



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

Processo nº 10860.720942/2013-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.118 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho 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: 01/06/2008 a 30/06/2008

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. CRÉDITO. DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DA ESCRITURAÇÃO DAS NF NO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU SISTEMA EQUIVALENTE. 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.

IPI. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. ESTORNO DE DÉBITOS

O Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou equivalente, há que conter os requisitos necessários para o acompanhamento da movimentação dos estoques. Caso contrário, impossível concluir se os produtos, objeto das notas fiscais canceladas, saíram ou não do estabelecimento, informação essencial para avaliar o direito ao crédito.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário da seguinte forma: **(a)** pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto aos créditos por devolução ou retorno, crédito presumido sobre fretes e quanto ao estorno de débitos. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; **(b)** por unanimidade de votos, negou-se provimento em relação aos créditos tomados sobre peças e componentes que deveriam ter saído com suspensão do imposto.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 03/06, lavrado em 20/06/2013, com ciência da contribuinte em 21/06/2013, totalizando o crédito tributário de R\$ 7.496.974,58.

Por razão de economia, reproduz-se a descrição das infrações apuradas conforme descritas na decisão recorrida:

Segundo a descrição dos fatos de fls. 05/06 e o relatório fiscal de fls. 12/29, foram constatadas as seguintes irregularidades no mês de junho/2008:

- recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos 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;

- 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;

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001 por MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, As

sinado digitalmente em 28/06/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- 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 estabelecimento recolheu imposto a menor em decorrência da escrituração e utilização de estornos de débitos indevidos; parte dos estornos indevidos refere-se a cancelamentos de notas fiscais emitidas em maio/2008, para os quais a contribuinte não cumpriu o estabelecido nos artigos 178 e 330 do RIPI/2002; parte dos estornos indevidos

Em sua impugnação, o Contribuinte alegou o seguinte:

1) Créditos básicos - Suspensão - os produtos enumerados pela fiscalização não estão classificados nos capítulos e subcapítulos da NCM listados na legislação - artigo 5º da Lei nº 9.826/99 - como sujeitos ao regime de suspensão. Consequentemente, referidas mercadorias submetem-se à sistemática geral, com incidência do IPI a cada etapa de circulação e registro de crédito pelo respectivo adquirente;

- caso eventualmente tivesse sido deixado de observar a obrigatória suspensão, o que se assume para argumentar, ainda assim seria de rigor o cancelamento do lançamento, uma vez que a Impugnante agiu de boa-fé ao creditar o imposto debitado pelo seu fornecedor na operação de venda do produto, inexistindo prejuízo ao Erário com o procedimento adotado.

2) Créditos de devoluções e retornos - diversamente do alegado pela fiscalização, há provas suficientes a demonstrar o direito ao creditamento do imposto com o retorno das mercadorias. Há notas fiscais de saída e ulterior retorno das mercadorias ao estabelecimento da impugnante e registro das mercadorias recebidas em devolução no livro de estoque da impugnante, assim como em outros arquivos contábeis, os quais, por serem idôneos, prestam-se a comprovar a regularidade do crédito;

- os únicos bens que não foram escriturados no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque são aqueles destinados ao ativo fixo ou de uso do próprio estabelecimento, face à dispensa para tanto expressamente prevista na legislação.

3) Crédito presumido - a legislação não condiciona o aproveitamento do crédito presumido ao destaque do frete na nota fiscal de saída, exigindo apenas que ele tenha composto o preço da mercadoria;

- uma vez demonstrado que a mercadoria foi vendida pelo seu valor CIF, há uma presunção de que o frete foi suportado pelo alienante, compôs o preço do produto e consequentemente a base de cálculo do IPI, independentemente de não haver destaque na nota de saída;

- caberia ao Fisco demonstrar que, a despeito de se declarar a operação pelo valor CIF, em verdade, teria sido o adquirente o responsável por arcar com o frete (o que equivale a dizer que a venda teria se dado pelo valor FOB);

- a fim de afastar quaisquer dúvidas relacionadas à adição do frete ao preço das mercadorias, a impugnante reitera ter apresentado, no curso da ação fiscal, a documentação que demonstra que suportou economicamente o seu ônus e que a parcela, por conseguinte, integrou o preço de venda de seus veículos.

4) Estorno de débito - a fim de padronizar os seus registros, em razão do volume de operações tributáveis pelo IPI que realiza, a impugnante indica na nota fiscal que as particularidades acerca dos motivos de cada cancelamento devem ser vistas no seu Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, no qual são indicados os códigos para cada uma das possíveis hipóteses para a sua ocorrência, pré-ordenadas à vista de cada tipo de evento passível de ocorrer;

- não há ausência de conhecimento da razão que explica o cancelamento;

bastaria a fiscalização ter feito o cotejo entre o material descrito para conhecer as razões para o cancelamento de cada uma das operações que somam a importância estornada pela impugnante, cuja legitimidade é inquestionável.

Por fim, requer o cancelamento integral as autuação.

A decisão da DRJ julgou improcedente a impugnação do Contribuinte em acórdão ementado no seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008 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 MP nº 2.158-35/2001, está condicionado à comprovação de que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

NOTA FISCAL. CANCELAMENTO. DIREITO AO CRÉDITO.

Para fazer jus ao crédito nos casos de cancelamento da nota fiscal é preciso que o contribuinte comprove que o cancelamento da nota ocorreu antes da saída da mercadoria, a demonstração inequívoca de que todas as vias permaneceram em poder do emitente, e a declaração dos motivos que determinaram o cancelamento.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que repisa os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Trata-se de matéria idêntica à julgada neste colegiado no Acórdão 3402-003.017, relatado pelo Ilustre Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. Em razão disso, recorreremos às razões discorridas naquele voto no que houver concordância integral com nosso entendimento.

