do valor do frete na nota fiscal, sendo que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, entendimento este corroborado pela Solução de Consulta nº 26 – SRRF09/DISIT de 07/02/2012, o que guarda substancial distância com relação à conclusão de que a única forma de prova de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal, o que ora se rechaça. Oportuna a transcrição:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

NOTA FISCAL. PREENCHIMENTO DO VALOR DO FRETE.

MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

A obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal utilizada para instruir despacho de exportação impõe-se apenas quando essa despesa seja cobrada separadamente do preço da mercadoria. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 13, § 1º, II; Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, II, § 1º; Lei nº 7.798, de 1989, art. 15; Convênio Sinief s/nº, de 1970, art. 19, V, “f” e “g”, alterado pelo Ajuste SINIEF nº 03/94, de 29 de setembro de 1994; IN SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, art. 16, I.

(...)

10. Entende-se por “valor do frete” a quantia paga para transportar as mercadorias discriminadas na Nota Fiscal de um local a outro, dentro do território nacional ou além-fronteira.

11. O preenchimento do campo referente ao valor do frete na Nota Fiscal é necessário ainda que **não** haja imposto destacado (casos, por exemplo, de isenção, não-incidência, suspensão), uma vez que a legislação não prevê a dispensa do preenchimento nesses casos. Portanto, o preenchimento do valor do frete e sua condição de pagamento são, por regra, dados de preenchimento obrigatório, ainda que se trate de operação não sujeita ao imposto (IPI ou ICMS).

12. Entrementes, importante ressalva faz-se necessária: a obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal impõe-se apenas nos casos em **que esse valor for cobrado ou debitado em separado do comprador**, hipótese em que o valor do frete será adicionado à base de cálculo do IPI e do ICMS.

13. Com efeito, a Lei nº 7.798, de 1989, por meio de seu art. 15, deu nova redação ao art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (que instituiu o IPI), de modo a prescrever que a base de cálculo do IPI “*compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário*” (destacou-se).

14. É de notar que, anteriormente à edição da Lei nº 7.798, de 1989, o art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964, excluía expressamente da base de cálculo do IPI, as despesas de transporte e seguro, desde que debitadas ao destinatário ou comprador e escrituradas em separado, na nota fiscal (art. 63, § 1º, do RIPI/1982).

15. Por seu turno, a Lei Complementar nº 87, de 1996, de forma similar à Lei nº 7.798, de 1989, no seu art. 13, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, veio estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”, e o valor correspondente a “frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (destacou-se).

16. Em suma, constata-se que a exigência de indicação do valor do frete e do seguro na nota fiscal está vinculada à hipótese em que essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria (situação em que, atualmente, tais importâncias compõem a base de cálculo do ICMS e do IPI), razão por que é lícito **inferir que essa informação é dispensada quando não ocorra essa hipótese**.

Assim, diferentemente da interpretação trazida pelo Ilustre Fiscal com fulcro inciso II, § 1º e 413, inciso V, do RIPI/2010, a solução de consulta acima transcrita esclarece que a indicação separada do frete na nota fiscal para fins de incidência do IPI somente é exigida na “hipótese em que essas despesas sejam cobradas SEPARADAMENTE do preço da mercadoria”, exigência essa que não é trazida pelo art. 56, da MP 2.158-35/2001, que indica a cobrança dessas despesas “JUNTAMENTE do preço da mercadoria”.

Por outro lado, quanto a segregação dos valores cobrados pela prestação do serviço de transporte na venda de automóveis pelo industrial, o lançamento fiscal parte da premissa de que a única forma de admissão do crédito seria a inserção da informação em nota fiscal, visto ser a única forma de confirmar que o valor do frete teria sido pago pelos adquirentes.

No decorrer do processo, a contribuinte trouxe aos autos diversos documentos para demonstrar que a contratação do frete é feita de forma global, sendo calculado seu custo para inclusão no preço do produto. Esta contratação global impossibilita a cobrança do frete destacado na nota fiscal de venda de cada veículo, pois o frete não é individualizado. Tais documentos: contratos de transporte e comprovantes de pagamento, notas fiscais, demonstrativos analíticos dos valores que compõem o preço dos produtos, conhecimento de transporte, controle de seu sistema interno e DANFE, Termos de Adesão ao Regime Especial de Apuração do IPI, dentre outros documentos contábeis (fls. 175/482; 489/524; 749/780).

Contudo, a DRJ entende que *mesmo tendo sido adequadamente contabilizado, nada permite, como bem afirma a Fiscalização, a conclusão imediata de que tal valor (frete) está incluído no valor do produto*.

No entanto, conforme bem destacado na Declaração de Voto, todos os requisitos legais e normativos trazidos foram cumpridos no presente caso e que *as condições previstas pela IN SRF nº 91, de 21/11/2001, para escrituração de crédito presumido decorrente do transporte de automóveis por conta da montadora foram cumpridas, devendo-se apurar o benefício fiscal com base no valor total do imposto destacado na respectiva nota fiscal*.

Segundo o Auditor Fiscal, o uso do termo “preço” pela legislação, exigindo inclusive o emprego da “cláusula C&F” (Custo e Frete) na operação de transporte, evidencia que o frete, contratado/executado pelo estabelecimento produtor, deve ser por ele arcado/pago, sendo repassado na composição do preço da mercadoria (independente, portanto, de efetivo destaque em nota fiscal).

Ainda, oportuno a transcrição:

#### **Declaração de Voto**

## JULGADOR EDISON DE MELO NETO

Divergi do bem fundamentado voto do i. relator no tocante aos requisitos para a fruição do benefício fiscal que possibilita a escrituração de crédito presumido sobre o frete cobrado pela prestação do serviço de transporte na venda de automóveis pelo industrial.

Inicialmente, deve-se consignar que a análise de processos fiscais no âmbito administrativo obedece de forma irrestrita aos atos legais que comandam as disciplinas em discussão, assim como o manifesto entendimento da Receita Federal do Brasil.

O benefício fiscal em tela restou concedido por meio do art. 56 da Medida Provisória 2158-35 de 2001, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 91, de 21/11/2001, nos seguintes termos:

*Art. 1º O regime especial de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído nos termos do art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, consiste no direito de o estabelecimento industrial, fabricante dos produtos classificados nos Códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex-01, 8702.90.90 Ex-01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 8706.00.20 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelo Decreto No 3.777, de 23 de março de 2001, creditar-se de três por cento do valor do imposto devido em cada operação. (...)*

*§1º A opção será renovada anualmente e aplica-se a todas as operações de saída, relativas aos produtos relacionados no art. 1o, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção;*

*§2º As operações referidas no §1º serão, obrigatoriamente, conduzidas com cláusula C & F;*

*§3º O descumprimento das condições do regime especial obriga o contribuinte à restituição do benefício usufruído durante o ano-calendário, caracterizando-se como falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados;*

*Art. 3º A base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal.*

*Art. 4º O valor do crédito será informado no campo "informações Complementares" do Livro de Apuração do IPI, modelo 8 e deduzido do "Valor do IPI", com a discriminação "Crédito Instituído pelo Art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 2001".*

*Art. 5º Deverá ser computado o frete realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente.*

*Parágrafo único. Na hipótese a que se refere o parágrafo único do art. 1º, deverá ser considerado o frete realizado desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente. (grifou-se)*

A Autoridade Fiscal entendeu pela necessidade de demonstração pela Autuada de que o valor do frete teria sido cobrado juntamente com o preço do produto para que seja possível a utilização do crédito presumido, considerando que seria fundamental que o frete estivesse destacado na Nota Fiscal.

Para a Autuada, o destaque do valor do frete na Nota Fiscal não seria condição para a fruição do crédito presumido.

**Por unanimidade, esta turma de julgamento entendeu que a legislação de regência do crédito presumido em questão não obriga, para a sua fruição, que haja o destaque do frete na Nota Fiscal de venda do veículo. Por maioria, concluiu-se que dentre os requisitos legais para a fruição do benefício fiscal estaria a necessidade de demonstração de que o valor do frete teria sido cobrado juntamente com o**

**preço do produto mediante a confirmação de valores do sistema interno da empresa, TOIOS, e a inexistência de incoerências na formação de preços dos veículos.**

**Por outro lado, na visão deste julgador, entende-se que as condições previstas pela IN SRF nº 91, de 21/11/2001, para escrituração de crédito presumido decorrente do transporte de automóveis por conta da montadora foram cumpridas, devendo-se apurar o benefício fiscal com base no valor total do imposto destacado na respectiva nota fiscal.**

Inexistindo destaque do valor do frete em Nota Fiscal, como poder-se-á verificar o requisito da exigência de inclusão do valor do frete no preço dos veículos?

As respostas estão na IN SRF nº 91, de 21/11/2001, transcrita acima, que dispõe sobre o regime especial de apuração do IPI de que trata o benefício fiscal instituído pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001. Nela consta que as operações deverão ser conduzidas com a cláusula C&F e a base de cálculo do crédito será o valor total do imposto destacado na respectiva nota fiscal.

Nas operações mercantis de compra e venda, a Cláusula C&F inclui no preço da mercadoria vendida, as despesas com seguro e frete até o local de destino. A Cláusula C&F estabelece o princípio de que cabe ao vendedor a obrigação de entregar a mercadoria ao comprador, no local em que este tem seu estabelecimento, ou local que indicar, correndo por conta do vendedor as despesas com frete e seguro.

Portanto, na Cláusula C&F as despesas decorrentes do transporte correm por conta do vendedor, no caso do benefício fiscal em análise por conta do industrial.

**E no caso em tela, restou demonstrado que:**

- o frete foi arcado pela Emitente (autuada), com informação da pessoa jurídica transportadora, por intermédio de registro na nota fiscal;**
- existe contrato de prestação de serviço de transporte e/ou conhecimento de transporte que contenha o valor do frete relativo a cada operação;**

Portanto, na visão deste julgador, entende-se que as condições previstas pela IN SRF nº 91, de 21/11/2001, para escrituração de crédito presumido decorrente do transporte de automóveis por conta da montadora foram cumpridas, devendo-se apurar o benefício fiscal com base no valor total do imposto destacado na respectiva nota fiscal.

**A partir da constatação da contratação do serviço de frete e da possibilidade de individualização da despesa de transporte por veículo entende-se que cumpriu-se o requisito estabelecido na Instrução Normativa que regulamenta a questão. A exigência de que se demonstre a formação de custos do automóvel não encontra respaldo na interpretação da IN SRF nº 91, de 21/11/2001. Ou seja, na visão deste julgador, não há dúvida de que o frete restou contratado pela montadora e restou individualizado em cada operação de venda de veículo.**

Feitas estas considerações, formo minha convicção no sentido de que a Autuada observou os requisitos para fruição do benefício fiscal.

EDISON DE MELO NETO – Assinado digitalmente

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – matrícula 1220952

Em vista de todo exposto, entendo que restou demonstrado pelos documentos, notas fiscais e método de cálculo de apuração de custos para inclusão do frete no preço do veículo, especialmente a utilização da cláusula C&F, e que a recorrente assumiu o ônus destes custos, repassando no preço do produto vendido para que estes valores fossem

cobrados dos adquirentes, em atendimento ao disposto no art. 56, II, "b" da MP nº 2.158-35, faz jus a recorrente ao aproveitamento de créditos de IPI sob essa modalidade.

A exemplo da comprovação mencionada:

**DANFE 95988 – CHASSI 9BWDB4SU39T185869 (fls. 3.117 e seguintes)**

No mesmo sentido, e do mesmo contribuinte, foram as seguintes decisões neste Tribunal Administrativo:

“REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE. O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não é trazida pela legislação aplicável que, por sua vez, exige apenas expressamente que os valores de frete sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos” (Acórdão 9303-010.948, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, J: 10/11/2020. No mesmo sentido, acórdão 9303-006.465, Rel. Cons. Charles Meyer de Castro Souza, J: 13/03/2018).

“CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. POSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO. Demonstrado o atendimento dos requisitos estabelecidos pela legislação específica do crédito presumido do frete - especialmente a utilização da cláusula C&F e a cobrança do valor do frete juntamente com o preço do veículo - a interessada faz jus ao aproveitamento de créditos de IPI sob essa modalidade”(Acórdão 3301-005.328, Rel. Cons. Semíramis de Oliveira Duro, J: 23/10/2018. No mesmo sentido, da mesma Turma, o acórdão 3301-005.065).

“IPI. REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE. O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não está contida na legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos" (Acórdão 3201-005.056, Rel. Cons. Leonardo Macedo, J: 26/02/2019. No mesmo sentido, da mesma Turma acórdão 3201-004.268).

“REGIME ESPECIAL ART. 56, MP 2.15835/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não é feita pela legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete 'sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos' (art. 56, II, 'b', MP 2.158/2001)” (Acórdão 3402-004.086, Rel. Cons. Maysa de Sá P. Deligne, J: 27/04/2017).

Voto, portanto, no presente tópico, pelo provimento do pedido.

### ***Devoluções e retornos***

A Fiscalização glosou créditos de devolução/retorno de produtos porque a Recorrente não teria apresentado o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque – LRCPE, ou sistema equivalente. O material apresentado – **notas fiscais, contas contábeis, sistema de controle de estoque, telas extraídas do sistema SAP e planilhas** – seria insuficiente, sobretudo porque não indicaria o número da nota fiscal de devolução.

A Câmara Superior já se manifestou sobre a temática, inclusive em situação idêntica do mesmo recorrente, no Acórdão nº , do voto vencedor da Conselheira Tatiana:

Tendo sido direcionado em sessão de julgamento pelo conhecimento do recurso em relação às duas matérias, primeiramente, passo a discorrer sobre a discussão acerca dos créditos de devoluções e retornos – o que importa adiantar que essa 3ª Turma, com o antigo colegiado, já refletiu sobre esse tema, cabendo-me recordar o acórdão 9303-006.481, que consignou a seguinte ementa: “[...] CRÉDITOS BÁSICO DO IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, mas comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto [...]”

Nesse acórdão, por maioria de votos, prevaleceu o voto do nobre ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que refletiu em seu voto: “[...] No mérito, com relação a esta primeira matéria, entendemos assistir razão à contribuinte. Não desconhecemos que os arts. 169 e 172 do RIPI/2002 exigem, como condição ao direito ao crédito, a escrituração das notas fiscais recebidas em devolução nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente. Contudo,

referidos dispositivos devem ser interpretados em conjunto com o que dispõem os arts. 190 e 191 do mesmo RIPI/2002, os quais conferem legitimidade ao crédito de IPI, documentalmente comprovado, quando da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, e o art. 191 confere legitimidade ao crédito, ainda que não escriturado, desde que alegado até a fase de impugnação. Portanto, valoriza a realidade do crédito em comparação com o aspecto formal que envolve a sua escrituração.

Esse tema foi muito bem enfrentado pelo il. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, relator do Acórdão nº 3302003.056, de 23/02/2016, cujos fundamentos, que passamos a reproduzir, adotamos como razão de decidir: A justificativa apresentada pela fiscalização para não admitir os registros alternativos consignados nas fichas de controle de qualidade (fls. 972/1428) foi que a impossibilidade de identificação individuada das operações tornava incabível a apropriação de créditos relativos a mercadorias devolvidas ou retornadas nessas condições. No entanto, essa justificativa contradiz os dados consignados no Anexo C do Termo de Verificação Fiscal (fls. 819/838), em que especificado todos os dados necessários a perfeita identificação da operação, incluindo o valor do IPI lançado na respectiva nota fiscal de devolução. E em relação à não aceitação do sistema alternativo de controle quantitativo permanente de estoque, a fiscalização não mencionou qual dos requisitos, estabelecidos no citado art. 388 do RIPI/2002, as referidas fichas de controle de qualidade, escrituradas pela autuada, não atendia. Além disso, a recorrente trouxe à colação dos autos, a título de exemplo, alguns registros consignados nos Livros Razão e Diário, que ratificam as operações de devolução registradas nas notas fiscais e no Livro Registro de Entrada. Por todas essas razões, este Relator está convencido de que o motivo apresentado pela fiscalização não é suficiente para descaracterizar as referidas operações de devolução e tampouco o direito de a recorrente apropriar-se dos créditos do IPI registrados em documentos fiscais idôneos, conforme exigência determinada nos arts. 190, I, e 191 do RIPI/2002, a seguir transcritos: Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade: I nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial; [...] Art. 191. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação. Assim, ainda que a recorrente tivesse descumprido o requisito atinente à escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, deve ser observado que disposto no referido art. 190, I, exige a comprovação da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, por meio de documentação fiscal idônea, isto é, este comando legal sobreleva o valor da situação fática ou real, concernente ao retorno dos produtos ao estabelecimento vendedor, ao passo que o arts. 169 e 172 do RIPI/2002 valorizam em demasia o aspecto formal consistente na mera escrituração do citado livro. No mesmo sentido, em reforço à prevalência da verdade material sobre a verdade formal, no âmbito do lançamento de ofício, nos termos do citado art. 191, são considerados escriturados e, portanto, passíveis de dedução os créditos que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação. Induvidosamente, tratasse de aparente conflito de normas, que, se de um lado justifica a manutenção da exigência por falta de escrituração do citado livro, de outro justifica o acatamento dos créditos, comprovadamente legítimos, comprovados por documentação idônea. Assim, como não há provas nos autos de que os créditos glosados são ilegítimos, sob pena de inobservância do princípio da não cumulatividade, eles devem ser admitidos e deduzidos do valor do imposto devido. No mesmo sentido, decidiu a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do julgado, cujo enunciado da ementa segue transcrito: IPI. CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO. Ainda que não escriturados no Livro Modelo 3 ou controle subsidiário, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea que lhes confere tal condição e, ainda, alegados até a impugnação, merecem ser aproveitados. Os comandos insitos nos artigos 97 e 98, prevalecem àqueles integrantes dos artigos 84 e 86, II, letra b, todos do RIPI/82. Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional não

provido. (Ac. CSRF/020.818. Processo nº 13708.002555/9414. Rel. Luiza Helena Galante de Moraes. j. 16.08.1999). Com base nessas considerações, fica demonstrado o direito de a decorrente creditar-se dos valores do IPI discriminados no citado Anexo C, relativos as citadas operações de devolução dos produtos vendidos. (grifos do original).”

Percebe-se que os arts. 169 e 172 do RIPI/02 – atuais arts. 231 e 234 do RIPI/10 devem ser considerados em conjunto com o que refletem os arts. 190 e 191, que conferem legitimidade ao crédito de IPI, documentalmente comprovado, quando da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, e o art. 191 confere legitimidade ao crédito, ainda que não escriturado, desde que alegado até a fase de impugnação.

O que, por conseguinte, deve-se aplicar o Princípio da Formalidade Moderada em pró da verdade material inerente a realidade do crédito. Vê-se que o sistema utilizado pela contribuinte registra, de fato, todas as informações necessárias, até mesmo o número da nota da entrada no caso de devolução, exibindo o controle do estoque.

No presente caso, há registros contábeis – contas do Diário e Razão, Livros de Registros de Entrada e Saída. Sendo assim, cabe recordar que pode-se aplicar ainda o art. 252 do RIPI/10, antigo art. 191 do RIPI/02, que garante o crédito quando originário de imposto comprovadamente pago, ainda que não escriturado adequadamente.

Por fim, cabe considerar o Sistema SAP como equivalente, tal como reza o termo na legislação vigente – art. 172, considerando ainda que o contribuinte possui controle por veículo individualizado (por chassi). Em vista do exposto, demos provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo nessa parte.

Com efeito, o sistema da Recorrente serve para os mesmos fins do LRCPE.

Contempla:

- 1) As mercadorias fabricadas pela Recorrente;
- 2) As datas em que industrializadas e comercializadas;
- 3) Os destinatários;
- 4) As datas em que retornaram ao seu estabelecimento;
- 5) Os números (5.1) das notas fiscais e (5.2) dos CFOPs;
- 6) Os tributos IPI e ICMS devidos;
- 7) As NCMs;
- 8) Os chassis;
- 9) A descrição analítica; e
- 10) A consolidação das devoluções totais de controle das mercadorias e estoque.

A exemplo da comprovação, pelo sistema alternativo, segue conforme a Nota Fiscal abaixo:

Fl. 22 do Acórdão n.º 3302-013.911 - 3ª Sejl/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10860.720104/2014-71

SP TAUBATE DRF

Fl. 2455

MX750-MX \*\* CONSULTA DOS CUSTOS DOS VEÍCULOS \*\* 25/08/14 08:58:24  
=> USUÁRIO URSALEI

CHASSI : 98WAB05069T060747 PLANTA : 13 MODEL CODE: 5U11E4  
CARRID : 2648849 CARRID VIN : 2648849  
ALTERA-2P8 : N DATA-PONTO-7: 28/06/2008 DATA-PONTO-8: 02/07/2008

|                 |          |           |        |                |           |
|-----------------|----------|-----------|--------|----------------|-----------|
| MAT. NACIONAL:  | 7.931,97 | MAT. IMP: | 816,69 | FABRICADO:     | 2.284,54  |
| AJUSTE NAC...:  | 5,23-    | DES/IMP:  | 78,86  | AJUST. FAB...: | 1,50-     |
| SVE NAC.....:   |          | SVE IMP:  |        | SVE FAB...:    |           |
| MÃO-DE-OBRA...: | 385,04   | D.G.F...: | 559,11 | FERRAMENT...:  | 326,00    |
| FRETE.....:     | 99,98    | DGF OUT:  | 635,47 | FRINGE...:     | 354,18    |
| IMPOSTO (II):   |          | OUTROS..: |        | TOTAL SP7:     | 13.465,11 |
| NO SVE.....:    |          |           |        | TOTAL SP8:     |           |

DEALER: 038 MERCADO: DOMESTICO DESPACHO:  
NF: 95565 SÉRIE: 3 DATA NF: 10/01/2009 VALOR: 30.285,82  
DATA CANCEL: 10/01/2009 IPI: 1.545,40 ICMS: 3.371,79

PF1=AJUDA 2= 3=MENU ANTER 4= 5=SAÍDA 6=ALTER 2P8  
PF7= 8= 9=MENU PRIN 10=ENDUSER 11= 12=

\*\*\* CONSULTA EFETUADA \*\*\*

SP TAUBATE DRF

Volkswagen do Brasil - Indústria de Veículos Automotores Ltda.

11/07/08

NOTA FISCAL/FATURA

DE: 012003-000 SP

PARA: 012003-000 SP

DATA: 02/07/08

VALOR: 30.285,82

ICMS: 3.371,79

IPI: 1.545,40

RECEBIDO

07 JUL 2008

Yaguê Contabil Logística S/A

Registro da saída do veículo:

| 01-00A                    | REGISTRO DE SAÍDA - MODELO P-2                                       | 10.781                         |
|---------------------------|----------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| FABRICA-31 TAUBATE DRF    | CHPJ- 50.104.422/0024-46 INSCRI. EST.- 688.027.786.114               | POLHA 309.092 REF.-07/2008     |
| DOCUMENTO FISCAL          | CODIFICACAO OPERACAO COM DEBITO DO IMPOSTO                           | OPERACAO SEM DEBITO DO IMPOSTO |
| TO SE NUMERO DA NF DIA UF | VALOR CONTABIL CONTAR FISC ICM BASE DE CALCULO ALIQ IMPOSTO DEBITADO | ISINTO N/TRIB OUTRAS OMS       |
| DE A                      |                                                                      |                                |
| NF 31 680021              | 02 SP 27139,56 700000 5 4010CM                                       | 29365,00 517,72                |
|                           |                                                                      | 24884,28 12,00 2966,11         |
|                           |                                                                      | 24884,28 1740,99               |
|                           |                                                                      | 28190,00 514,29                |
| NF 31 680022              | 02 SP 26879,97 700000 5 4010CM                                       | 24645,44 12,00 2957,45         |
|                           |                                                                      | 24645,44 1729,18               |
|                           |                                                                      | 28895,00 509,35                |
| NF 31 680023              | 02 SP 26976,07 700000 5 4010CM                                       | 26569,12 12,00 3188,29         |
|                           |                                                                      | 26569,12 1859,84               |
|                           |                                                                      | 31140,00 549,11                |
| NF 31 680024              | 02 SP 29592,14 700000 5 4010CM                                       | 27132,15 12,00 3255,86         |
|                           |                                                                      | 27132,15 1899,25               |
|                           |                                                                      | 31805,00 560,74                |
| NF 31 680025              | 02 SP 31377,96 700000 5 4010CM                                       | 27493,95 12,00 3289,27         |
|                           |                                                                      | 27493,95 1899,25               |
|                           |                                                                      | 34655,00 808,33                |
| NF 31 680026              | 02 MS 26281,28 700000 6 4010CM                                       | 21633,22 7,00 3514,33          |
|                           |                                                                      | 22810,11 1596,71               |

O veículo em questão nos documentos supramencionados foi devolvido pela concessionária:

[illegible]

A Nota Fiscal foi devidamente escriturada:

[illegible]

A devolução do veículo em referência passou a constar do estoque, com escrituração no Livro Razão:

[illegible]

| Tipologia | Data doc.  | Part. no. 3   | N° doc.    | Referenza | Tecnic                                        | Tecnic assegnati documenti | St |
|-----------|------------|---------------|------------|-----------|-----------------------------------------------|----------------------------|----|
| RI        | 21.01.2009 | 75.707.490.24 | 2009000994 | PI-40092  | Test Gato test prod. senza procedura standard | GAT - PROD TEST COMP       | 00 |
| RI        | 21.01.2009 | 75.740.590.24 | 2009000995 | PI-40093  | Test Gato prod. senza procedura - test prod   | GAT - PROD TEST            | 00 |
| RI        | 21.01.2009 | 1.436.130.24  | 2009000992 | PI-40090  | Test Gato prod. senza procedura - test prod   | GAT - PROD TEST            | 00 |
| RI        | 21.01.2009 | 1.436.130.24  | 2009000993 | PI-40091  | Test Gato prod. senza procedura - test prod   | GAT - PROD TEST            | 00 |
| RI        | 21.01.2009 | 12.538.430.76 | 2009000996 | PI-40094  | Test Gato prod. senza procedura - test prod   | GAT - PROD TEST            | 00 |

|                   |    |        |               |
|-------------------|----|--------|---------------|
| 9BWA805U49T140208 | 13 | 5U11E4 | -14.026,90    |
| 9BWA805U29T106252 | 13 | 5U11E4 | -13.703,32    |
| 9BWA805U99T099199 | 13 | 5U11E4 | -13.659,53    |
| 9BWA805U69T060747 | 13 | 5U11E4 | -13.465,11    |
| 9BWA805U29T085239 | 13 | 5U11E4 | -13.596,04    |
| 9BWA805U29T085659 | 13 | 5U11E4 | -13.596,04    |
|                   |    |        | -1.620.556,01 |

| CONTABILIZAÇÃO           |           |                |     |              |                                    |
|--------------------------|-----------|----------------|-----|--------------|------------------------------------|
| Termino do Abastecimento |           | Valor Estimado | IVT | Estimativa   | Descrição do                       |
| 12/00                    | 200000000 | 977.239.000    | 0   | 500020000005 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |
| 12/00                    | 000000000 | 074.000.000    | 0   | 500020000006 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |
| 12/00                    | 000000000 | 1.5.000.000    | 0   | 500020000007 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |
| 12/00                    | 300000000 | 500.000.000    | 0   | 500020000008 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |
| 12/00                    | 000000000 | 800.000.000    | 0   | 500020000009 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |
| 12/00                    | 000000000 | 1.000.000.000  | 0   | 500020000010 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |
| 12/00                    | 000000000 | 1.000.000.000  | 0   | 500020000011 | CANCELAMENTO DE VOUCHER DE VOUCHER |

Após todo trâmite, o mesmo veículo foi novamente vendido, conforme nota fiscal

abaixo:

[illegible]

| REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDA DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS                                                                                       |            |               |               |       |            |           |                       |                       |                       |                                              |                       |                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|---------------|---------------|-------|------------|-----------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| CONTRIBUÍDE: VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA<br>CNPJ/CPF: 19.141.422/0004-46 INSCRIÇÃO ESTADUAL: 69027780114 UF-SP MUNICÍPIO: Tatuapé - SP |            |               |               |       |            |           |                       |                       |                       | PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2009 a 31/01/2009 |                       |                       |
| DATA EMISSÃO                                                                                                                                                           | DATA SAÍDA | NUM. DO CUPOM | TIPO DE CUPOM | VALOR | VALOR ICMS | VALOR IPI | VALOR IPI-RESTITUIÇÃO | VALOR IPI-RESTITUIÇÃO | VALOR IPI-RESTITUIÇÃO | VALOR IPI-RESTITUIÇÃO                        | VALOR IPI-RESTITUIÇÃO | VALOR IPI-RESTITUIÇÃO |
| 000                                                                                                                                                                    | 5101       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 16/01/2009                                                                                                                                                             | 16/01/2009 | 05548         | 05            | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 000                                                                                                                                                                    | 5401       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 010                                                                                                                                                                    | 5401       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 10/01/2009                                                                                                                                                             | 16/01/2009 | 05564         | 05            | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 010                                                                                                                                                                    | 5401       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 10/01/2009                                                                                                                                                             | 16/01/2009 | 05565         | 05            | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 010                                                                                                                                                                    | 5401       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 10/01/2009                                                                                                                                                             | 10/01/2009 | 05566         | 05            | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 010                                                                                                                                                                    | 5401       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 10/01/2009                                                                                                                                                             | 10/01/2009 | 05567         | 05            | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |
| 010                                                                                                                                                                    | 5401       | 12.00         | 3             | 09    | 3730567    | 1.854,17  | 0,00                  | 0,00                  | 1.854,17              | 0,00                                         | 1.854,17              | 0,00                  |

Isto posto, voto por dar provimento ao pedido neste tópico.

### **Créditos básicos**

Foram glosados créditos na aquisição de produtos sujeitos à suspensão do IPI. Segundo a Fiscalização, certos fornecedores teriam deixado de aplicar o regime de suspensão obrigatória do tributo, o que deveria ter sido observado pela Recorrente, que não poderia se creditar dos montantes destacados indevidamente.

Afirma o recorrente que quem deu causa ao descumprimento do regime especial foi o fornecedor, e que agiu de boa-fé, sem causar qualquer prejuízo ao erário, e que, caso não reconhecido o crédito, haverá apropriação indébita de recursos pelo Poder Público.

Sem razão a recorrente.

Para dirimir o presente tópico, por bem ter caminhado a decisão de primeira instância, adoto como minhas as razões de decidir lá expostas:

“A fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de materiais destinados à montagem de produtos autopropulsados por entender que tais produtos deveriam ter sido adquiridos com suspensão do imposto. A autuada contesta a glosa alegando que os materiais adquiridos não se enquadravam nos casos de suspensão, e ainda que assim fosse, faria jus ao creditamento por ter pago o imposto na operação de compra. Assim estabelece o art. 5º da Lei nº 9.826/99, que teve a sua redação alterada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002: Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) (...) § 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente: (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) § 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) § 4º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão ‘Saída com suspensão do IPI’ com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas. (Incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002) (...)” A suspensão em foco encontrava-se regulamentada no art. 113, inciso III, e § 3º, inciso II, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) em vigor à época: “Suspensão Art.136. Sairão com suspensão do imposto: (grifos nossos) I – (...)II – (...) III - do estabelecimento industrial, os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI (Lei no 9.826, de 1999, art. 5o , e Lei no 10.485, de 2002, art. 4o ); (...) § 1º (...)§3º A suspensão de que tratam os incisos III e IV do caput é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4o ): I – (...) II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos Códigos 8704.10, 8704.2 e 8704.3 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, inciso II, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4o ). (...)”

Da leitura dos dispositivos legais e normativos acima conclui-se que a suspensão do IPI prevista não é opcional, mas obrigatória, haja vista a expressão “sairão com suspensão” – indicativa de obrigatoriedade – constante dos dispositivos legais e regulamentares retro citados. Note-se que quando a suspensão é facultativa a expressão utilizada é “poderão sair com suspensão do imposto”, a exemplo do que dispõe o art. 42 do RIPI/2002. Passa-se então a analisar se as aquisições efetuadas pela impugnante enquadravam-se nos casos de obrigatoriedade de suspensão do imposto. Em sua impugnação, a contribuinte comete um equívoco na interpretação do caput do art. 5º da Lei nº 9.826/99, ao alegar que os produtos adquiridos não se classificavam nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, razão pela qual não estariam sujeitos ao regime de suspensão. Entretanto, o que deve estar classificado nestas posições é o produto autopropulsado, e não os materiais adquiridos. Ou seja, quaisquer componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, classificados em qualquer posição da TIPI, desde que destinados a produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, devem sair com suspensão do imposto. No caso do presente processo, a fiscalização elaborou o demonstrativo no qual se verifica que os produtos adquiridos destinam-se à fabricação de produtos autopropulsados, sendo portanto, casos de suspensão obrigatória. Deste modo, o destaque do imposto efetuado pelos fornecedores dos insumos nas notas fiscais de saída foi indevido. No caso de destaque a maior do imposto, compete às empresas fornecedoras impetrar administrativamente pedidos de restituição do imposto indevidamente pago. À interessada, como terceiro, seria lícito, apenas, autorizar expressamente os fornecedores a receber a restituição das quantias porventura pagas indevidamente, em virtude da transferência do ônus financeiro. É o preceito extraído do CTN, art. 166, in verbis: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. Por fim, restaria à empresa adquirente requerer, na esfera civil, a devolução por parte do fornecedor do valor pago indevidamente. Desta forma, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização, por se tratarem de operações sujeitas obrigatoriamente ao regime de suspensão do IPI, não podendo a adquirente se creditar do imposto indevidamente destacado na operação.”

### **Isto posto, nego provimento ao pedido deste tópico.**

### **Do resultado da diligência quanto ao saldo credor dezembro/2008**

O processo teve o julgamento convertido em diligência para melhor apurar os reflexos do saldo credor, porque havia conexão com o processo administrativo nº 10860.721016/2013-14.

### **A diligência foi proposta nos seguintes termos:**

Assim, o deslinde dessa controvérsia é prejudicial da que se trava neste processo. Por isso, proponho que se baixe o processo à DRFTaubaté-SP, em diligência, para que aquela Autoridade Preparadora providencie a juntada da decisão final que for proferida no processo 10860.721016/201314 e, em parecer circunstanciado, repercuta no lançamento ora sub judice caso seja favorável ao ora recorrente, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação.

### **A Informação Fiscal dispõe quanto ao resultado da diligência:**

Em atendimento ao solicitado na **Resolução 3403-000.601 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**, fls 3.233 a 3.238, temos a informar o seguinte:

1. O relator da citada Resolução, em seu voto, faz a seguinte solicitação: “*A propósito, o saldo credor referente ao período de julho a dezembro de 2008, transferido para o*

*mês de janeiro de 2009, é discutido nos autos do processo administrativo fiscal 10860.721016/2013-14, que se encontra pendente de julgamento de recurso voluntário, desde 14/05/2014, quando foi sorteado ao Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira da 1ª TO desta 4ª Câmara.*

Assim, o deslinde dessa controvérsia é prejudicial da que se trava neste processo. Por isso, proponho que se baixe o processo à DRF-Taubaté-SP, em diligência, para que aquela Autoridade Preparadora providencie a juntada da decisão **final** que for proferida no processo 10860.721016/201314 e, em parecer circunstanciado, repercuta-a no lançamento ora sub judice caso seja favorável ao ora recorrente, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação”.

**2. O Acórdão do Recurso Especial do Contribuinte nº 9303-009.169 – CSRF /3ª Turma**, encerrou a discussão administrativa do processo 10860.721016/2013-14, onde houve provimento parcial ao contribuinte, exonerando o lançamento totalmente com relação ao “regime de suspensão do IPI previsto no artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999” (item 0001 CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO, no Auto de Infração) e parcialmente quanto aos “créditos provenientes de mercadorias devolvidas e às obrigações acessórias concernentes” (item 0002 CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITO INDEVIDO POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTO, no Auto de Infração).

3. Quanto ao item 0001 a questão é simples. O valor do lançamento nos meses de julho a dezembro de 2008 passa a ser zero.

4. Quanto ao item 0002 a questão é um pouco mais complexa. O único mês que sofre alteração no lançamento é o mês de dezembro. O processo supra foi favorável ao contribuinte quanto ao crédito **somente** das “Devoluções Fictas”. Tais devoluções se deram em razão do Decreto 6.687, de 11/12/2008.

5. Como no valor lançado nesse item engloba tanto as devoluções normais quanto as “fictas”, foi necessário o cálculo para segregar as partes. Tal procedimento se encontra detalhado na INFORMAÇÃO FISCAL constante desse processo, de fls. 4.980 a 4.986.

6. O valor a ser exonerado do lançamento, relativo ao mês de dezembro 2008, a título de “Devolução Ficta” é de R\$ 18.165.894,20.

7. Como na escrita original do Livro de Registro e Apuração do IPI feita pelo contribuinte existia um saldo credor somente no mês de dezembro de 2018, no valor de R\$ 3.616.645,12, é necessário proceder a reconstituição do saldo neste mês, conforme abaixo:

| Saldo Credor<br>LRAIPI (+) | Crédito Glosado<br>AI (-) | Crédito<br>Exonerado<br>0001 (+) | Crédito<br>Exonerado<br>0002 (-) | Saldo<br>Reconstituído |
|----------------------------|---------------------------|----------------------------------|----------------------------------|------------------------|
| 3.616.645,12               | 21.636.670,84             | 287.086,00                       | 18.165.894,20                    | 432.954,48             |

8. Entretanto, este saldo credor no mês de dezembro 2008 não é o final. **No processo 10860.721985/2012-86, cujo objeto é um Auto de Infração do IPI contra o mesmo estabelecimento de VOLKSVAGEN, há uma glosa de “Crédito Presumido – Frete” em todos os períodos de apuração do imposto no ano de 2008, sendo a glosa no mês de dezembro no valor de R\$ 574.339,85.**

9. Esse último processo também já transitou na via administrativa com a manutenção integral do crédito tributário lançado, conforme **Acórdão de Recurso Voluntário 3402-003.014 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** e **Acórdão de Recurso Especial do Procurador nº 9303-006.328 – 3ª Turma CSRF**.

10. Sendo assim, o saldo final reconstituído no mês de dezembro de 2008 passa a ser R\$ 141.485,37 devedor (432.954,48 – 574.339,85).

11. Ou seja, a informação que esta Fiscalização tem para a solicitação constante da Resolução 3403-000.601 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária é de que não há saldo credor no mês de dezembro de 2008.

Com razão a recorrente em sua manifestação, quando aponta que não pode a fiscalização proceder o balizamento do saldo apurado com o valor de débito oriundo de outro processo administrativo de um auto de infração de IPI do mesmo período, insurgindo-se somente nessa fase processual.

Diligência não é lançamento tributário, e mesmo tratando de ato administrativo relativo ao despacho decisório, não se pode repentinamente e no decorrer do processo administrativo fiscal a fiscalização entender possível alterar as razões pelas quais – dispostas no presente processo na controvérsia esposada no processo nº, não foi inicialmente considerada a existência de saldo credor.

Nesse sentido, voto pelo reconhecimento do saldo credor, nos termos do resultado do processo administrativo nº 10860.721016/2013-14, no valor de R\$ 432.954,48.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto pelo parcial provimento do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro