



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10860.720193/2014-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.856 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria IPI
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/03/2009

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, que deveriam ter saído do estabelecimento fornecedor com a suspensão do imposto.

DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS. LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU SISTEMA EQUIVALENTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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 de sistema de controle equivalente.

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. FRETE.

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.

Recurso Voluntário parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para (i) excluir os juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim; e (ii) negar provimento quanto às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz e Diego Diniz Ribeiro que deram provimento para reverter as glosas dos créditos por devolução. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento para reverter as glosas do crédito presumido sobre fretes. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Rodrigo Evangelista Munhoz, OAB/SP 371.221.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Porto Alegre/RS que julgou **improcedente** a impugnação.

Trata o processo de auto de infração relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e multa de ofício, lavrado pela fiscalização da DRF-Taubaté/SP, no montante de R\$ 13.178.016,54, em face das seguintes irregularidades:

1) créditos básicos indevidos relativos *a 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;

2) 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) crédito presumido de IPI indevido sobre *frete*, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, em face da não comprovação de que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos;

A atuada apresentou impugnação, solicitando a realização de diligência para responder aos quesitos formulados e aduzindo, em síntese, que:

(i) as aquisições de produtos autopropulsados classificados nas posições da NCM 3926, 7007, 7210, 7215, 7320, 7325, 8512, 8539 e 8708 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 impugnante, em decorrência da não cumulatividade do IPI;

(ii) 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 (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;

(iii) o conjunto de documentos apresentados pela impugnante no curso do procedimento fiscal, ora reproduzido, apresenta-se como controle apto a demonstrar o retorno do bem anteriormente vendido, fato que possibilita o aproveitamento dos créditos;

(iv) 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;

(v) a impugnante 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;

(vi) a impugnante demonstrou, também, que contabilizou a receita de forma segregada, destacando da receita de vendas do valor relacionado ao frete computado no preço;

(viii) na remota hipótese de manutenção do lançamento, 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.

Mediante o Acórdão nº **10-51.067**, de 30 de julho de 2014, a 3ª Turma da DRJ/Porto Alegre julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/02/2009 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 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.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi regularmente cientificada do Acórdão de primeira instância, pela abertura do arquivo correspondente no sistema e-processo em 06/08/2014, tendo apresentado Recurso Voluntário, em 04/09/2014, mediante o qual traz, basicamente, as mesmas alegações da manifestação de inconformidade, as quais serão abaixo debatidas.

Por um equívoco, a autoridade preparadora tinha emitido o Termo de Perempção, vez que o recurso voluntário tinha, na verdade, sido apresentado tempestivamente, mas só juntado aos autos posteriormente. No despacho de encaminhamento a este CARF, foi informado que se deveria desconsiderar o referido Termo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso é tempestivo e foi apresentado por legítimos representantes da contribuinte, pelo que dele tomo conhecimento.

1) Produtos que deveriam ter sido adquiridos com suspensão:

Nesta parte, sustenta a recorrente que o regime da suspensão teria sido aplicado indevidamente, vez que seriam aplicáveis somente às posições da TIPI especificadas no art. 5º da Lei nº 9.826/99 e não aos produtos adquiridos por ela, vinculados às posições 3926, 7007, 7210, 7215, 7320, 7325, 8512, 8539 e 8708. No entanto, não lhe assiste razão.

A leitura do art. 5º da Lei nº 9.826/99, abaixo transcrito, não deixa margem à dúvida de que as posições tarifárias mencionadas no dispositivo referem-se **aos produtos autopropulsados**, os quais devem ser objeto de aquisição com suspensão do imposto:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/02/2016

6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA,

Assinado digitalmente em 01/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 02/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 2002)*

*§ 1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no **caput**, de origem estrangeira, serão desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente por estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 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 2002)

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; (Incluído pela Lei nº 10.485, de 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. (Incluído pela Lei nº 10.485, de 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 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 2002)*

[Grifos da Conselheira Relatora]

Conforme se vê no § 4º acima, é obrigatória a saída do produto com suspensão do tributo do estabelecimento fornecedor, sendo expressamente "vedado o registro do imposto nas referidas notas".

Desta forma, tendo sido as notas fiscais emitidas pelo fornecedor da recorrente em desconformidade com a determinação legal, com o destaque do IPI, quando deveria esse tributo estar suspenso, pretende agora a recorrente sanear o equívoco com a aplicação do princípio da não cumulatividade, nos termos do art. 49 do CTN, o que, certamente, não encontra abrigo no nosso sistema jurídico.

Por certo, a técnica da não cumulatividade seria aplicável na hipótese em que o IPI fosse devido e cobrado na operação anterior, nos termos do art. 153, IV e §3º da Constituição Federal, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", não sendo o caso dos autos em que, não obstante, o destaque indevido do IPI na nota fiscal de aquisição emitida pelo fornecedor, o produto deveria ter saído do seu estabelecimento com suspensão do referido tributo. Entretanto, isso não significa que esteja havendo desrespeito ao princípio da não cumulatividade, como quer fazer crer a recorrente,

mas tão somente a não realização do mecanismo, por ausência de geração de crédito legítimo na operação anterior.

Tendo sido a nota fiscal emitida pelo fornecedor com destaque do imposto, poderia este requerer administrativamente ou judicialmente o imposto indevido, sem prejuízo de a recorrente também pleitear, junto ao fornecedor, a devolução do valor correspondente ao tributo pago a maior, como já bem esclareceu a decisão recorrida.

Também não socorre a recorrente a alegação de que o seu procedimento não teria causado dano ao Erário, eis que, como já dito, o princípio da não cumulatividade destina-se à compensação de **tributos devidamente pagos**, não sendo o meio legal adequado para se pleitear restituição ou devolução de valores de eventuais **tributos indevidos** pelo fornecedor da recorrente.

2) Devolução e retorno de produtos:

A recorrente foi intimada pela fiscalização a comprovar a legitimidade dos créditos registrados nas notas fiscais de devolução e retorno, nos termos do art. 169, *caput* e II e arts. 172 e 173 do RIPI/2002, demonstrando os respectivos retornos ao estoque produtivo com a escrituração dessas no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, este em conformidade com o art. 388 do RIPI/2002. Em resposta, apresentou planilha, por ela denominada de "controle alternativo de produção e estoque", relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009, como um sistema equivalente ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

No entanto, entendeu a fiscalização que a planilha apresentada não atenderia aos requisitos dispostos no art. 388 do RIPI/2002, vez que nelas não constava a entrada de mercadorias, não havendo, por conseguinte, o registro das notas fiscais de devolução e retorno. Segundo a fiscalização, a exigência de comprovação de regresso da mercadoria ao estoque produtivo pela escrituração no livro Registro de Entradas e no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente é bastante clara pela leitura dos arts. 169, II, "b", 171, 172 e 173 do RIPI/2002.

Vejamos os dispositivos citados do RIPI/2002:

Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos,

mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

*Art. 171. Se a devolução do produto for feita a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, que o tenha industrializado ou importado, e que não opere exclusivamente a varejo, o que o receber poderá creditar-se pelo imposto, desde que registre a nota fiscal nos livros **Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque** ou em sistema equivalente nos termos do art. 388.*

*Art. 172. Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, **escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque** ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.*

Art. 173. Produtos que, por qualquer motivo, não forem entregues ao destinatário originário constante da nota fiscal emitida na saída da mercadoria do estabelecimento, podem ser enviados a destinatário diferente do que tenha sido indicado na nota fiscal originária, sem que retornem ao estabelecimento remetente, desde que este:

*I - emita nota fiscal de entrada simbólica do produto, para creditar-se do imposto, com indicação do número e data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto nela destacado, efetuando a sua escrituração nos livros **Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque** ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e*

II - emita nota fiscal com destaque do imposto em nome do novo destinatário, com citação do local de onde os produtos devam sair.

*Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir **controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente**, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro **Registro de Controle da Produção e do Estoque**, observado o seguinte:*

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

*II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, **tanto na entrada quanto na saída**; e*

*III - o formulário adotado fica dispensado de prévia **autenticação**. [grifos da Relatora]*

Na impugnação e no recurso voluntário, a recorrente sustentou a legitimidade do seu controle de produção e estoque, eis que, a seu ver, pela análise das informações constantes das notas fiscais, livros Registros de Entrada e Saída e registros contábeis, poder-se-ia concluir que teria havido, de fato, a reintegração ao estoque produtivo do seu estabelecimento, esclarecendo que: o chassi do veículo permitiria a identificação do produto vendido e depois devolvido produto a produto; as notas fiscais de venda e de devolução possibilitariam a individualização do débito na venda e do crédito na devolução documento a documento; os seus registros nos livros de Saídas e de Entradas permitiriam a individualização do montante do débito na venda e do crédito na devolução.

Acredita a recorrente que o conjunto de documentos por ela apresentados seria como um controle equivalente ao Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, conforme trecho transcrito abaixo extraído do recurso voluntário:

(...)

Ora, Ilustres Conselheiros, a não aceitação dos documentos apresentados pela Recorrente pela suposta ausência de prova de efetiva reincorporação dos veículos ao estoque produtivo não deve prosperar.

Nota-se, portanto, que, de fato, o conjunto de documentos apresentados pela Recorrente no curso do procedimento fiscalizatório, ora reproduzido, apresenta-se como controle equivalente ao Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque, pois apto a demonstrar a mesma situação fática e documental que estaria ali registrada.

(...)

Em verdade, a recorrente não contestou a alegação da fiscalização de que as planilhas apresentadas como um sistema alternativo de controle de estoque não apresentavam o registro das notas fiscais de devolução e retorno, conforme exige o art. 169, II, "b" do RIPI/2002, que é uma das condições para fruição do direito ao crédito decorrente do retorno ou devolução; tendo apenas a recorrente tentado comprovar, com alguns exemplos de produtos devolvidos, que esses teriam se reintegrado ao seu estoque produtivo, mediante a análise dos lançamentos contábeis correspondentes.

Embora a recorrente possa, eventualmente, comprovar cada item devolvido ou retornado ao estoque por outros meios de prova, deixou de fazer a escrituração das notas fiscais no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, que é uma das exigências dispostas no Regulamento do IPI para o direito ao crédito decorrente da devolução ou retorno.

Conforme registrou Antonio Bezerra Neto (Coords. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DOMINGO, Luiz Roberto. *Regulamento do IPI: imposto sobre produtos industrializados: anotado e comentado*. São Paulo: MP ed., 2008, p. 329), em comentário ao art. 167 do RIPI 2002, o exercício do direito ao crédito por devolução ou retorno de mercadorias está condicionado ao cumprimento da referida obrigação acessória, não sendo suficiente os lançamentos correspondentes nos livros de entradas, de saídas, diário e razão:

(...)

Cabe ainda registrar que os elementos indicando operação de devolução ou retorno das notas fiscais de saída do estabelecimento e de devolução (ou de entrada), assim como os correspondentes registros nos livros de entradas, de saídas,

diário e razão, à evidência, não se identificam com quaisquer sistemas de controle de produção e de estoque, que é meio essencial para desvendar a articulação entre as matérias-primas e de produto acabado indispensável para garantir que os produtos decorrentes de devoluções ou retornos de fato reintegraram ao estoque.

Outra não foi a razão da escolha pelo regulamento da aludida obrigação acessória para integrar o conjunto de provas autorizadas na lei para o exercício do direito ao crédito por devolução ou retorno de mercadorias.

(...)

Nesse mesmo sentido, foi o voto do Relator Antônio Bueno Ribeiro do Segundo Conselho de Contribuintes, no processo nº 13807.013218/99-02, Acórdão nº: 202-15.642, julgado em 16/06/2004:

(...)

Assim é que a norma regulamentar (RIPI/82, art. 86, à época dos fatos) [norma que prosseguiu vigente no RIPI/2002] dispõe que o direito ao crédito do imposto está condicionado ao cumprimento de determinados procedimentos, dentre outros o de registrar as devoluções ou retornos no Livro de Registro de Controle de Produção e do Estoque (modelo 3), facultado a adoção de fichas substitutivas (art. 281) ou de equivalente sistema de controle da produção e do estoque (art. 283).

Esse registro, como salientado pela decisão recorrida, é elemento essencial para a comprovação da reinclusão no estoque do produto devolvido ao estabelecimento, de sorte a prevenir possíveis simulações de devolução.

Nos autos a Recorrente considera que a não escrituração do livro modelo 3 e as outras impropriedades assinaladas pela fiscalização acerca do documentário fiscal atinente às indigitadas devoluções como mera infrações formais incapazes de obstar o direito ao crédito expresso no art. 84 do RIM/82, em consonância com o princípio da não-cumulatividade que informa o IPI.

Demais disso enfatiza que o conjunto de elementos que conseguiu reunir e anexou à impugnação (fls. 197/596) se revela consistente para provar as operações de devolução e retorno de mercadorias e apresenta cumprimento a requisitos formais suficientes à manutenção do crédito de IPI discutido, servindo de sistema de controle da produção e do estoque equivalente àquele do livro modelo 3, o que se alinharia à jurisprudência deste Conselho no sentido de admitir a comprovação das devoluções de mercadorias por meios alternativos (Acórdão CSRF/02-0.818; Acórdãos n's 62.129/84 e 202-08.872).

De pronto cabe registrar que tais elementos indicando por operação de devolução ou retorno as notas fiscais de saída do estabelecimento e de devolução (ou de entrada), assim como os correspondentes registros nos livros de entradas, de saídas, diário e razão, à evidência, não se identificam com quaisquer sistemas de controle de produção e de estoque, que, repita-se, é

meio essencial e expedito para desvendar a articulação entre as movimentações de matérias-primas e de produto acabado indispensável para garantir que os produtos decorrentes de devoluções ou retornos de fato reintegraram ao estoque.

Outra não foi a razão da escolha pelo regulamento da aludida obrigação acessória para integrar o conjunto de provas autorizadas na lei para o exercício do direito ao crédito por devolução ou retorno de mercadorias.

(...)

Assim, pelas razões acima, entendo que a autuação deve ser mantida no que concerne aos créditos decorrentes das devoluções e retorno de produtos.

3) Crédito presumido sobre o frete:

Conforme consta na Informação Fiscal que integra o auto de infração, tendo em vista a falta de destaque do valor do frete nas notas fiscais de saída dos produtos vendidos, a contribuinte foi intimada a comprovar com documentação hábil que, efetivamente, cobrou o frete dos adquirentes nas correspondentes operações, em conformidade com o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158/2001:

*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 2008)

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

(...)

Em resposta, a contribuinte não apresentou a documentação solicitada, declarando que, no ano de 2009, ela contratou e assumiu o ônus da contratação do frete dos veículos novos vendidos, computando o gasto com o frete no preço do veículo vendido, na condição de venda CIF, deixando transparente ao adquirente do veículo que o frete está incluso no valor do produto.

Levantou a fiscalização, nos espelhos das notas fiscais eletrônicas de vendas dos veículos, a indicação do frete como "zero", constando que o mesmo seria por conta do emitente. Assim, concluiu a fiscalização que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos, restando caracterizado o descumprimento de condição do regime especial e a consequente falta de recolhimento do IPI.

Na decisão recorrida a autuação foi mantida nesta parte, sob a seguinte conclusão:

(...)

Conforme se verifica nas cópias de notas fiscais juntadas aos autos, não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas, nem foi apresentado qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete. (Limitou-se a impugnante a apresentar cópia de folhas do Livro Registro de Saídas e telas de sistema informatizado não revestido de requisitos legais para lograr poder probatório).

Assim, considerando-se inadmissível a tese de que bastava o frete estar incluído na composição do preço para fazer jus ao crédito presumido, e considerando-se que a impugnante não logrou comprovar o destaque e o pagamento do frete, conclui-se que foi correta a glosa dos créditos efetuada pela fiscalização.

(...)

No recurso voluntário, alega a recorrente, em síntese, que: i) a legislação do IPI não obriga o destaque do valor do frete na nota fiscal, o que se confirma com manifestações da RFB em soluções de consulta; ii) a possibilidade de se admitir o crédito presumido sobre frete executado por frota própria (sem preço de pagamento) também infirma a obrigação de destaque do frete; iii) independentemente do método de custeio adotado pelas empresas, as despesas comerciais (ou de vendas) são consideradas na determinação do preço de venda dos produtos/serviços; iv) apresentou declarações das transportadoras do recebimento dos valores de frete (anexo 12); e v) escriturou a receita sobre o frete de maneira segregada na contabilidade (exemplos nos anexos 13 e 14).

Como se verifica da autuação, o entendimento da fiscalização é de que o destaque do valor do frete na nota fiscal, embora seja desejável, **não é requisito essencial** para a fruição do regime especial de apuração do IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, tanto que, não obstante a falta desse destaque, foi oferecida oportunidade à contribuinte, mediante intimação, para comprovação de que o frete foi, efetivamente, cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos, conforme trecho abaixo da Informação Fiscal:

(...)

Temos, então, que a condição sine qua non do benefício é que, no preço da operação, esteja incluído o frete pago pelo Adquirente.

Melhormente, para que não parem dúvidas, o valor do transporte da mercadoria deve estar explicitamente indicado na Nota Fiscal no campo que lhe é atribuído.

Se assim não ocorrer, que seja, então, comprovado por vias terceiras que, efetivamente, o Adquirente pagou o frete

referente ao veículo de sua aquisição e, por conseguinte, que tal valor compôs a base de cálculo do tributo industrial.

Esta é a condição para a fruição do favor fiscal, repetindo, que: "... serviços de transporte ... sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos ..."

Por intermédio do item 1 do Termo de Início de Fiscalização, ANEXO A, solicitamos o seguinte:

(...) deve a Empresa comprovar, com documentação hábil (nota fiscal de saída, registro contábil/fiscal da cobrança, memória de cálculo, etc) que demonstre cabal e inequivocamente que, nas vendas que proporcionaram a fruição de tal benefício, cobrou dos Adquirentes os fretes a elas correspondentes.

(...) [grifos da Relatora]

No entanto, como já dito, a contribuinte não apresentou a referida comprovação à fiscalização.

As declarações das transportadoras de que a recorrente teria recebido determinado valor sobre o serviço prestado durante todo o ano de 2009 (anexo 12) não acrescenta muito na comprovação de que o frete foi cobrado juntamente com o valor do produto vendido nas operações específicas do presente processo.

Também as telas do seu sistema contábil informatizado, sem estarem revestidas das formalidades legais, nada comprovam. Como se sabe, as telas de sistema interno de contabilidade não substituem a apresentação dos livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal na parte em que se faz necessária a comprovação de lançamentos contábeis específicos. Ademais, a ocorrência dos fatos contábeis alegados devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade do pagamento e outros.

O fato de, eventualmente, as despesas comerciais (ou de vendas) das empresas em geral serem consideradas na determinação do preço de venda dos produtos/serviços, nada diz sobre as operações de venda sob análise, para as quais a recorrente não logrou êxito em demonstrar que o valor do frete foi cobrado juntamente com o preço do produto, conforme prevê o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

De forma que, por essas razões, entendo que a exigência fiscal deve ser mantida também na parte do crédito presumido sobre o frete.

4. Impossibilidade de incidência de juros sobre a multa:

Quanto à insurgência relativa à incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, entendo que os juros de mora são, sim, devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "**débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício após o seu vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Conforme já esclarecido pela decisão recorrida, não são objeto de exigência no auto de infração os acréscimos moratórios sobre a multa de ofício, os quais incidiram somente sobre o valor principal do tributo. De forma que os juros de mora sobre a multa de ofício serão exigíveis somente a partir do seu vencimento, considerado como trinta dias após a notificação do sujeito passivo, nos termos do art. 160 do CTN.

5. Diligência:

Requeru a recorrente a realização de diligência para resposta aos seguintes quesitos pela fiscalização: i) confirmar se houve o destaque do IPI em todas as notas fiscais; ii) confirmar se há registro das notas fiscais de devolução no livro Registro de Entradas e na sua contabilidade; iii) confirmar se é possível identificar, veículo a veículo, a primeira saída do bem, a sua devolução e posterior saída; e iv) confirmar se o frete cobrado no preço de venda é contabilizado em conta contábil segregada da receita com a venda do veículo.

Com relação ao primeiro quesito, ele é absolutamente prescindível ao julgamento em face do entendimento já exposto de que o princípio da não cumulatividade destina-se à compensação de tributos devidamente pagos, não sendo o meio legal adequado para se pleitear restituição ou devolução de valores de tributos destacados indevidamente pelo fornecedor da recorrente, os quais deveriam ter saído do estabelecimento do fornecedor com suspensão.

Também o segundo e terceiro quesitos em nada socorreriam a recorrente, eis que ela não cumpriu a obrigação acessória de fazer a escrituração das notas fiscais no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, que é uma das exigências dispostas no art. 169 do Regulamento do IPI para o direito ao crédito decorrente da devolução ou retorno.

Por fim, quanto à possibilidade de comprovação de que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos nas operações de saída do estabelecimento industrial, além de a recorrente não fazê-lo por ocasião do procedimento fiscal, não obstante intimada para tanto, não logrou êxito em produzir a prova cabal correspondente por ocasião da impugnação, tendo, neste momento processual, ocorrido a preclusão desse direito, nos termos do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

A autoridade julgadora administrativa, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento.

Entendo ser prescindível a diligência solicitada à solução da presente lide, conforme acima exposto, pelo que o pedido correspondente deve ser indeferido.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e negar provimento ao recurso voluntário.**

É como voto.

Assinatura Digital

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Voto Vencedor

Atrevo-me a discordar da ilustre relatora originária, no que tange à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Essa questão já foi enfrentada pela extinta Turma 3403 em inúmeros julgados, entre os quais o Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, *in verbis*:

(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis” .

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os **débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não

pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão **acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional **e os decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal - Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Rosaldo Trevisan”

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o crédito tributário decorrente da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Antonio Carlos Atulim, Redator Designado