



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

Processo n° 10860.720564/2014-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.017 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2009

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.

IPI. DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DA 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.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete (art. 56 da MP nº 2.158-35/2001), 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 INCIDÊNCIA

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

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, nos seguintes termos: **(i)** por maioria de votos, deu-se provimento para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício na fase da liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim para redigir o voto vencedor; **(ii)** pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento para reverter as glosas dos créditos sobre produtos recebidos com suspensão, créditos por devolução e créditos presumidos sobre fretes. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto quanto aos créditos por devolução e créditos sobre fretes.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Valdete Aparecida Marinheiro, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral pela Recorrente o Dr. Rodrigo Evangelista Munhoz, OAB/SP nº 371.221.

Relatório

Trata-se o presente processo, de exigência de recolhimento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**) e multa de ofício, formalizada no auto de infração de fls. 03/39, lavrado em 28/04/2014, com ciência da Recorrente em 29/04/2014, em face das seguintes irregularidades detectadas:

1) recolhimento do IPI a menor em decorrência da declaração na DCTF, de saldos de IPI a recolher inferiores aos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8;

2) recolhimento a menor de IPI pela **escrituração de créditos básicos** indevidos relativos a aquisições de componentes, 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 (**Lubrificantes**) utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos;

3) 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, e

4) 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, uma vez que 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.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata-se de impugnação tempestiva à exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 3 a 7, lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Taubaté/SP, totalizando o crédito tributário de R\$ 22.506.298,00.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 4 a 7 e a Informação Fiscal de fls. 14 a 39, foram constatadas as seguintes irregularidades:

1) o estabelecimento recolheu imposto a menor em decorrência da declaração na Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais – DCTF, de saldos de IPI a recolher inferiores aos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8;

2) 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;

3) 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;

4) 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.

O enquadramento legal das infrações está nas fls. 4 a 7 e o da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora no respectivo demonstrativo na fl. 11.

Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seus procuradores habilitados nos autos, protocolizou impugnação parcial de fls. 7823 a 7846, aduzindo em sua defesa as razões sintetizadas na seqüência.

Inicialmente reconhece o equívoco relacionado à diferença entre os débitos apurados no RAIPI e o valor informado nas DCTF, anexando os comprovantes de recolhimento das importâncias apuradas pela fiscalização com os devidos acréscimos legais.

Alega que da análise dos argumentos por ela elencados conclui-se que:

(i) as aquisições de produtos autopropulsados classificados nas posições da NCM 27.10, 39.26, 72.25, 73.18, 73.26, 84.15, 87.08 e 94.01 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) os lubrificantes e as chapas de aço adquiridos pela impugnante 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 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;

(iv) 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;

(v) 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;

(vi) 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;

(vii) a impugnante 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 (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.

Requer a realização de diligência, formulando os quesitos que quer ver respondidos.

Finaliza requerendo o recebimento da presente impugnação, para seu integral acolhimento a fim de que seja reconhecida a total improcedência do auto de infração ou, ainda, caso contrário, requer seja afastada a cobrança de juros sobre a multa de lançamento de ofício.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2009

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 29/08/2014, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (ciência eletrônica – fls. 7.875). Inconformada com a decisão, em 29/09/2014 (doc SVA. fls. 7.877/7.878), apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 7.881/7.913), no qual, resumidamente, argumenta as seguintes razões:

(i) aquisições de **produtos** destinados a montagem **de autopropulsados**:- As aquisições de produtos classificados nas NCM 39.26, 72.25, 84.15, 87.08 e 94.01, 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;

(i-a)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 aços**. 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;

(ii-b) **Lubrificantes** - está sendo exigido da Recorrente valores relacionados ao crédito do IPI vinculado às aquisições de insumos (lubrificantes), classificados nas NCMs 2710.19.99 e 3403.19.00. Os lubrificantes adquiridos são consumidos no seu processo produtivo, motivo pelo qual os créditos decorrentes de tais aquisições são legítimos;

(iii) **Créditos de devoluções e retornos**:- 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;

Alega que o conjunto de documentos apresentados pela Recorrente no curso do processo administrativo, ora reproduzido e complementado, apresenta-se como controle apto a demonstrar o retorno do bem anteriormente vendido, fato que possibilita o aproveitamento dos créditos;

(iv) do **crédito presumido sobre o frete - CIF** - artigo 56 da MP 2.158-35, de 2001 (Item 3 da autuação):-

a) Inexistência de **Regra que Obrigue o Destaque do Valor do Frete na Nota Fiscal** e da correta interpretação do artigo 56, §1º, II, b da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Diversamente do alegado pelo Fisco, 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 no presente Recurso;

b) Da **formação de preço**:- Por se tratar de crédito presumido, inexistente a necessidade de comprovação do frete no preço de venda. Inexistente, ainda, a necessidade de comprovação do pagamento dos serviços de frete;

c) Do **registro da Receita de Vendas** – Da segregação do valor do veículo e do frete computado no preço. Não obstante, 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; e que demonstrou, também, que contabilizou a receita de forma segregada, destacando da receita de vendas do valor relacionado ao frete computado no preço.

(v) da impossibilidade da futura aplicação de **juros sobre a multa de ofício lançada**; e

(vi) com respaldo no disposto no artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, requer a **realização de diligência**, para que se comprove o equívoco da suposta exigência materializada no Auto de Infração impugnado.

Em face de todo o exposto espera que sejam acolhidos os argumentos ora apresentados e que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, em virtude da nítida observação às normas legais vigentes no desenvolvimento das operações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

Da admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Conforme o Termo de Transferência de Débitos da fl. 7.853 e do despacho da fl. 7.856 os créditos tributários incontroversos foram recepcionados no processo nº 16041-720.026/2014-35 e, dado a concordância do contribuinte, quanto à eles foi extinto o litígio.

Verifica-se no presente recurso que não foram abordadas questões de ordem preliminares caminhando-se, então, diretamente às questões de mérito.

MÉRITO

No decorrer do procedimento, 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**.

No entanto, sustenta a Recorrente que o **regime da suspensão** teria sido aplicado indevidamente aos produtos por ela adquiridos, vez que não se tratariam daqueles especificados no art. 5º da Lei nº 9.826/99, com a redação alterada pela Lei nº 10.845/2002. Complementa afirmando que ainda que assim fosse, face ao princípio da não-cumulatividade, faria jus ao creditamento por ter pago o imposto na operação de compra.

Pois bem. 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 (grifou-se):

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:

*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). (...)"

Em relação a esta parcela da autuação foram glosados créditos de aquisições de componentes de produtos autopropulsados classificados nas posições da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM: 39.26, 72.25, 84.15, 87.08 e 94.01.

A Recorrente destaca que os créditos glosados foram comprovadamente destacados nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores (Anexo 5 - fls. 7.960/9.739, cópias da totalidade das notas fiscais de compra, nas quais o imposto foi destacado).

Alega a Recorrente que a possibilidade de aproveitamento dos créditos decorre do princípio da não-cumulatividade do IPI, que permite a compensação do imposto devido na operação com o montante do imposto pago anteriormente, nos termos do artigo 49 do CTN.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."

No entendimento da Recorrente, em virtude do destaque do imposto na nota fiscal de produto utilizado no processo produtivo, seria lícita a escrituração de créditos. Entendimento contrário violaria o princípio da não cumulatividade do imposto. Ademais, no caso analisado, o procedimento adotado pela Recorrente não causou dano ao Erário, pois o IPI foi destacado na nota e pago pelo fornecedor.

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

Como visto, as notas fiscais foram emitidas pelo fornecedor em desconformidade com a determinação legal, com o destaque do IPI, quando deveria esse tributo estar suspenso. Vejo, que nesta fase processual, a Recorrente pretende sanear o equívoco nos procedimentos adotados, pleiteando a aplicação do princípio da não

cumulatividade, nos termos do art. 49 do CTN, o que, certamente, não encontra abrigo no nosso sistema jurídico.

Como a operação estaria **sujeita à suspensão do imposto**, a Recorrente não tem o direito ao crédito do imposto efetivamente destacado na nota fiscal, uma vez que 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.

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.

Como bem asseverado pela decisão recorrida, "(...) *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" (...).*

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 destinava-se à compensação de **tributos devidamente pagos**, não sendo este o meio legal adequado para se pleitear restituição ou devolução de valores de eventuais **tributos indevidos** pelo fornecedor da recorrente.

Desta forma, mantém-se a glosa efetuada pelo Fisco, 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.

Aduz a Recorrente que também é de se observar que o acórdão recorrido aplicou, indevidamente, o regime de suspensão do imposto. Pela redação do artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999, a suspensão do IPI na saída do estabelecimento industrial opera-se para as partes e peças dos produtos classificados nas seguintes posições: 84.29; (ii) 84.32; 84.33; 87.01 a 87.067 e 87.118. Em decorrência pode-se afirmar que as aquisições de produtos cuja NCM seja diversa das mencionadas acima estão sujeitas ao regular recolhimento do IPI.

Ora, também não assiste razão a recorrente nesse ponto. 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.

Assim, pela razão acima, entendo que a autuação deve ser mantida neste aspecto, uma vez que o Fisco aplicou, corretamente, o regime de suspensão do imposto.

1.1. Fornecedor Rio Negro

Alega a Recorrente que é de se observar que as operações realizadas com a fornecedora Rio Negro Com. Ind. de Aço S.A. ("Rio Negro / Usiminas") não guardam relação com o assunto ora debatido. Conforme se verifica pela descrição das notas fiscais (Anexo 5 mencionado acima), a Recorrente adquiriu dessa empresa o produto "Platina Galvanizada

Quente”, isto é **chapa de aços**. Aduz que 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, de 1999.

Entendo que também não assiste razão a Recorrente.

A legislação (o art. 5º da Lei nº 9.826/99), dispõe que "os **componentes**, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados, que no caso dos autos são os veículos.

Pesquisando sobre o significado da palavra "componentes", temos que: Componente é aquilo que faz parte da composição de um todo. Que entra na composição de alguma coisa. Trata-se de elementos que, através de algum tipo de associação ou contiguidade, dão lugar a um conjunto uniforme. Exemplos: Em um veículo, o motor, o eixo, os faróis, o medidor de combustível, são os componentes deste veículo.

No caso, das operações realizadas com a fornecedora Rio Negro, referente às aquisições de “Platina Galvanizada Quente”, ou seja, as **chapa de aços**, são componentes (pois serão transformados em assoalhos, tetos, etc), aplicados nos produto autopropulsados (veículos). Portanto, tais produtos se enquadram na categoria a que faz menção o artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999 e **devem** sair com suspensão do imposto.

1.2. Lubrificantes

Nestes autos, está sendo exigido montante relacionado ao **crédito do IPI** vinculado às aquisições do produto (**lubrificantes**), classificados nas NCMs 2710.19.99 e 3403.19.00 e demonstrada na planilha Anexo M e sintetizado no corpo da Informação Fiscal no demonstrativo às fl. 22.

Alega a Recorrente que os lubrificantes adquiridos são consumidos no seu processo produtivo, motivo pelo qual os créditos decorrentes de tais aquisições são legítimos. No caso específico da Recorrente os lubrificantes classificam-se como insumos consumidos no processo produtivo, cujas propriedades físicas se deterioram ao longo do tempo. Por tal razão, inclusive, a Recorrente adquire tais produtos frequentemente, pois o consume no seu processo produtivo de forma contínua.

A controvérsia ora travada gira em torno, portanto, do conceito de insumos para fins de créditos de IPI.

A Recorrente informa em seu recurso que (fl. 7.891), "(...) *Tendo sido intimada no decorrer do procedimento fiscalizatório a demonstrar em qual fase do processo produtivo as mercadorias relacionadas a tais notas são aplicadas, a Recorrente esclareceu que são consumidas no seu processo produtivo, mais especificamente na manutenção de máquinas e equipamentos. Na Impugnação a Recorrente reiterou tais argumentos*".

Já o Fisco em sua Informação Fiscal concluiu que "*o que temos, então, é uma sutil distinção entre "consumo" de mercadorias no processo produtivo e "uso" de mercadorias para o mesmo processo. Conclui-se que não é qualquer desgaste ou perda de propriedades físicas de produtos utilizados na produção que justificariam considerá-los, juridicamente, como intermediário, ensejando, por conseguinte, o direito ao crédito. Se desgaste ou perda,*

por exemplo, estiver relacionada à manutenção do processo produtivo, como um todo, estará afastada a possibilidade jurídica do crédito em tela".

A fiscalização efetuou a glosa desses créditos por duas razões (fl. 21): **a)** as classificadas na NCM 2710.19.92 (Líquidos para transmissão) e a NCM 2710.19.99 (Óleo para Lamparina de Mecha), que tratam-se de fluídos e graxas utilizados no processo produtivo dos veículos e, portanto, enquadrando-se no art. 5º da Lei nº 9.826/99, devendo ter o IPI suspenso; e **b)** mercadorias classificadas na NCM 3403.19.00 (Outros Prep. c/ Óleos), que seriam lubrificantes utilizados para a manutenção de máquinas e equipamentos.

Quanto à alegada utilização desses produtos no processo produtivo da empresa (linha de produção), entendo que essa mera alegação, sem qualquer comprovação, não é hábil a modificar a autuação.

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido, dispõe os artigos 333 e 396 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973- CPC.

Além dessa utilização não ter sido comprovada pela recorrente e de tal parcela não ter sido segregada das demais utilizações que não gerariam o direito ao crédito, a recorrente não forneceu maiores detalhes dessa utilização no seu contexto produtivo que pudessem justificar o seu emprego na industrialização que resulta o produto final: veículo.

Alegar sem comprovar é o mesmo que não alegar.

2. Dos Créditos de devoluções e retornos (Item 2 da autuação)

Nestes autos, foram também exigidos da Recorrente valores decorrentes da glosa de créditos oriundos de **devoluções e retornos**, escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI.

Esclareça-se que o direito ao crédito do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno está disposto no artigo 167 a 173 do RIPI/2002, sendo que para tanto os contribuintes estão vinculados ao cumprimento de determinada exigências, expostas no artigo 169 e seguintes do mesmo diploma legal.

É cediço que o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque - modelo 3, consubstancia na legislação vigente, medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para conferir à Administração Tributária a segurança de que os produtos devolvidos ou retornados foram efetivamente reincorporados ao estoque do estabelecimento contribuinte, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.

Desta forma, a fiscalização através do Termo de Intimação nº 02, item 8, solicitou a Recorrente comprovar a legitimidade dos créditos registrados nas notas fiscais de devolução e retorno lançados (sob os CFOP 1.201, 1.410, 1.913, 2.201 e 2.410), 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.

A Recorrente sustenta o creditamento alegando que o conjunto dos documentos e controles apresentados são suficientes para comprovar o retorno dos produtos. Para tanto, apresentou planilha denominada "controle alternativo de produção e estoque", bem como cópias das Notas Fiscais solicitadas, juntamente com cópia de páginas do Livro de Entradas e Saídas de mercadorias.

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.

Veja-se os dispositivos citados do RIPI/2002 (grifou-se):

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.

Entende a recorrente que um dos requisitos consiste no controle quantitativo da produção e estoque das mercadorias, que pode ocorrer: (i) Mediante registro no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (artigo 383 do RIPI); (ii) Mediante registro de tais informações em fichas (artigo 385); e, (iii) Mediante controle alternativo, quantitativo de produtos que permita a apuração do estoque permanente (artigo 388 do RIPI). Fica claro, neste ponto, que a legislação vigente à época possibilitava o controle do estoque mediante registros equivalentes ao Livro próprio, como reconhecido no próprio acórdão recorrido.

Pois bem. Verifica-se, neste ponto, que o direito ao crédito se dá pela comprovação de reintegração dos bens ao estoque.

Pois bem. Verifica-se nos autos que a Recorrente apresentou, inicialmente, Planilhas de controle denominadas “Registro de Estoque” dos meses de abril a dezembro de 2009 (fls 2.013 a 5.127). Na sequência apresentou uma amostragem de cópias de notas fiscais de saída e de devolução, com os respectivos registros nos Livros de Saída e Entrada (fls. 5.128

a 5.265). Em sua Impugnação, notas fiscais de saída e respectivos registros no Livro de Saídas, notas de entrada, acompanhadas do registro em livro próprio, bem como a identificação dos lançamentos contábeis relacionados à venda e à devolução no Sped (notas fiscais selecionadas com base em amostragem), alegando provar que apesar da ausência de controle da produção e do estoque em Livro próprio, controla em sistema equivalente, nos termos do artigo 388 acima citado, sua produção e estoque, de modo a cumprir os requisitos para fins de tomada de créditos de produtos cujas saídas tenham sido tributadas, posteriormente objeto de devolução ou retorno.

Em seu recurso voluntário, sustenta a legitimidade de seu controle de produção e estoque, demonstrando no corpo de sua peça, simulação de um exemplo prático que alega estar apto a comprovar tais alegações (selecionou a NF nº 115.434 (Anexo 6 a 12), cujas informações e metodologia estão sintetizadas nos quadros demonstrativos às fl. 7.895 a 7.898.

A seu ver, acredita que pela análise das informações acima, 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.

Ao final, arremata com a seguinte solicitação:

"(...) Nota-se, Ilustres Conselheiros, que os documentos apresentados pela Recorrente permitem constatar a escrituração da venda e posterior retorno ao estoque, motivo pelo qual a Recorrente requer o cancelamento da glosa de tais créditos".

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.

Sobre esse ponto, essa questão já foi enfrentada em outros julgados por este Colegiado. E o qual cito o Acórdão 3402-002.856, de 26 de janeiro de 2016, relatado pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a quem peço licença para adotar seus fundamentos para compor este voto.

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. Do Direito ao Crédito presumido do IPI sobre o Frete

Como pontuado nos autos, a controvérsia limita-se à comprovação do cômputo do frete no preço de venda dos veículos automotores fabricados e comercializados pela Recorrente. Neste cenário, a manutenção da autuação na primeira instância, foi sustentada pela **ausência da comprovação do cômputo do frete no preço de venda** dos produtos fabricados e comercializados.

O referido crédito presumido de IPI foi instituído pelo artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, abaixo transcrito:

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) . (...)"

Conforme a decisão *a quo*, no entendimento da Recorrente, todas as despesas são incluídas na formação do preço de venda, e, como consequência, no preço está sendo cobrado também o valor do frete contratado. Acatar o entendimento da recorrente seria admitir que a alínea "b" do inciso II, que exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo a tese defendida, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto.

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. A autuada não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete, nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete.

Ou seja, o Fisco entendeu que na ausência do destaque do frete nas notas fiscais de venda emitidas pela Recorrente, denota que o frete não teria sido considerado para o cálculo do preço de venda dos veículos.

Por outro lado a Recorrente alega em seu recurso que a legislação não condiciona a fruição do benefício ora tratado ao destaque do frete na nota fiscal, vale dizer que, inexistente, na legislação que trata do tema, dispositivo que vincule o aproveitamento do benefício à emissão da nota fiscal com o destaque do frete.

Neste aspecto, veja o que dispõe o art. 3º da IN (SRF) nº 91, de 2001:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o que dispõe o art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

Art. 1º (...)

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 2.15835, de 2001".

3.1. Do destaque do frete na Nota Fiscal

O parágrafo 1º, inciso II, do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 estabelece que o regime especial seria concedido mediante opção e quando atendidas as condições elencadas nas alíneas "a", "b" e "c", a saber:

(i) que os serviços de transporte fossem executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

(ii) que fossem cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial; e

(iii) que compreendessem a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

Quanto aos itens (i) e (iii) acima, a própria fiscalização reconhece que foram cumpridos, restando a exigência que faz o artigo 56, § 1º, II, "b", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Então, por ser o único ponto controverso no presente caso, focaremos a análise no § 1º, II, "b", do referido dispositivo legal, que trata da **comprovação da cobrança do frete em conjunto com o preço dos veículos** automotores comercializados, uma vez que o Fisco se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito se o valor do transporte da mercadoria estiver explicitamente **indicado na nota fiscal**.

Em seu recurso, alega a Recorrente que "(...) *Todavia, vale lembrar que a legislação do IPI não obriga o destaque do valor do serviço de transporte no campo "valor do frete" constante na nota fiscal de venda. De fato, compulsando-se o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI23 e demais normas complementares a tratar do imposto não se verifica disposição expressa no sentido de que o valor do frete deve ser destacado na nota fiscal, como afirma entende o acórdão recorrido*".

Pois bem. Preliminarmente, há que se ressaltar que não procede a alegação da Recorrente de que a legislação do IPI não determina o destaque do valor do serviço de transporte no campo "valor do frete" da nota fiscal de venda.

Muito pelo contrário. Além do citado art. 3º da IN SRF nº 21/01, o art. 339, inciso V, alínea "f" do RIPI/2002 (repetido no art. 413, inciso V, alínea "f" do RIPI/2010) estabelece expressamente que o valor do frete é requisito da nota fiscal:

"Requisitos

Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterà:

.....

V - no quadro "Cálculo do Imposto":

.....

f) o valor do frete;

....."

Como visto, consta dos autos e conforme pode ser verificado nas cópias de notas fiscais de fls. 128/279, que **não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda** emitidas e também em sua Impugnação, a autuada não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete (vide, por exemplo, cópias de fls. 288/380), e nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete.

Levantou a fiscalização, nos espelhos das notas fiscais 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.

3.2. Da formação do preço (cômputo do frete no preço de venda)

A recorrente esclarece em seu recurso que na formação do preço de venda de seus produtos são considerados, além dos custos, também as despesas comerciais, dentre as quais destaca-se o montante relacionado ao frete.

Já a DRJ, por sua vez, consignou que *"(...) acatar o entendimento da recorrente seria admitir que a alínea "b" do inciso II, que exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo a tese defendida, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto"*.

A recorrente argumenta que sob a análise da doutrina contábil, constata-se que as empresas consideram na formação do preço não só os custos, mas também as despesas incorridas. Elabora no corpo de seu recurso, conforme os dizeres de Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti, Contabilidade de Custos, (Ed. Frase, 6ª edição, páginas 187/190), um demonstrativo prático desta doutrina contábil (fls. 7.905/7.906).

Dessa forma, a Recorrente considera, na formação do preço de venda dos produtos por ela fabricados e comercializados, além dos custos, também as despesas de vendas incorridas, sendo o frete uma delas.

Aduz que muito embora entenda ter o acórdão recorrido inovado ao questionar o "pagamento do frete" ponto que alega não ter sido objeto de controvérsia na autuação, a Recorrente entende oportuno apresentar declarações firmadas pelas transportadoras por ela contratadas, para realização do serviço de frete, nas quais as Declarantes afirmam ter recebido os valores relacionados à prestação de tais serviços no ano de 2009, de modo que reste comprovado o pagamento dos serviços de frete.

3.3. Do registro da Receita de Vendas - Segregação do valor frete computado no preço

Sobre esse tema aduz a Recorrente que *"(...) A Recorrente esclarece, ainda, que, na sua contabilidade, quando da escrituração do contas a receber e, conseqüentemente, da contrapartida da receita de venda, a parcela do frete foi (e continua, sendo) escriturada de maneira segregada"*.

Apresentou no corpo de seu recurso *"print"* do sistema contábil da empresa que confirma a alegada segregação contábil (fl. 7.907). Trata-se de uma análise da tela extraída do sistema contábil (referente a NF nº 144.162), alegando que permite constatar que a receita de venda de veículos é contabilizada na conta nº 70000000, ao passo que a receita vinculada ao frete é escriturada na conta nº 70005000. A identificação dos lançamentos contábeis no Sped pode ser verificada no **Anexo 14 e 15**.

Informa que de acordo com o sistema contábil da Recorrente, o valor do "contas a receber" (conta de ativo clientes) é registrado em contrapartida da conta de receita com venda de veículos, dos tributos incidentes sobre a venda e, ainda, da receita de frete cobrado no preço praticado pela Recorrente.

A vertente de que o valor do frete deve ser destacado no corpo da nota fiscal pode ser verificada pela inteligência do disposto no artigo 56, §1º, II, "a" da MP nº 2.158-35/2001, ao lastrear o crédito presumido de IPI à condição de que os serviços de transporte "sejam executados **ou** contratados exclusivamente por estabelecimento industrial".

Veja que a alternativa "ou" denota duas situações admitidas pela Lei. Os serviços de transporte contratados, naturalmente são aqueles contraídos de terceiros pelo

estabelecimento industrial, como é o caso dos serviços tomados pela Recorrente. Assim, de posse do valor correspondente ao transporte, poder-se-ia reclamar o destaque do valor do frete no campo próprio da nota fiscal de venda.

No entanto, a Lei também admite o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte executados pelo contribuinte. E sendo executados por frota própria, não haverá preço do frete, mas nem por isso a Lei deixou de garantir o crédito. Nessa hipótese, as despesas de manutenção da frota própria serão embutidas no preço de venda dos produtos.

No entanto, tanto a fiscalização quando da fase de instrução dos autos quanto a DRJ quando ao apreciar todo o material probante juntado à época de sua Impugnação, dispôs que a Recorrente não logrou demonstrar documentação hábil a comprovar a legitimidade dos créditos alegados, conforme pode se observar no trecho abaixo reproduzido (grifamos):

"(...) 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 cópias de DANFE's, de Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas que não comprovam o pagamento do frete 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."

Pois bem. Pode-se verificar da autuação, que o entendimento da fiscalização é o 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 a lavratura do **Termo de Início de Fiscalização, item 1** (fls. 40/41), para comprovação de que o frete foi, efetivamente, cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos. Veja-se:

"(...) 2. considerando que o crédito presumido de IPI/frete previsto no art. 56, parágrafo 1º, inciso II, alínea "b" da MP nº 2.158/2001 com alteração introduzida pelo art. 3º da Lei nº 11.827/2008 e, IN nº 91/2001(...) 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.

Após a auditoria efetuado pelo Fisco e considerando as informações prestadas pela Recorrente, podemos observar, conforme trecho abaixo reproduzido da Informação Fiscal às fls. 11/15 do processo, que a Recorrente não obteve êxito em fazer prova do solicitado pelo Administração Fazendária (grifamos):

"(...) 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 compõe 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..."

Verifica-se ainda que na Informação Fiscal elaborado pelo Fisco (fl. 33), fica consignado que foi analisado os livros Razão das contas citadas (70005000 e 70512000), alegada como de receita e a de despesa, e que tais valores também compõe o balancete do período fiscalizado. Destaque que foi encontrado, na conta 7000500 (Rec Frete s/ Vend - CIF), vários lançamentos com valor de R\$ 0,01. Afirma o Fisco que de posse de tais dados não parece razoável a afirmação da VWB que "*considerando a totalidade dos valores de frete computados no preço e no somatório dos fretes pagos, tais diferenças de preços são equalizados*".

Como bem conclui a fiscalização, o comando legal que dá direito ao Crédito Presumido (art. 56 da MP nº 2.158-35), em momento algum se refere a equalização de preços de frete. A condição é que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País.

Com base nessas informações acima, fica evidente que, como já dito, a contribuinte não apresentou a referida comprovação à fiscalização, embora tenha tido toda oportunidade na época e não o fez.

Quanto ao argumento em seu recurso de que a DRJ entendeu que "não teria apresentado qualquer documento que comprovasse o valor específico do frete", embora a contratação e respectivo pagamento do serviço de frete pela Recorrente não figurar como ponto controverso nos presentes autos, já tendo sido reconhecido que, de fato, ela contratou tais serviços, definiu ser oportuno apresentar as declarações firmadas pelas transportadoras por ela contratadas, para realização do serviço de frete, nas quais as Declarantes afirmam ter recebido os valores relacionados à prestação de tais serviços no ano de 2008.

Sobre esse ponto específico e outros documentos apontados em sua Impugnação, essa questão também já foi enfrentada em outros julgados por este Colegiado. E o qual cito o Acórdão 3402-002.856, de 26 de janeiro de 2016, relatado pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a quem peço licença para adotar (parte) de seus fundamentos para compor este voto.

Em relação as declarações das transportadoras de que a recorrente teria recebido determinado valor sobre o serviço prestado durante todo o ano de 2009, 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, e toda as demais documentação juntada e acima citada, sem estarem as mesmas 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 (os fatos contábeis alegados devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade do pagamento e outros).

Como muito bem pontuado pelo Fisco em sua Informação Fiscal, "A legislação sobre benefícios e incentivos fiscais deve ser interpretada literalmente, sem que se amplie ou se reduza sua abrangência. Quem cabe comprovar, de forma definitiva, o correto direito à fruição dos mesmos é o próprio beneficiado. Ao Fisco só cabe verificar sua legitimidade. Não há, desta forma, nenhum ânimo de punição. É a simples verificação do direito ou não, do exercício do direito de um benefício fiscal".

Neste diapasão, 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 de fato 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 no que cabe a parte do crédito presumido sobre o frete.

4. Da alegada impossibilidade de incidência dos juros sobre a multa

Argumenta a Recorrente que é sabido que todos os créditos tributários exigidos pelo Fisco através de Autos de Infração são acrescidos de multa de ofício, sendo certo que, na prática, após 30 (trinta) dias da lavratura do ato de constituição de tais créditos, tais multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC.

Neste contexto, cumpre à Recorrente demonstrar a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre no valor da multa de ofício lançada, o que não se constatou.

Como se sabe, o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 trata da possibilidade de formalização de exigência isolada de juros de mora nos casos em que elenca, o que não torna ineficaz o art. 61, caput e § 3º, da mesma Lei.

Portanto, 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 (grifo nosso):

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”.

O entendimento acima exposto encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF, conforme a seguir ementado:

AC CSRF n.º 920201.991, de 16/02/2012:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.(gn)

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão n.º 920201.806.

Conclui-se portanto que a incidência de juros de mora sobre o montante da multa de ofício está respaldada em base legal específica, conforme escorreitamente analisado pela r. decisão de primeira instância.

De relevo ainda assinalar que é inaplicável à espécie as disposições do artigo 112 do CTN, visto que a premissa para as hipóteses de seus incisos é que haja o elemento dúvida, premissa essa afastada no presente caso, visto que a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício repousa sobre base legal expressa conforme acima explicitado.

Portanto, os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado, considerado como trinta dias após a notificação do sujeito passivo, nos termos do art. 160 do CTN.

5. Da solicitação de Diligência

Requeru a recorrente a realização de diligência, com respaldo no art. 16, Inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, para que o Fisco responda aos seguintes quesitos:

- (i) confirmar se em todas as notas fiscais houve o destaque do IPI.
- (ii) confirmar se há o Registro das notas fiscais de devolução no respectivo Livro Registro de Entradas, bem como o respectivo registro na contabilidade da Recorrente;
- (iii) confirmar se é possível identificar, veículo a veículo, a primeira saída do bem, a respectiva devolução e posterior saída.

(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 aos quesitos elencados acima, principalmente 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 da Recorrente não fazê-lo por ocasião do procedimento fiscal, não obstante tendo sido intimada para tanto conforme o item 1 do Termo de Início de Fiscalização às fls. 40/41, 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.

6. Conclusão

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.**

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Essa questão já foi enfrentada por este colegiado em inúmeros julgados, entre os quais o Acórdão 3403002.367, 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 n.º 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 tratouse 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"

Em face do exposto, 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 na fase de liquidação administrativa deste julgado.

Antonio Carlos Atulim