1) Dos créditos básicos indevidos - Aquisição de insumos tributados

Descreve perfeitamente a questão o acórdão mencionado acima:

*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 (grifouse):

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 encontravase 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 destinase 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 operase 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 podese 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.*

Nesses termos, entendo improcedente o pleito do contribuinte.

2) Dos Créditos de devoluções e retornos

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.

Para comprovar o controle, a Recorrente juntou os seguintes documentos:

1. Documentos contábeis. Compostos pelas rubricas próprias que revelam a saída das mercadorias dos estabelecimentos da Recorrente (contas 80000001 a 80000004, 80000008 a 80000014) e ulterior recebimento em devolução (contas 36030400 e 36030402). Os veículos nela mencionados podem ser identificados a partir dos seus números de chassis, coincidentes tanto das rubricas de saída, quanto de entradas;
2. Notas fiscais. Revelam as saídas e posteriores entradas das mercadorias nos estabelecimentos da Recorrente, com a identificação dos produtos mediante indicação dos números de devolução de chassis de cada um deles, dentre outras características;
3. Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque. Nele estão identificados os produtos a partir, dentre outras características, dos números de chassis dos veículos. A partir de referida inscrição, é possível saber o que aconteceu com o automóvel que deu saída do estabelecimento da Recorrente, como, no que interessa ao presente caso, a ulterior entrada, seja por cancelamento ou devolução, com identificação em campo próprio.
4. Livro Registro de Entradas. Semelhantemente ao item anterior, os veículos são identificados, dentre outras informações, pelos seus números de chassis; e
5. Planilhas e prints de sistema interno. Demonstrativos com as indicações de CNPJs, inscrições estaduais, números de notas fiscais emitidas, valor das operações, IPI e, sobretudo, chassis de veículos.

O Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque (fls.576-1337) contempla as mercadorias fabricadas pela Recorrente, as datas de industrialização e comercialização, destinatários, a data de retorno ao estabelecimento, os números das notas fiscais, CFOPs, do IPI e ICMS devidos, as NCMs e os chassis de cada automóvel comercializado e retornado, com descrição do modelo e indicação do valor. É o que se verifica na imagem abaixo:

PRODUTOS	Nº	SERIE	DT. EMISSÃO	DT. CANCEL.	MOTIVO	CFOP	DN	CNPJ/CPF	RÁZÃO SOCIAL	UF	BODY TYPE	CHASSI	MOD. VEC.	ANO	VL. TOTAL	BASE ICMS	VL. ICMS	BC IPI	VL. IPI	BC ICMS ST	ICMS ST	NCM
16/06/2008	58648	2	16/06/2008		D	5401	1715	07625451/0007-01	COMERCIAL GERMANICA LTDA	SP	9A13M4	98W0489N79P00141	VW/POLO SEDAN 1.6 COMFORT	2009	R\$ 54.176,10	R\$ 47.473,84	R\$ 5.996,86	R\$ 47.473,84	R\$ 5.222,12	R\$ 50.825,00	R\$ 1.482,14	8703231001
16/06/2008	58647	2	16/06/2008		D	5401	493	03244290/0001-07	DISCALOT DISTR. CAMPO GISE AUTO MOVES LTDA	MS	SW11L4	98W0489N79P00146	VW/POLO 1.0 GIV	2009	R\$ 52.728,42	R\$ 22.824,42	R\$ 1.597,71	R\$ 24.066,11	R\$ 1.684,69	R\$ 1.031,69	R\$ 1.277,68	8703231001
16/06/2008	58648	2	16/06/2008		D	5401	463	49708811/0001-30	ABRAO REZ COMERCIO DE VEICULOS LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P00137	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 58.186,20	R\$ 36.232,42	R\$ 3.145,49	R\$ 36.232,42	R\$ 1.834,47	R\$ 30.720,00	R\$ 540,91	8703231001
16/06/2008	58649	2	16/06/2008		D	5401	626	61088795/0001-26	SORANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P00107	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.712,57	R\$ 24.858,70	R\$ 2.980,04	R\$ 24.858,70	R\$ 1.740,11	R\$ 29.140,00	R\$ 513,74	8703231001
16/06/2008	58650	2	16/06/2008		D	5401	49	5700625/0001-25	MARCAS FANTASIAS COM E IMP LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P00137	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.712,57	R\$ 25.417,46	R\$ 3.050,10	R\$ 25.417,46	R\$ 1.779,22	R\$ 29.795,00	R\$ 525,30	8703231001
16/06/2008	58651	2	16/06/2008		D	5401	468	515613/0001-86	GUARABÁ A VEICULOS E PECAS	RS	SW11L4	98W0489N79P001195	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 54.844,74	R\$ 27.774,47	R\$ 3.312,94	R\$ 29.386,18	R\$ 2.066,61	R\$ 24.472,86	R\$ 627,47	8703231001
16/06/2008	58652	2	16/06/2008		D	5401	1147	4970753/0010-47	BRASILWAGEN COM. VEICULOS S.A	SP	SW11L4	98W0489N79P001438	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 52.712,57	R\$ 25.417,46	R\$ 3.050,10	R\$ 25.417,46	R\$ 1.779,22	R\$ 29.795,00	R\$ 525,30	8703231001
16/06/2008	58654	2	16/06/2008		D	5401	468	97861446/0001-85	GUARABÁ A VEICULOS E PECAS	RS	SW11L4	98W0489N79P001195	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.096,45	R\$ 24.181,48	R\$ 2.901,78	R\$ 25.579,48	R\$ 1.790,38	R\$ 29.704,00	R\$ 520,61	8703231001
16/06/2008	58654	2	16/06/2008		D	5401	1289	046014/0001-34	PRANDE VEICULOS LTDA	RS	9A13M4	98W0489N79P001200	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 54.844,74	R\$ 27.774,47	R\$ 3.312,94	R\$ 29.386,18	R\$ 2.066,61	R\$ 24.472,86	R\$ 627,47	8703231001
16/06/2008	58655	2	16/06/2008		D	5401	55	92749647/0001-39	PANAMARA SULA S.A	RS	SW11L4	98W0489N79P001491	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 53.125,05	R\$ 28.515,48	R\$ 3.421,86	R\$ 30.164,04	R\$ 2.111,48	R\$ 25.175,80	R\$ 449,53	8703231001
16/06/2008	58657	2	16/06/2008		D	5401	641	09702345/0001-93	DISTAT DISTR. AUTOS E COM LTDA	RJ	7X21D1	98W0489N79P001480	VW/COMBI	2009	R\$ 59.139,91	R\$ 33.208,40	R\$ 3.985,01	R\$ 33.128,36	R\$ 2.810,26	R\$ 31.201,00	R\$ 1.201,39	8703231001
16/06/2008	58658	2	16/06/2008		D	5401	626	61088795/0001-26	SORANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	SP	7X21D1	98W0489N79P001355	VW/COMBI	2009	R\$ 59.139,91	R\$ 33.208,40	R\$ 3.985,01	R\$ 33.128,36	R\$ 2.810,26	R\$ 31.201,00	R\$ 1.201,39	8703231001
16/06/2008	58670	2	16/06/2008		D	5401	135	00001386/0001-45	DI BRASIL VEICULOS SA-OSIRVAVE	DF	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58671	2	16/06/2008		D	5401	1250	1171512/0001-35	CARRELA S.A	MG	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58672	2	16/06/2008		D	5401	1234	47333034/0001-42	VEICUL VEICULOS LTDA	SP	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58673	2	16/06/2008		D	5401	526	52680136/0001-90	SORANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P001172	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58674	2	16/06/2008		D	5401	568	02918639/0001-62	NECAR VEICULOS LTDA	GO	SW90N4	98W0489N79P001362	VW/VERVO 1.5	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58675	2	16/06/2008		D	5401	1164	04733034/0001-42	NACIONAL VEICULOS E SERVIÇOS LTDA	RH	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 54.679,88	R\$ 25.233,72	R\$ 2.455,64	R\$ 27.139,96	R\$ 4.085,40	R\$ 23.454,52	R\$ 3.454,52	8703231001
16/06/2008	58676	2	16/06/2008		D	5401	841	2950246/0001-07	DISTAT DISTR. AUTOS E COM LTDA	RJ	8A21M4	98W0489N79P001362	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 52.096,45	R\$ 24.181,48	R\$ 2.901,78	R\$ 25.579,48	R\$ 1.790,38	R\$ 29.704,00	R\$ 520,61	8703231001
16/06/2008	58677	2	16/06/2008		D	5401	787	07371495/0001-54	FAZATUO-FORTALEZA AUTOMOT LTDA	CE	SW11L4	98W0489N79P001195	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 53.125,05	R\$ 28.515,48	R\$ 3.421,86	R\$ 30.164,04	R\$ 2.111,48	R\$ 25.175,80	R\$ 449,53	8703231001
16/06/2008	58678	2	16/06/2008		D	5401	1223	04067004/0001-28	CRISTAL MOTORS COM E SERV LTDA	BA	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO SEDAN 1.6 COMFORT	2009	R\$ 59.139,91	R\$ 33.208,40	R\$ 3.985,01	R\$ 33.128,36	R\$ 2.810,26	R\$ 31.201,00	R\$ 1.201,39	8703231001
16/06/2008	58679	2	16/06/2008		D	5401	4001	81121483/0001-33	CAMARU COMERCIO DE VEICULOS LTDA	SC	SW11L4	98W0489N79P001140	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.096,45	R\$ 24.181,48	R\$ 2.901,78	R\$ 25.579,48	R\$ 1.790,38	R\$ 29.704,00	R\$ 520,61	8703231001
16/06/2008	58680	2	16/06/2008		D	5401	1111	03540474/0001-95	DEBARRA DISTR. BARRA VEIC LT	RJ	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 54.679,88	R\$ 25.233,72	R\$ 2.455,64	R\$ 27.139,96	R\$ 4.085,40	R\$ 23.454,52	R\$ 3.454,52	8703231001
16/06/2008	58681	2	16/06/2008		D	5401	780	86243400/0001-72	A MAOS PES DO OESTE S/A-SAFEMA	SC	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO 1.6	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58682	2	16/06/2008		D	5401	468	97861446/0001-85	GUARABÁ A VEICULOS E PECAS	RS	SW11L4	98W0489N79P001195	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.096,45	R\$ 24.181,48	R\$ 2.901,78	R\$ 25.579,48	R\$ 1.790,38	R\$ 29.704,00	R\$ 520,61	8703231001
16/06/2008	58683	2	16/06/2008		D	5401	474	93081386/0001-22	GUANDU VEIC LTDA	RJ	9A13M4	98W0489N79P001172	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 54.679,88	R\$ 25.233,72	R\$ 2.455,64	R\$ 27.139,96	R\$ 4.085,40	R\$ 23.454,52	R\$ 3.454,52	8703231001
16/06/2008	58684	2	16/06/2008		D	5401	1290	05881736/0001-50	BAVERIA VEICULOS LTDA	BA	7X21D1	98W0489N79P001172	VW/COMBI	2009	R\$ 59.139,91	R\$ 33.208,40	R\$ 3.985,01	R\$ 33.128,36	R\$ 2.810,26	R\$ 31.201,00	R\$ 1.201,39	8703231001
16/06/2008	58685	2	16/06/2008		D	5401	463	49708811/0001-30	ABRAO REZ COMERCIO DE VEICULOS LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P001137	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 58.186,20	R\$ 36.232,42	R\$ 3.145,49	R\$ 36.232,42	R\$ 1.834,47	R\$ 30.720,00	R\$ 540,91	8703231001
16/06/2008	58686	2	16/06/2008		D	5401	847	92749647/0001-43	PANAMARA SULA S.A	RS	SW11L4	98W0489N79P001491	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 53.125,05	R\$ 28.515,48	R\$ 3.421,86	R\$ 30.164,04	R\$ 2.111,48	R\$ 25.175,80	R\$ 449,53	8703231001
16/06/2008	58688	2	16/06/2008		D	5401	292	30741324/0001-02	UTO KUALI LTDA	RJ	SW11L4	98W0489N79P001485	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.712,57	R\$ 25.417,46	R\$ 3.050,10	R\$ 25.417,46	R\$ 1.779,22	R\$ 29.795,00	R\$ 525,30	8703231001
16/06/2008	58689	2	16/06/2008		D	5401	1343	61088795/0001-26	SORANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	RJ	SW11L4	98W0489N79P001172	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58690	2	16/06/2008		D	5401	1215	03952561/0007-01	COMERCIAL GERMANICA LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P00141	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 54.176,10	R\$ 47.473,84	R\$ 5.996,86	R\$ 47.473,84	R\$ 5.222,12	R\$ 50.825,00	R\$ 1.482,14	8703231001
16/06/2008	58691	2	16/06/2008		D	5401	1215	03952561/0007-01	COMERCIAL GERMANICA LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P00141	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 54.176,10	R\$ 47.473,84	R\$ 5.996,86	R\$ 47.473,84	R\$ 5.222,12	R\$ 50.825,00	R\$ 1.482,14	8703231001
16/06/2008	58692	2	16/06/2008		D	5401	1215	03952561/0007-01	COMERCIAL GERMANICA LTDA	SP	SW11L4	98W0489N79P00141	VW/POLO SEDAN 1.6	2009	R\$ 54.176,10	R\$ 47.473,84	R\$ 5.996,86	R\$ 47.473,84	R\$ 5.222,12	R\$ 50.825,00	R\$ 1.482,14	8703231001
16/06/2008	58697	2	16/06/2008		D	5401	547	82587513/0001-72	BRITFOR VEICULOS LTDA	SC	SW11L4	98W0489N79P001195	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 53.125,05	R\$ 28.515,48	R\$ 3.421,86	R\$ 30.164,04	R\$ 2.111,48	R\$ 25.175,80	R\$ 449,53	8703231001
16/06/2008	58702	2	16/06/2008		D	5401	308	1171512/0001-35	CARRELA S.A	MG	SW11L4	98W0489N79P001172	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58703	2	16/06/2008		D	5401	1261	04067004/0001-28	TRACA PROD. E SERV. AUTOMOTIVOS LTDA	SC	SW11L4	98W0489N79P001172	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.376,77	R\$ 33.370,96	R\$ 3.357,97	R\$ 35.186,40	R\$ 3.375,50	R\$ 46.740,00	R\$ 5.172,83	8703231001
16/06/2008	58704	2	16/06/2008		D	5401	1151	04584686/0001-91	EUROMAR AUTOM. E PECAS LTDA	MA	SW11L4	98W0489N79P001172	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.712,57	R\$ 24.858,70	R\$ 2.980,04	R\$ 24.858,70	R\$ 1.740,11	R\$ 29.140,00	R\$ 513,74	8703231001
16/06/2008	58705	2	16/06/2008		D	5401	853	36219000/0001-10	EUROPAUT AUTOM. E PECAS LTDA	MA	SW11L4	98W0489N79P001137	VW/GOL 1.0 GIV	2009	R\$ 52.712,57	R\$ 24.858,70	R\$ 2.980,04	R\$ 24.858,70	R\$ 1.740,11	R\$		

Ora, trata-se de um registro tão rigoroso e completo que sequer cabe a visualização em uma página comum. Inclusive, observe-se que há no livro uma coluna própria, denominada "Motivo Canc." em que são anotados os códigos com os fundamentos pelos quais a mercadoria retornou à unidade da Recorrente, inclusive com a data do cancelamento:

PRODUÇÃO	NF	SERIE	DT. EMISSÃO	DT. CANC.	MOTIVO CANC.	CFOP	DN
16/06/2008	68D03	2	10/07/2008		0	5401	4220
16/06/2008	71992	2	21/07/2008	17/12/2008	16	6401	1289
16/06/2008	73181	2	23/07/2008	23/07/2008	24	5102	2815
16/06/2008	76303	2	30/07/2008		0	6108	2815
16/06/2008	77401	2	04/08/2008		0	6401	777
16/06/2008	77405	2	04/08/2008		0	6401	777
16/06/2008	83939	2	18/08/2008		0	6401	1214
16/06/2008	85548	2	21/08/2008		0	6401	1254
16/06/2008	85548	2	21/08/2008		0	6401	053

Além disto, consta nos autos (fls.1383-1387) o rol descritivo dos motivos de cancelamento, deixando claro o controle total sobre a respectiva causa de cada devolução:

SIVW - WWU2SA - FATURAMENTO DE VEICULOS USER: UCVCOS1_ 19, 2008
MOTIVOS DE CANCELAMENTO PAG.: 0001 FOLIO PAGINAS

MOTIVO	DESCRICAO
01	EXTRAVIO DE NOTA FISCAL
02	PRECO / COR ERRADO
03	DUPLICIDADE NUMERACAO MOTOR
04	REDUCAO IPI - VENDAS CORPORATIVAS
05	SOLICITACAO DE GOVERNO/FROTISTA
06	REDUCAO IPI - REDE
07	FAT.EM DESCONFORMIDADE - NOVA POLITICA
08	DESISTENCIA / DEVOLUCAO DO CLIENTE
09	INDISPONIBILIDADE PARA EMBARQUE
10	VEICULO ACIDENTADO
11	EXTRAVIO DE NOTA FISCAL
12	PRECO / COR ERRADO
13	DUPLICIDADE NUMERACAO MOTOR
14	REDUCAO IPI - VENDAS CORPORATIVAS
15	SOLICITACAO DE GOVERNO/FROTISTA

Portanto, entendo que o sistema atende aos requisitos de equivalência ao livro Registro de Controle da Produção e Estoque, por demonstrar inequivocamente as saídas e retornos, permitindo um preciso e integral controle da fiscalização.

A Fiscalização não logrou demonstrar qualquer impropriedade no sistema utilizado, apontando inconsistências ou erros que pudessem enfraquecer sua utilidade e sua força probatória das operações lá descritas, cingindo-se a afirmar que

“planilhas que não servem para o controle da produção e do estoque. São apenas uma relação de notas fiscais e supostas devoluções, sem qualquer referência ao controle quantitativo e qualitativo do estoque”²¹.

Diferentemente do alegado, há pleno controle das devoluções, o que corrobora com a jurisprudência desse conselho citada pela Recorrente em sua peça:

*“IPI - Apropriação de créditos do IPI decorrentes de produtos recebidos em devolução ou retorno por não estar escriturado o Livro Registro de Controle da Produção e do estoque - Modelo 3. **Escrituração comprovada por outros meios de forma possível de comprovar. Recurso provido**”²⁴.*

“CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO. As condições para admissão do crédito por devolução se traduzem na prova de reentrada do produto no estabelecimento por intermédio de notas fiscais e registros de entradas, substituindo a falta de registro no Livro Modelo 3”²⁵.

“Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 Ementa: IPI. CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE MERCADORIAS. COMPROVAÇÃO. O direito ao crédito do imposto por devolução ou retorno subordina-se ao cumprimento das exigências do art. 86 do RIPI/82, que incluem a escrituração da nota fiscal de entrada nos Livros Registro de Controle da Produção e do Estoque e Registro de Entradas. Na ausência de apenas um desses dois Livros, e comprovada a regular escrituração no outro, são admitidos outros meios de prova para corroborar a operação de devolução”²⁶.

*“DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS VENDIDAS. CRÉDITOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE REINCORPORAÇÃO AO ESTOQUE. O direito ao crédito do IPI proveniente de devolução de mercadoria vendida subordina-se à comprovação de que a mercadoria devolvida foi reincorporada ao estoque, seja por meio da escrituração do reingresso no Livro Registro de Controle de Produção e Estoque ou sistema equivalente, **seja por meio de outras provas com a mesma eficácia**”²⁷.*

Desse modo, entendo que a autuação deve ser revertida no que concerne aos créditos decorrentes das devoluções e retorno de produtos.

3) Do Direito ao Crédito Presumido do IPI sobre o frete

A controvérsia trata da 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) . (...)"*

A leitura do dispositivo é clara no sentido de que o que se exige é apenas a adição do preço do frete ao preço do produto, sem qualquer exigência - como aquela feita pela fiscalização - de seu destaque na nota fiscal, sentindo este inclusive reverberado na IN SRF 91/2001.

A Recorrente praticou suas vendas com cláusula CIF (*costs, insurance and freight*), o que se constata pela indicação nas notas de saída de que o frete fora a cargo do emitente do documento (fl. 1940):

FRETE CONTA		1	PL
1 EMITENTE			
2 DESTINATÁRIO			
MUNICÍPIO			

Inclusive, analisando a área de "Perguntas e Respostas" da RFB, acessada no sítio virtual da instituição (http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XX_IPI_2014.pdf) se verifica que em momento algum se fala em destaque na nota, mas em **cobrança do valor do frete do adquirente e inclusão do frete no preço do produto**, o que de resto se verifica claramente no caso em tela:

014 O ICMS, o frete e o seguro integram o valor das matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e matéria l de embalagem (ME) utilizados na produção para efeito d a apuração do crédito presumido do IPI de que tratam a Lei n º 9.363, de 1996, e a Lei n º 10.276, de 2001?

*As despesas acessórias, inclusive frete, **somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto.** Com relação ao ICMS o mesmo integra o custo de aquisição.*

No caso das transferências entre estabelecimentos d a mesma empresa, o frete e as despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo do crédito presumido, nem quando forem decorrentes de remessa para industrialização fora do estabeleci

mento - hipóteses que não configuram aquisição de MP, PI, e ME, mas, meramente, custo de produção.

No caso das aquisições, as despesas acessórias e o frete somente integram a base de cálculo do crédito presumido quando cobradas do adquirente, ou seja, quando estiverem incluídas no preço do produto.

Contudo, no caso de frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS/P asef e Cofins), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido.

E não procede a argumentação da decisão recorrida no sentido de que a não informação do valor do frete na nota fiscal, nos termos do art. 339, V, f do RPI 2002 (que versa sobre os elementos da nota fiscal) é apta a converter uma venda CIF em FOB.

Trata-se, no máximo, de mera irregularidade da nota fiscal que deveria ensejar tratamento como tal, e não para desqualificar a adição do preço do frete ao produto, de resto plenamente comprovado.

Desse modo, revento à glosa sobre o crédito presumido sobre o frete.

4) Estorno de Débitos - Cancelamentos

A autuada efetuou no período fiscalizado estorno de débitos, no valor de R\$ 104.932,76, relativos a notas fiscais canceladas, dos quais R\$ 67.429,51 referem-se a notas fiscais canceladas emitidas no mês de maio/2008, e R\$ 37.503,25 referem-se a notas fiscais canceladas no ano de 2005.

A fiscalização glosou os estornos dos débitos porque a contribuinte não teria cumprido os requisitos legais que comprovariam o cancelamento das notas. Por seu lado, a impugnante alega que cumpriu as exigências legais e juntou aos autos os documentos que entende ser suficientes para comprovar a sua alegação.

A legislação exige que nesses casos o contribuinte registre o crédito, anotando o motivo de cancelamento no livro Registro de Apuração do IPI, nos termos do art. 178, parágrafo único do RPI 2002.

Frise-se que a exigência do art. 330 do mesmo dispositivo não tem o condão de obstar a fruição do crédito, tratando-se de obrigação acessória cujo descumprimento tem sanção própria prevista legalmente, mas em nada afetando o crédito decorrente do estorno.

Em relação à parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a recorrente juntou as cópias de notas fiscais de fls. 1636/1671 e 1340/1358. Para justificar outra parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a impugnante juntou as cópias de fls. 1360/1381.

A respeito de todas elas é possível verificar o motivo do cancelamento através do cruzamento com o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, de resto suficiente à demonstração de todos os dados necessários, e com a tabela descritiva dos motivos mencionados, ambos já referidos anteriormente.

Quanto às notas fiscais canceladas no ano de 2005, a contribuinte limitou-se a anexar as cópias das notas fiscais de fls. 572/573. Quanto a estes, a ausência do livro Registro correspondente ao período impossibilita a verificação da causa do cancelamento.

Desse modo, deve ser revertida a glosa sobre o crédito decorrente do estorno de débitos relativos às notas emitidas em maio/2008.

5. Conclusão

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de:

- i) créditos decorrentes das devoluções e retorno de produtos.
- ii) crédito presumido sobre o frete.
- iii) crédito decorrente do estorno de débitos relativos às notas emitidas em maio/2008.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designando

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto o posicionamento ao Recurso Voluntário, devendo ser mantida a decisão *a quo*, com a manutenção do Auto de Infração, como passaremos a demonstrar.

DOS CRÉDITOS DE DEVOLUÇÕES E RETORNOS

Consta dos autos que foram exigidos valores decorrentes da glosa de créditos oriundos de **devoluções e retornos de mercadorias**, escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI.

Esclareça-se que o direito ao crédito do imposto (IPI) relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno está disposto nos artigos 167 a 173 e 388 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, consubstanciam 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 Início de Fiscalização, solicitou a Recorrente comprovar a legitimidade dos créditos registrados nas notas fiscais, conforme estipulado no art. 169, *caput* e II e art. do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), vigente a época dos fatos. Pede que, com o fito de deixar claro o conteúdo de tais comandos administrativos, a comprovação deverá ser apresentada de acordo com cada produto devolvido, documento a documento (NF de retorno e sua anterior saída), crédito a crédito, respectivos retornos ao estoque produtivo dos estabelecimento através de sua escrituração no Livro de Registro de Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388 do RIPI/2002.

A Recorrente sustenta o creditamento alegando que o conjunto dos documentos e controles apresentados (documentos contábeis, notas fiscais, planilhas e "*prints*") 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.

Alega que o Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque (fls. 576/1.337) contempla as mercadorias fabricadas pela Recorrente, as datas de industrialização e comercialização, destinatários, a data de retorno ao estabelecimento, os números das notas fiscais, CFOPs, do IPI e ICMS devidos, as NCMs e os chassis de cada automóvel comercializado e retornado, com descrição do modelo e indicação do valor.

Consta nos autos também (fls.1.383/1.387) o rol descritivo dos motivos de cancelamento, sobre a respectiva causa de cada devolução.

No entanto, a fiscalização bem como a decisão recorrida, entendeu que os documentos apresentados não atenderia aos requisitos dispostos no **art. 388 do RIPI/2002**, vez que a legislação é clara ao exigir a comprovação do regresso da mercadoria devolvida ou retornada ao estoque produtivo pela escrituração nos livros de Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, conforme se vê no art. 167, na alínea "b", inciso II, do art. 169, art. 171, 172 e inciso I, art. 173 do RIPI/2002.

Veja-se a transcrição dos dispositivos citados do RIPI/2002 (grifou-se):

Art. 167. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial.'

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.

Nesse contexto, tem-se que o art. 167 do RIPI/2002 permitia ao estabelecimento contribuinte creditar-se do IPI relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, de modo total ou parcial, conforme tais operações assim tenham ocorrido.

Além disso, a previsão contida no art. 388 do RIPI/2002, admitia a dispensa do livro modelo 3, na hipótese de o estabelecimento adotar **equivalente** sistema de controle da produção e do estoque, o RIPI/2002 consignava, no art. 385, inciso I, a possibilidade de substituição do aludido livro por fichas impressas **com os mesmos elementos do livro substituído**.

Aduz a Recorrente que possui sistemas de controle interno que corresponde a instrumento que tem valor probatório, servindo aos propósitos perseguidos pelas obrigações de que se cuida. Os "sistemas interno" reúne, classifica e organiza as informações fiscais e contábeis listadas, de modo a permitir a avaliação da regularidade de todas as movimentações dos bens descritos. Assim, em conformidade com a dicção legal (RIPI/02, art. 388), tal sistemas informatizados constitui controle quantitativo de produtos que permite a perfeita apuração do estoque.

Os elementos que o integram os sistemas têm origem no sistema de controle de bens, direitos e obrigações da Recorrente. Trata-se do software **SAP**, ferramenta de gestão

de uso amplamente disseminada não só entre as empresas automobilísticas, mas várias outras atividades econômicas.

Em resumo, argumenta que a regularidade na escrituração das operações de devolução é capaz de ser identificada mediante o exame das notas fiscais de saída (daquele que as devolve) e de entrada (no estabelecimento da Recorrente), do lançamento nos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque e de Registro de Entrada, assim como por meio dos documentos contábeis, sendo tudo sintetizado em sistema de controle de movimentações, por meio do qual se permite verificar a coincidência de chassis nas transações de saída e retorno.

Com isso, restariam configuradas as provas necessárias ao registro do crédito por devolução, o que impõe a reforma da decisão recorrida e o cancelamento da exação constituída, o que se requer.

Pois bem. Como já dito, verifica-se, neste contexto, que o direito ao crédito aqui tratado, se dá pela comprovação de **reintegração dos bens ao estoque**.

Consta dos autos que a Recorrente apresentou, inicialmente, Planilhas de controle extraídas de seus sistemas contábeis e fiscais. Na sequência apresentou outros documentos e sistemas de controle, bem como fez uma descrição de como são efetuados os controles das saídas e dos retornos/devoluções de vendas, tudo centralizado no sistema corporativo da VW do Brasil.

Visando 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.

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.

Na verdade, a Recorrente não comprovou a alegação da fiscalização de que as "planilhas" apresentadas como um sistema alternativo de controle de estoque não apresentavam claramente os registros 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 tentado comprovar, com exemplos de produtos devolvidos, e explicações do seu fluxo contábil e de mecanismos de controles internos (fls. 576/1.337), demonstrando os motivos do cancelamento ("Motivo Canc", às fls. 1.383/1.387), que esses teriam se reintegrado ao seu estoque produtivo, mediante a análise dos lançamentos contábeis e fiscais correspondentes.

Sobre esse aspecto, tal 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, dessa mesma empresa, relatado pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a quem peço licença

para adotar as razões de seus fundamentos para este voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

"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 RIPI/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.

(...)"

Desse modo, diante de previsão legal expressa em sentido contrário, não se pode aceitar como substitutos do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque - Modelo 3, documentos e controles internos sem as adaptações que permitam o controle quantitativo e qualitativo dos produtos movimentados, que reste comprovado a **reintegração dos bens ao estoque**, devendo, por conseguinte, ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI SOBRE FRETES

Verifica-se nos autos que a controvérsia limita-se à comprovação do cômputo do frete no preço de venda dos veículos automotores fabricados e comercializados pela Volkswagen do Brasil e neste cenário, a manutenção da autuação pela DRJ, foi sustentada exatamente pela **ausência dessa comprovação**.

Por outro lado, a Recorrente em seu recurso, baseia-se na tese de que na composição do preço de venda dos produtos está incluído o frete, e por isso, atendia as exigências para legitimar a escrituração do crédito presumido. No seu entendimento, todas as despesas são incluídas na formação do preço de venda, e, como consequência, no preço cobrado está sendo embutido também o valor do frete contratado.

Discordo da Recorrente. Entendo que acatar o entendimento da recorrente seria admitir que a alínea "b" do inciso II, do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, 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. Veja-se transcrição abaixo (grifei):

Art. 56. (...).

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

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) . (...)”

Pode-se verificar nas cópias de notas fiscais que consta dos autos, que não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais (NF) de venda emitidas. A autuada não juntou nenhuma cópia de NF que apresentasse o destaque do valor do frete, nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete, salvo as telas (*prints*) anexadas dos sistema contábil (corporativo) da empresa.

Ou seja, o Fisco concluiu 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.

A Recorrente alega também em seu recurso que a legislação não condiciona a fruição do benefício ora tratado ao destaque do frete na nota fiscal, vale dizer que, inexiste, 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, que normatizou essa matéria:

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".

Já 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, foca-se 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.

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.

Como visto, 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, conterá:

.....

V - no quadro "Cálculo do Imposto":

.....

f) o valor do frete;

....."

E, como já comentado, consta dos autos e pode ser verificado nas cópias de notas fiscais citadas, que **não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda** emitidas.

Constatou 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 o Fisco 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.

Argumenta a Recorrente que registra contabilmente, de forma segregada, o valor da receita com a venda do serviço da parcela do frete computada no preço e que essa segregação contábil, corrobora a afirmação de que o valor do frete foi incluído no preço de venda dos veículos, apresentando como provas os "*prints*" do sistema contábil da empresa que **confirma a alegada segregação contábil**.

No entanto 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, é fato que a Lei também admite o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte executados pelo próprio 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.

Os "*prints*" 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.

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 documentos.

Concluindo, o fato de, eventualmente, as despesas comerciais (ou de vendas) das empresas em geral serem consideradas na determinação do preço de venda dos produtos ou 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 2.158-35/2001.

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

DO ESTORNO DE DÉBITOS - CANCELAMENTOS DE NF

Trata o presente tópico da glosa do estorno de débito do IPI por cancelamento das operações de vendas antes da saída dos produtos do estabelecimento industrial. A Recorrente efetuou no período fiscalizado estorno de débitos, no valor de R\$ 104.932,76, relativos às notas fiscais canceladas.

A fiscalização glosou os estornos dos débitos porque a Recorrente não teria cumprido os requisitos legais estabelecidos que comprovariam o cancelamento das notas fiscais (obrigações acessórias), bem como não teria demonstrado a ausência de saída das mercadorias a justificar o crédito, conforme determina o artigo 178, I, do RIPI/2002.

Por seu lado, a impugnante alega que cumpriu todas as exigências legais e juntou aos autos os documentos que entende ser suficientes para comprovar a sua alegação.

O acórdão recorrido, no entanto, não acatou os argumentos expostos na defesa da Recorrente.

Muito bem. Como é sabido, a legislação autoriza o crédito do IPI debitado em Nota Fiscal em operação de saída cancelada antes de o produto deixar o estabelecimento industrial, conforme disposto nos arts. 178, I, parágrafo único e 330 do RIPI/2002. Tal regra justifica-se como meio de neutralizar o débito do imposto, cujo lançamento levaria à obrigatoriedade de pagamento do tributo sem que tivesse sido verificada a ocorrência do seu fato gerador, qual seja, a saída do produto do estabelecimento industrial: Veja-se:

Art. 178. É ainda admitido ao contribuinte creditar-se:

I - do valor do imposto, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e

II - (...)

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas neste artigo, o contribuinte deverá, ao registrar o crédito, anotar o motivo do mesmo na coluna "Observações" do livro Registro de Apuração do IPI.

Art. 330. Quando a nota fiscal for cancelada, conservar-se-ão todas as suas vias no bloco ou sanfona de formulários contínuos, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

Parágrafo único. Se copiada a nota, os assentamentos serão feitos no livro copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.

Portanto, para fazer jus ao crédito é preciso que a contribuinte comprove que o cancelamento da nota ocorreu antes da saída da mercadoria, a demonstração inequívoca de que todas as vias permaneceram em poder do emitente, e a declaração dos motivos que determinaram o cancelamento.

Consta dos autos que a Recorrente foi intimada a justificar e demonstrar, através de documentação comprobatória, no período fiscalizado, os valores escriturados no Livro de Registro e Apuração do IPI, sob a rubrica "ESTORNO DE DÉBITO - CANC. NF MESES ANTERIORES".

De posse dos arquivos disponibilizados e após análise de toda a documentação apresentada, o Fisco constatou que as obrigações acessórias teriam sido descumpridas pela empresa e que os motivos do cancelamento das operações não estavam claros ou seriam desconhecidos. Consta ainda, da referida informação, que nas notas examinadas (selecionadas por amostragem) existem carimbos apostos com a expressão 'CANCELADA', onde se observa a indicação de que o motivo foi e-mail de um suposto funcionário e outras com 'prints' de telas de computador e de algumas notas fiscais eletrônicas com o espelho do portal da Nota Fiscal Eletrônica com o seu cancelamento.

Em relação à parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a recorrente juntou as cópias de notas fiscais de fls. 1.636/1.671 e 1.340/1.358. Nelas, verifica-se exatamente o que descreveu o autuante, ou seja, falta de apresentação do motivo do cancelamento, constando somente a indicação de um e-mail de um suposto funcionário. Acrescente-se que não consta a cópia da 3ª via, o que seria obrigatório.

Quanto às notas fiscais canceladas no ano de 2005, a contribuinte limitou-se a anexar as cópias das notas fiscais de fls. 572/573. Quanto a estes, a ausência do livro Registro correspondente ao período impossibilita a verificação da causa do cancelamento, Nestes casos, constata-se que não consta o motivo do cancelamento, fazendo-se apenas remissão à “CI DE CANCELAMENTO”.

Em relação à parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a recorrente juntou as cópias de notas fiscais de fls. 1.636/1.671 e 1.340/1.358. Para justificar outra parte dos cancelamentos das notas fiscais emitidas em maio/2008, a impugnante juntou as cópias de fls. 1.360/1.381.

Verifica-se que a partir da fl. 1.389 consta o “Doc. 10” que a Recorrente denominou de Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Entretanto, como já mencionado anteriormente, a planilha apresentada não tem os requisitos necessários para o acompanhamento da movimentação dos estoques, sendo impossível concluir se os produtos, objeto das notas fiscais canceladas, **saíram ou não do estabelecimento**, informação essencial para avaliar o direito ao crédito.

Por outro lado, a Recorrente argumenta que, quanto às notas relacionadas a e-mail de funcionário, que ao contrário do afirmado pela Fiscalização, os documentos fiscais identificam o motivo do cancelamento da operação. Apenas as razões adicionais, relacionadas às particularidades de cada negócio que acabou por não se concretizar, é que foram registradas em mensagens eletrônicas. Que os carimbos apostos nas notas fiscais, que mencionam e-mails de funcionários, contêm campos a serem preenchidos com "X", indicando justamente um dentre os motivos possíveis para cancelamento das operações. São eles: (1) "Saída Não Efetiva"; (2) "Defeito na Impressão"; (3) "Erro de Codificação"; (4) "Erro de Digitação"; e (5) "Email do (ou CI da)".

Quanto a alegação do Fisco de que não teria se demonstrado a inocorrência da saída do estabelecimento da Recorrente dos produtos cujas operações foram canceladas, a Recorrente argumenta em seu recurso que a demonstração de tal fato se dá justamente a partir da reunião dos documentos exigidos pela legislação para admitir o crédito. Se tanto não bastasse, a análise dos livros de Registro de Saídas e de Controle de Produção e de Estoque (em planilhas), atestariam de forma definitiva as alegações da Recorrente; no primeiro caso, dada a ausência de lançamento das notas fiscais canceladas em seus registros; no segundo, em razão da verificação do momento de emissão e cancelamento das notas, o que indicaria a permanência do bem no ativo da Recorrente.

É cediço que todo contribuinte deve emitir Nota Fiscal para documentar a operação a ser realizada, inclusive para acompanhar o seu transporte e ingresso no estabelecimento do adquirente. Se no momento da emissão do documento fiscal, ou mesmo após, for detectado algum tipo de erro, é permitido ao contribuinte fazer o cancelamento, desde que as mercadorias ainda não tenham saído do estabelecimento.

Nos casos em que a verificação da eventual irregularidade da Nota Fiscal ocorra após a saída das mercadorias ou conclusão dos serviços, não poderá ser efetuado o seu cancelamento.

Ocorrendo o cancelamento, todas as vias devem ser conservadas, com a declaração dos motivos que determinaram o seu cancelamento e a referência, se for o caso, da nova Nota Fiscal emitida.

Consta do relatório do Fisco que na relação das Notas Fiscais canceladas que compõe os valores escriturados no LRAIPI, apresentam os códigos relativos aos motivos do cancelamento, apresentando um arquivo com os respectivos "*prints*" de telas extraídas de um sistema computadorizado, que estariam consignados, sem sucesso, os códigos referente a motivação dos cancelamentos.

Também, a meu ver, não conseguiu comprovar ao Fisco que cumpriu o estabelecido no art. 178, I, do RIPI/2002, justamente no ponto em que as mercadorias constantes das notas fiscais não saíram do estabelecimento antes de seu cancelamento.

Concluindo, por não ter demonstrado, em nenhum dos casos, o cumprimento dos requisitos legais, entendo que foi correta a glosa efetuada pela fiscalização dos estornos dos débitos decorrentes de notas fiscais canceladas.

CONCLUSÃO

Ante ao todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, devendo ser mantidas as glosas de:

- (i) créditos decorrentes das devoluções e retorno de produtos.
- (ii) crédito presumido sobre o frete.
- (iii) crédito decorrente do estorno de débitos relativos ao cancelamento de notas fiscais emitidas.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra