



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10860.720961/2017-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-006.142 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2019
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

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

DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO SALDO DEVEDOR DO IPI ESCRITURADO.

Cobra-se o imposto não recolhido e declarado a menor na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e registrado na escrita fiscal.

ISENÇÃO. TÁXI. PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA.

O estabelecimento fabricante fica obrigado ao recolhimento do imposto correspondente, quando der saída de veículo com isenção do IPI, para taxista ou portador de deficiência física, em desacordo com as normas e requisitos aos quais estava condicionado o benefício fiscal. Poderá ser apresentada a cópia do certificado por ser o documento emitido pela RFB.

CRÉDITOS INDEVIDOS. TRANSFERÊNCIAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, sendo vedada a transferência de créditos de um estabelecimento para outro, da mesma empresa. A transferência de bens do ativo imobilizado com destaque de IPI no estabelecimento remetente e creditamento do imposto no estabelecimento receptor, caracteriza-se como uma transferência indevida de crédito.

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. A negativa de provimento não deve ser fundamentada exclusivamente na ausência de aposição do frete na nota fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos para dar provimento em relação às aquisições que a fiscalização afirma que deveriam ter ocorrido com suspensão, vencida a relatora, Conselheira Mara Cristina Sifuentes; e (b) por unanimidade de votos para (i) dar provimento em relação às saídas de veículos a taxistas e portadores de deficiência física, quando apresentadas cópias das respectivas autorizações, e (ii) negar provimento em relação aos demais itens. Em relação ao crédito presumido de fretes, votaram com a relatora apenas pelas conclusões os conselheiros Tiago Guerra Machado, Rodolfo Tsuboi, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan, por entenderem que a negativa de provimento não deve ser fundamentada exclusivamente na ausência de aposição do frete na nota fiscal, devendo tal circunstância ser reproduzida na ementa e no voto condutor da relatora, na forma regimental. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Tiago Guerra Machado - em função de tal conselheiro não compor mais o colegiado, foi designado *Ad hoc* o Conselheiro Rosaldo Trevisan. O conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares indicou a intenção de apresentar declaração de voto, tendo transcorrido *in albis* o prazo regimental para a apresentação, considerando-se não formulada a declaração.

Rosaldo Trevisan – Presidente e Redator designado *Ad hoc*

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no Acórdão DRJ:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 05/16, lavrado em 25/01/2018, com ciência da contribuinte em 26/01/2018, totalizando o crédito tributário de R\$ 91.493.086,32, sendo

R\$40.718.714,63 de imposto, R\$ 30.539.035,94 de multa proporcional e R\$ 20.235.335,75 de juros de mora calculados até 01/2018.

De acordo com a descrição dos fatos de fls. 06/09 e o relatório fiscal de fls. 20/59, foram constatadas as seguintes irregularidades no ano de 2013:

DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO SALDO DEVEDOR DO IPI ESCRITURADO

- o estabelecimento industrial declarou e recolheu a menor o imposto escriturado em fevereiro/2013 (RS 4.263,57) e julho/2013 (R\$ 1.083.451,57), conforme confronto do Livro Registro de Apuração de IPI com a DCTF;

- a diferença de fevereiro foi justificada pela contribuinte como sendo crédito extemporâneo no valor de RS 4.263,57, referente à nota fiscal 2866 de devolução que foi escriturada sem o crédito de IPI na apuração do mês de 05/2012 (cópias às fls. 633/634); entretanto, por se tratar de crédito oriundo de devolução, não pode ser admitido, pois a contribuinte não cumpre todos os requisitos legais que garantem o crédito nas devoluções;

- a diferença de julho foi justificada como sendo crédito extemporâneo no valor de RS 1.083.451,57, referente aos valores de perda de estoque (Scrap), acompanhada de pedido de autorização para retificar o SPED;

- tal crédito teria como origem a baixa de matérias-primas, que seriam utilizadas no processo produtivo da empresa, mas que, em virtude do perecimento, foram baixadas do estoque.; o crédito estaria embasado no art. 255 do RIPI e referem-se ao período de agosto de 2008 a abril de 2010, segundo informações da contribuinte;

- na realidade tal crédito, no valor de R\$ 1.083.415,57, não consta do Livro de Registro e Apuração do IPI, ou seja, não foi escriturado pelo contribuinte em julho de 2013; solicita a inclusão de tal valor através da resposta ao TI 01, datada de 13 de outubro de 2016, onde solicita a retificação da escrituração, ou seja, há mais de seis anos do último estorno realizado; portanto estava prescrito o direito ao creditamento.

SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE ISENÇÃO

- o estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, de janeiro a dezembro de 2013, por ter se utilizado indevidamente do instituto da isenção do imposto;

- analisando-se as EFD ICMS/IPI e as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), verificou-se que várias saídas de veículos com os CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) 5.10J (Venda de produção do estabelecimento); 5.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros); 6.107 (Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte) e 6.108 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte), não tinham o destaque do IPI, porém, no campo de observações da NF-e, havia a expressão "ISENTO DO IPI CONF. LEI 8989/95"; tal diploma legal, com suas alterações posteriores, dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física;

- analisando-se as autorizações para venda com isenção, elaborou-se a planilha de fls. 671/674, relacionando todas as autorizações que foram apresentadas por cópia, segundas vias, com prazo expirado ou não apresentadas; tais vendas estão em desacordo com o que dita o § 1º do art. 5º e art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 987/2009, com alterações feitas pelas Instruções Normativas RFB nº 1368/2013 e nº 1392/2013 e o §1º do art. 4º e art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 988/2009, com alterações feitas

pela Instrução Normativa nº 1369/2013, que determinam que o estabelecimento industrial só poderá dar a saída aos veículos com isenção de posse do original da primeira via da autorização;

- às fls. 731/732 elaborou-se relação com todas essas vendas realizadas que descumprem as condições para a isenção do IPI, separadas por mês e com o IPI a lançar; o valor do IPI a lançar é o mesmo que consta no campo "Informações Complementares" de cada Nota Fiscal como "IPI como se devido fosse".

CRÉDITOS INDEVIDOS – AQUISIÇÕES DE COMPONENTES, CHASSIS, CARROÇARIAS, ACESSÓRIOS, PARTES E PEÇAS E TRANSFERÊNCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO

- o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, de janeiro a dezembro de 2013, referentes a aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos que industrializa, feitas de estabelecimentos industriais, que deveriam ter o IPI suspenso, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002;

- o estabelecimento creditou-se indevidamente também de créditos de mercadorias com o CFOP 2.552 (Transferência de bem do ativo imobilizado); tais entradas não geram direito ao crédito previsto no art. 226 do RIPI/2010;

- às fls. 735/855 elaborou-se relação com todos os créditos indevidos glosados.

CRÉDITOS INDEVIDOS – DEVOLUÇÕES E RETORNOS

- o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente, de janeiro a dezembro de 2013, de créditos relativos à devolução e retorno de produtos;

- o direito ao crédito nas devoluções e retornos está vinculado à apresentação do Livro Registro e Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente, os quais não foram apresentados pela empresa; somente apresentou planilhas em formato Excel que não atendem as exigências legais de um sistema alternativo;

- às fls. 1642/1731 elaborou-se relação com todos os créditos indevidos glosados.

CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITO PRESUMIDO - FRETE

- o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente, de janeiro a dezembro de 2013, de créditos presumido – CIF;

- o comando legal que dá o direito ao Crédito Presumido - CIF, o art. 56 da MP 2158-35, em momento algum se refere à cobrança de um preço médio de frete ou à equalização de preços de frete; as condições que lá estão descritas é que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País;

- na MP 2158-35, não existe qualquer permissivo legal que sustente lançar um valor a título de receita, quanto mais fictícia, sem alguma comprovação documental; a mesma possibilita o cálculo de um crédito presumido do IPI, com a condição de que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos, fato que não se encontra comprovado em cada saída;

- em sendo assim, o valor creditado no Livro de Registro e Apuração do IPI (fls. 524/629), sob a rubrica de "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158 - 35/01", no período em análise, é ilegítimo e foi glosado.

CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

- o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos extemporâneos em janeiro, abril, junho e julho de 2013;
- quanto ao valor creditado em janeiro de 2013 (R\$ 680,18), a contribuinte não apresentou qualquer alegação ou documentação que o justificasse;
- quanto ao valor creditado em abril de 2013 (R\$ 19.104,43), VOLKSWAGEN alega que seria relativo a notas fiscais de entrada emitidas com anulação a saídas ocorridas em períodos anteriores; junto às notas fiscais, a fiscalizada apresenta, além do registro do Livro de Entrada, uma tela de seu sistema interno que explicita que tais notas fiscais são de devolução e/ou retorno de veículos; dessa forma, por ser um crédito originário de uma devolução ou retorno, tal valor não pode ser aceito, conforme já foi largamente explanado anteriormente;
- quanto aos valores creditados em junho e julho de 2013 (R\$ 3.886,72 e R\$ 62.860,53, respectivamente), VOLKSWAGEN alega que seriam provenientes de duplicidade de lançamentos a débito; apresenta, somente, planilhas no formato "EXCEL" com a discriminação das notas, porém não apresenta a comprovação documental da duplicidade dos lançamentos.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1833/1870, alegando, em síntese, que:

1. Insuficiência no recolhimento do IPI escriturado. As diferenças apuradas pela fiscalização referem-se à utilização de créditos extemporâneos de IPI, relacionados a duas operações distintas: (a) mercadoria recebida em devolução, e (b) baixa de matérias primas. Com relação à primeira operação, são aplicáveis os fundamentos do item 2.4 adiante. Já quanto aos créditos relativos à baixa de matéria prima, sua legitimidade se dá na medida em que diversas das operações saíram com destaque do IPI, sendo, por isso, inaplicável o art. 254, IV do RPI/10. Como a Fiscalização não logrou apurar o crédito tributário corretamente, por glosar indevidamente determinados créditos, a autuação é ilíquida.
 2. Isenção de IPI sobre automóveis vendidos a taxistas e portadores de deficiência. Tratando-se, no caso, de típica isenção subjetiva condicionada, sempre que houver a comprovação de que a regra isentiva foi aplicada em benefício do sujeito a que destinada – in casu, taxista ou portador de deficiência –, deverá ser reconhecido o direito à desoneração, independentemente do atendimento a outras formalidades, em especial aquelas não previstas na Lei 8.989/95. No caso concreto, a Impugnante comprova que as vendas realizadas sob a isenção o foram para pessoas efetivamente contempladas na Lei 8.989/95.
 3. Créditos básicos indevidos. A Fiscalização não comprovou que as mercadorias adquiridas foram destinadas à industrialização, pressuposto para a aplicação da suspensão. Como há diversas mercadorias que comprovadamente não se submeteram ao processo produtivo, sendo revendidas, é de rigor o cancelamento da glosa. Ainda que assim não se entendesse, o afastamento da exigência impõe-se na medida em que a Impugnante agiu de boa-fé ao creditar o imposto debitado e destacado pelo seu fornecedor na operação de venda do produto, de tal sorte que inexistiu prejuízo ao Erário com o procedimento adotado, tanto que ausente no ordenamento regra que preveja o cancelamento do crédito na hipótese presente.
- Ademais, se coubesse a exigência do imposto, deveria o lançamento se dar exclusivamente em nome do fornecedor da Impugnante, por ter sido o responsável por dar causa ao descumprimento da legislação, segundo a acusação fiscal.
4. Créditos de devoluções e retorno. Diversamente do alegado pela Fiscalização, o controle alternativo adotado pela Impugnante permite demonstrar o direito ao creditamento do imposto com o retorno das mercadorias, inclusive mediante o registro

da devolução do veículo em estoque. A confirmar o acerto do sistema alternativo de uso da Impugnante, há notas fiscais de saída e ulterior retorno das mercadorias ao estabelecimento da Impugnante e registro das mercadorias recebidas em devolução nos Livros de Registros de Entrada e Saída da Impugnante. As mesmas informações constam ainda em contas próprias do “Razão” e em outros arquivos contábeis, os quais, por serem idôneos, prestam-se a comprovar a regularidade do crédito.

5. Crédito presumido CIF. A Fiscalização aponta que há uma condição para a apropriação do crédito em questão, qual seja, a de que o frete esteja incluído no preço da operação, sendo cobrado junto com as mercadorias. Referida condição é atendida no caso concreto e em nenhuma passagem do TVF é afirmado o contrário. A autoridade, porém, entende que para o creditamento “melhor” seria se houvesse o destaque do preço do frete na NF e, ainda, que há imaginadas divergências nos registros fiscais e contábeis da Impugnante, razões pelas quais conclui pela glosa. Ocorre que 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, como é afirmado inclusive no TVF. O entendimento é coerente com os objetivos visados à época de instituição do regime especial no qual é reconhecido o direito ao crédito presumido. Uma vez demonstrado que a mercadoria foi vendida pelo seu valor CIF, isso significa que o frete foi suportado pelo alienante, compôs o preço do produto e consequentemente a base de cálculo do IPI, independentemente de não haver o destaque do seu valor naquela operação em particular na nota de saída. A fim de afastar quaisquer dúvidas relacionadas à adição do frete ao preço das mercadorias, a Impugnante apresentou, no curso da ação fiscal, documentação comprovando que suportou economicamente o seu ônus, bem como traz elementos adicionais a corroborar suas alegações, demonstrando que a parcela, por conseguinte, integrou o preço de venda de seus veículos. Por fim, as supostas divergências constatadas pela Fiscalização, a par de serem explicáveis, não têm o condão de tolher o direito ao crédito em questão, posto que não implicaram a apuração e apropriação de crédito indevido.

Por fim, requereu que seja integralmente cancelada a autuação, ou, na eventualidade de haver dúvida quanto ao direito postulado, requereu que seja determinada a realização de diligência e/ou perícia técnica, com o objetivo de, a partir de sua documentação fiscal (que permanece à disposição das autoridades fazendárias caso necessário), demonstrar o quanto alegado nesta impugnação, especialmente os efetivos retornos das mercadorias em devolução ao estoque e inclusão do frete no preço do veículo e, por extensão, na base de cálculo do IPI,

A impugnação foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº 14-86.390, em 13 de junho de 2018, por unanimidade de votos, que negou-lhe provimento.

A empresa apresentou Recurso Voluntário em 30/07/2018 onde traz os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Primeiramente é preciso esclarecer que foi designado para a confecção do voto vencedor o Conselheiro Tiago Guerra Machado, que nesse interim encerrou seu mandato, por isso foi designado ad hoc o Conselheiro Rosaldo Trevisan, conforme Portaria CARF Nº 107, de 04 de agosto de 2016.

O conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares indicou a intenção de apresentar declaração de voto, e como não apresentou até a data da formalização não constou no acórdão.

1) Crédito extemporâneo

A fiscalização autuou a empresa por declarar e recolher a menor o imposto escriturado em fevereiro/2013 (RS 4.263,57) e julho/2013 (R\$ 1.083.451,57), conforme confronto do Livro Registro de Apuração de IPI com a DCTF.

A recorrente alega que as diferenças apuradas pela fiscalização referem-se à utilização de créditos extemporâneos de IPI, relacionados a duas operações distintas: (a) mercadoria recebida em devolução, e (b) baixa de matérias primas.

Argumenta que os créditos relativos à baixa de matéria prima refere-se aos valores de perda de estoque, solicita autorização para retificar o SPED. Afirma que diversas operações saíram com destaque do IPI, sendo inaplicável o art. 254, IV do RIPI/10. As matérias-primas seriam utilizadas no processo produtivo, mas em virtude do perecimento foram baixadas do estoque. Logo, o crédito estaria embasado no art. 255 do RIPI.

A fiscalização informa que tal crédito não consta do Livro de Registro e Apuração do IPI, ou seja, não foi escriturado pelo contribuinte em julho de 2013, e que a empresa apenas apresenta planilhas Excel e documentos internos para justificar o crédito.

A recorrente argumenta que a fiscalização não buscou a verdade material, e que o lançamento deve ser anulado por vício material, já que foram inobservadas as normas para a constituição do crédito tributário, não foi determinada a matéria tributável e calculado o tributo. Cita jurisprudência.

O seu direito ao crédito diversamente do alegado pela fiscalização não estaria prescrito porque embora não tenha registrado os créditos no LRAIPI apontou-os corretamente em DCTF, e o art. 6º do Decreto nº 20.910/1932 não se presta a tolher o direito creditório.

Diferentemente do alegado pela recorrente não houve glosa de créditos, mas confronto dos livros apresentados pela fiscalizada, já que o débito apurado no LRAIPI era maior que o valor informado em DCTF.

Em resposta ao Termo de Intimação 05 a empresa informa que as matérias primas foram baixadas em estoque e os créditos do IPI foram estornados, posteriormente os insumos foram vendidos como sucata e tiveram suas saídas tributadas, por isso a empresa resolveu recuperar esses créditos já que teria direito ao crédito na entrada.

Confrontada a provar o alegado, ou seja, demonstrar o registro de tais estornos na escrituração fiscal e a comercialização da sucata por meio de documentos hábeis, a empresa apresenta planilha Excel e cópias dos LRAIPI, e por amostragem, cópias de notas fiscais de venda das sucatas e registros no Livro de Saídas.

A fiscalização analisou as notas fiscais de saída e verificou que várias eram saídas não tributadas.

Novamente foi intimada a apresentar arquivo com todas as vendas de sucata e chaves das notas fiscais de saída, além da apresentação do Livro de Registro e Controle da Produção e do Estoque, ou sistema equivalente, demonstrando que a matéria prima baixada em estoque era a mesma vendida como sucata.

A recorrente pleiteia o embasamento legal para o aproveitamento do crédito no art. 255 do RIPI:

Art. 255. É assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto em virtude da saída de sucata, aparas, resíduos, fragmentos e semelhantes, que resultem do emprego de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, bem como na ocorrência de quebras admitidas neste Regulamento.

Por esse dispositivo legal é assegurada a manutenção do crédito do imposto dos derivados de insumos empregados na produção. No caso, a baixa da matéria prima deu-se por perecimento, ou seja, não foi utilizada no processo produtivo, por isso a fiscalização enquadrou corretamente no art. 254, inciso IV, do RIPI:

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8a, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

...

IV - relativo a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

E segundo a recorrente, em resposta à intimação, tais créditos foram estornados no período de agosto de 2008 a abril de 2010, e não foram escriturados em julho de 2013. Ou seja, a empresa, anos após o estorno do crédito vem solicitar a retificação da escrituração para usufruir de um crédito extemporâneo indevido.

Ademais, conforme bem esclarecido pela fiscalização, o crédito somente poderia ser aproveitado, se devido e se não estivesse prescrito, conforme art. 1º e 6º do Decreto nº 20.910/1932.

Deixo de acatar as alegações quanto ao crédito pleiteado e mantenho o lançamento efetuado.

A respeito da diferença em 02/2013 no valor de R\$ 4.263,57, foi justificada pela contribuinte como referente à nota fiscal nº 2866 de devolução que foi escriturada sem o crédito de IPI na apuração do mês de 05/2012.

A fiscalização não admitiu o crédito, pois a contribuinte não cumpriu os requisitos legais que garantiriam o crédito nas devoluções, apresentando outra Nota fiscal, nº 9258, emitida pela própria empresa e sem crédito de IPI escriturado no Livro de entradas.

Esse crédito de devolução será analisado adiante juntamente com os outros créditos de devolução e retornos.

2) Saída de produtos sem lançamento de IPI. Isenção de IPI na venda de veículos a taxistas e portadores de deficiência física.

A fiscalização informa que o estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, de janeiro a dezembro de 2013, por ter se utilizado indevidamente do instituto da isenção do imposto.

Analizando as EFD ICMS/IPI e as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), verificou-se que várias saídas de veículos com os CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) 5.10J (Venda de produção do estabelecimento); 5.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros); 6.107 (Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte) e 6.108 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte), não tinham o destaque do IPI, porém, no campo de observações da NF-e, havia a expressão "ISENTO DO IPI CONF. LEI 8989/95", que dispõe sobre a Isenção do IPI na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros e pessoas portadoras de deficiência física.

Confrontando com as autorizações para venda com isenção, elaborou-se a planilha de fls. 671/674, relacionando todas as autorizações que foram apresentadas por cópia, segundas vias, com prazo expirado ou não apresentadas; tais vendas estão em desacordo com o que dita o § 1º do art. 5º e art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 987/2009, com alterações feitas pelas Instruções Normativas RFB nº 1368/2013 e nº 1392/2013 e o §1º do art. 4º e art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 988/2009, com alterações feitas pela Instrução Normativa nº 1369/2013, que determinam que o estabelecimento industrial só poderá dar a saída aos veículos com isenção de posse do original da primeira via da autorização.

Às fls. 731/732 elaborou-se relação com todas essas vendas realizadas que descumprem as condições para a isenção do IPI, separadas por mês e com o IPI a lançar; o valor do IPI a lançar é o mesmo que consta no campo "Informações Complementares" de cada Nota Fiscal como "IPI como se devido fosse".

A recorrente alega que a exigência estipulada pela RFB nas instruções normativas, ou seja, verificar a integridade e autenticidade da autorização emitida, não tem amparo legal.

Ao contrário do que afirma a recorrente, o reconhecimento formal do direito ao benefício pelo fisco é um dos requisitos da Lei nº 8.989/95. De fato, o ato legal acima referido, previu a isenção nas saídas de veículos para utilização no transporte autônomo de passageiros e para pessoas portadoras de deficiência física. Contudo, para que isso fosse possibilitado era também necessário o cumprimento dos requisitos exigidos pela regulamentação correspondente. Assim estabelece o art. 3º da Lei nº 8.989/95:

Art. 3º A isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, mediante prévia verificação de que o adquirente preenche os requisitos previstos nesta lei.

Como se pode notar, a própria Lei que criou o benefício fiscal estabeleceu como condição a prévia verificação pela Secretaria da Receita Federal de que o adquirente preenche os

requisitos. Deste modo, é injustificável a saída do veículo do estabelecimento fabricante sem que houvesse a prévia autorização, e não subsiste a alegação de que basta que o produto seja destinado a pessoa contemplada pela Lei.

A Secretaria da Receita Federal estabeleceu os requisitos nas Instruções Normativas citadas, que determinam que o estabelecimento industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção se estiver em posse do original da primeira via da autorização.

Esse tema já foi objeto de julgamento por esse Colegiado, acórdão nº 3401-004.377, por voto de qualidade, para a mesma empresa, relator Conselheiro Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/09/2003 a 31/07/2007

IPI. ISENÇÃO. TÁXIS. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

Improcedente o lançamento quando a fiscalização opta por um caminho procedimentalmente fácil, mas juridicamente tormentoso, de contentar-se com a deficiente guarda de documentos pela autuada (ou a falta de zelo desta na checagem de validade de autorizações emitidas pela RFB), para penalizá-la por descumprimento de isenção, sem respaldo normativo e probatório específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida (que negavam provimento apenas em relação às autorizações vencidas). Os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco votaram com o relator pelas conclusões, por discordarem em relação à limitação à sujeição passiva efetuada pelo relator, que agregará tal circunstância à ementa ao voto, conforme previsão regimental.

Nesse voto, citado pela recorrente, o relator argumenta contra a falta de fundamentação legal na autuação para a exigência do tributo da fabricante do veículo, ainda que em caráter de solidariedade. E a que a fiscalização, de forma cômoda, intima o recebedor de terceira mão do documento, já que conforme disposição nas normativas administrativas as duas vias da autorização são entregues pelo interessado ao distribuidor, que fica com a segunda via e remete a primeira via ao estabelecimento industrial. Também não houve verificação se as autorizações foram emitidas, sendo que ela própria, RFB, as emitiu, ou se foram cumpridos os requisitos para a isenção.

Para o relator a fiscalização confunde o descumprimento da isenção com o descumprimento da obrigação de guarda regular de documentos em boa ordem pela empresa, caso em que se aplicaria sanção diversa. E frise-se que se houvesse descumprimento da isenção os tributos deveriam ser exigidos do adquirente e não do fabricante.

O caso anteriormente julgado repete-se no processo atual. Vemos pela exposição efetuada no relatório fiscal que existiram autorizações apresentadas por cópia, segundas vias, com prazo expirado ou não apresentadas.

Seguindo o raciocínio exposto no acórdão citado, no qual eu participei da votação, entendo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para as autorizações apresentadas por cópia, segundas vias, por insuficiência probatória por parte da fiscalização que poderia ter buscado os documentos nos seus arquivos.

Já quanto as autorizações com prazo expirado ou não apresentadas, outro deve ser o caminho percorrido. Se as autorizações estão com prazo expirado ou não foram apresentadas não há como deixar de aplicar o comando normativo:

Art. 3º A isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, mediante prévia verificação de que o adquirente preenche os requisitos previstos nesta lei.

O prazo para validade das autorizações é um período em que a RFB entende que é possível garantir que o cumprimento dos requisitos estão mantidos. Após esse período, aplicando-se gerenciamento de risco, as condições deverão ser novamente verificadas pelo órgão, pois não há como garantir que não houve mudanças na situação de cada contribuinte que poderiam impedi-lo de usufruir do benefício.

3) Créditos indevidos – aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças e transferência de bem do ativo imobilizado.

O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, de janeiro a dezembro de 2013, referentes a aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos que industrializa, feitas de estabelecimentos industriais, que deveriam ter o IPI suspenso, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002.

O estabelecimento creditou-se indevidamente também de créditos de mercadorias com o CFOP 2.552 (Transferência de bem do ativo imobilizado), tais entradas não geram direito ao crédito previsto no art. 226 do RIPI/2010.

A recorrente alegou que a fiscalização não comprovou que as mercadorias adquiridas foram destinadas à industrialização, o que ensejaria a aplicação da suspensão. Argumentou ainda que há diversas mercadorias que não se submeteram ao processo produtivo, sendo revendidas, por isso a glosa deveria ser cancelada. Por fim, sustentou que se coubesse a exigência do imposto, deveria ser exigido do fornecedor por ter sido o responsável por dar causa ao descumprimento da legislação.

O art. 5º da Lei nº 9.826/99 assim estabelece:

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. (...)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente:

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados;

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.

§ 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial.

§ 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.

Já o art. 136, III e § 3º, II do RIPI/2010 em vigor à época assim dispunha:

Art. 136. Sairão com suspensão do imposto:

(...)

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 ;

(...)

§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:

(...)

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;

Pela leitura dos dispositivos legais citados temos que a saída com suspensão é obrigatória, já que no dispositivo citado está que "sairão com suspensão", desde que seja destinado a emprego na montagem de produtos autopropulsados.

A fiscalização, diferentemente do alegado pela recorrente, conforme pode ser visto no relatório fiscal, fls. 32, glosou apenas os créditos de aquisições de mercadorias registrados pela contribuinte nos CFOPs 1.101, 2.101 e 3.101, relativos a compras para industrialização. Portanto não procede a alegação de que não foi provado pela fiscalização, já que foi efetuado a partir das informações registradas pela contribuinte em seus documentos fiscais.

Também não procede a alegação do lançamento ser efetuado contra o fornecedor já que foi efetuada glosa de crédito escriturado indevidamente pela recorrente.

Quanto ao registro indevido de créditos de mercadorias para transferência de bem do ativo imobilizado, pois não gerariam direito ao crédito previsto no art. 226 do RIPI/2010, a recorrente alega que houve destaque do IPI e que não implicou prejuízo ao Erário.

No RIPI/2010 não há previsão para o creditamento em casos de transferência de bens do ativo imobilizado. E como regra geral é vedada a transferência de créditos de um estabelecimento para outro da mesma empresa, por se tratarem de contribuintes distintos,

exceção feita ao crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, cuja previsão está no art. 246 do RIPI/2010.

As operações realizadas pela empresa, com a transferência de bens do ativo imobilizado com destaque de IPI no estabelecimento remetente e creditamento do imposto no estabelecimento receptor, caracteriza-se como uma transferência indevida de crédito, a qual, como decorrido, é vedada pela legislação de regência.

4) Créditos indevidos – devoluções e retornos

O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente, de janeiro a dezembro de 2013, de créditos relativos à devolução e retorno de produtos. O direito ao crédito nas devoluções e retornos está vinculado à apresentação do Livro Registro e Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente, os quais não foram apresentados pela empresa, somente apresentando planilhas em formato Excel que não atendem as exigências legais de um sistema alternativo.

A recorrente refuta que o controle alternativo adotado permite demonstrar o direito ao creditamento do imposto com o retorno das mercadorias, e que existe o registro nos Livros de Registros de Saída e Entrada, em contas próprias do “Razão” e em outros arquivos contábeis.

O art. 229 do RIPI/2010 permitia ao estabelecimento creditar-se do IPI relativo a produtos recebidos em devolução ou retorno, de modo total ou parcial:

Art. 229. 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.

Entretanto deveria ser observado o disposto no art. 30 da Lei nº 4.502/64:

Art. 30. Ocorrendo devolução do produto ao estabelecimento produtor, devidamente comprovada, nos termos que estabelecer o regulamento, o contribuinte poderá creditar-se pelo valor do imposto que sobre ele incidiu quando da sua saída.

O Regulamento do IPI estabeleceu as condições para comprovação como o registro das notas fiscais de devolução/retorno no livro fiscal Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, conforme inciso II, alínea ‘b’, art. 231 do RIPI/2010:

Art. 231. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

(...)

II- pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

(...)

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. 466;

Também os arts. 234 e 466 do RIPI/2010 determinavam condições para a utilização dos créditos em devolução/retorno de produtos:

Art. 234. 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. 466, com base na nota fiscal emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Art. 466. 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.

Além da previsão contida no art. 466 do RIPI/2010, que admitia a dispensa do livro modelo 3 na hipótese de o estabelecimento adotar equivalente sistema de controle da produção e do estoque, o RIPI/2010 consignava, no art. 463, inciso I, a possibilidade de substituição do aludido livro por fichas impressas com os mesmos elementos do livro substituído:

Art. 463. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

Os elementos que a escrituração do referido livro modelo 3 deveria conter estavam no art. 462 do RIPI/2010.

Portanto, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – modelo 3 – e os sistemas legais a ele equivalentes consubstanciavam, à época dos fatos, como ainda na legislação vigente, medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para conferir à Administração Tributária a segurança de que os produtos devolvidos ou retornados haviam sido efetivamente reincorporados ao estoque do estabelecimento contribuinte, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.

Os requisitos para a admissão do crédito traduziam-se não só pela reentrada dos produtos no estabelecimento, caracterizada pela emissão de notas fiscais de devolução/retorno de produtos, com registro no Livro de Entradas, mas, sobretudo, pela sua reincorporação ao estoque, comprovada pelos meios de prova estabelecidos especificamente nos arts. 231 e 234 do RIPI/2010, ou por outros meios com a mesma eficácia.

Destaque-se que a opção por ‘outros meios de mesma eficácia’ significa que o controle eleito pelo estabelecimento contribuinte contenha todos os dados do livro (modelo 3) substituído, imprescindíveis para a formação de um juízo de certeza quanto ao real ingresso do produto devolvido/retornado ao estoque. É esse o sentido que se deve abstrair da expressão “sistema equivalente de controle da produção e do estoque”.

Intimada a apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, a contribuinte não logrou fazê-lo. A comprovação das devoluções, segundo a autuada, é feita através de registros contábeis e sistemas internos, incluindo Registro de Saídas, Registro de Entradas, Razão e planilhas. Entretanto, não se verifica nos autos qualquer prova de que o sistema apresentado contenha os elementos necessários para substituir o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, tais como o controle quantitativo e qualitativo do estoque.

Livro de Entradas, Saídas e Razão não contém os elementos necessários para substituição do Livro Registro de Controle da Produção e Estoque.

Como exposto, a essência do controle da produção e do estoque é conferir a segurança de que os produtos devolvidos/retornados tenham sido realmente reincorporados ao estoque, estando, assim, aptos a uma nova saída tributada, legitimando-se, com isso, o direito ao crédito do imposto pelo reingresso e sujeitando-se ao débito pela posterior saída. E a emissão de notas fiscais de devolução ou de retorno, assim como seu registro no livro fiscal de entradas, quando muito podem servir de indício acerca da reentrada dos produtos no estabelecimento, mas, terminantemente, não comprovam a efetiva reincorporação ao estoque, condição esta sem a qual não se torna possível a ocorrência de uma nova saída tributada. Não se pode olvidar que o produto que reentrou no estabelecimento, pelas mais variadas razões, pode não mais se sujeitar a uma nova saída. E somente a reincorporação ao estoque é que garante uma potencial saída tributada ulterior, viabilizando o direito ao crédito do IPI pela reentrada. Essa é a essência quantitativa e qualitativa do controle da produção e do estoque.

Ora, está claro que a finalidade da lei ao instituir o Livro de Registro da Produção e do Estoque, ou controle equivalente, foi propiciar ao fisco o controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias, o que só pode ser alcançado por meio de registros que permitam controlar a espécie e a quantidade de produtos em estoque.

Outrossim, o entendimento ora expendido encontra total consonância com o posicionamento de longa data emanado do Segundo Conselho de Contribuintes, conforme atestam os Acórdãos nºs 201-72.344; 202-04.484 e 203-05.199.

Desse modo, não se pode aceitar como substitutos do Modelo 3, documentos e controles internos sem as adaptações que permitam o controle quantitativo/qualitativo dos produtos movimentados, devendo, por conseguinte, serem mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

5) Créditos indevidos – crédito presumido - frete

A fiscalização afirma que o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente, de janeiro a dezembro de 2013, de créditos presumido – CIF. O comando legal que dá o direito ao Crédito Presumido - CIF, o art. 56 da MP 2158-35, em momento algum se refere à cobrança de um preço médio de frete ou à equalização de preços de frete; as condições que lá estão descritas é que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País. A MP 2158-35, não existe qualquer permissivo legal que sustente lançar um valor a título de receita, quanto mais fictícia, sem alguma comprovação documental; a mesma possibilita o cálculo de um crédito presumido do IPI, com a condição de que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos, fato que não se encontra comprovado em cada saída. Em sendo assim, o valor creditado no Livro de Registro e Apuração do IPI (fls. 524/629),

sob a rubrica de "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158 - 35/01", no período em análise, é ilegítimo e foi glosado.

Por ser relativo a caso semelhante reproduzo o voto no processo nº 11065.723927/2017-30:

O regime especial de apuração do IPI foi instituído pelo art. artigo 56 da Medida Provisória 2.113-30/2001 e reeditado pela Medida Provisória (MP) 2158-35/2001.

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

§ 1º O regime especial:

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

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

- a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;
- b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial;
- c) compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o disposto na alínea "c" do inciso II do § 1º alcança o trajeto, no País, desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente.

§ 4º O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes. (grifos nossos)

A recorrente argumenta que a legislação que instituiu o regime especial, bem como a Instrução Normativa SRF nº 91/2001 não fazem quaisquer exigência sobre a necessidade de destaque do frete na Nota Fiscal, ou sobre a incidência do art. 413 do RIPI. Informa que a CSRF, acórdão 9303-006.465, já decidiu que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando for cobrado ou debitado em separado do adquirente. Cita Soluções de Consulta Disit 9RF nº 26/2012 e 217/2001, além de SC Disit 10RF nº 17/2012, Perguntas e Respostas no sítio da RFB na internet, Lei nº 9.779/99 sobre a competência da RFB para disciplinar as obrigações acessórias, Decreto nº 7.212, e acórdãos do CARF, todos confirmando a posição por ela sustentada.

Por fim informa que demonstrou, nos documentos juntados, que o valor do frete pago foi oferecido à tributação, compondo o valor do produto final. E que na composição do preço de venda dos produtos já estaria incluído o frete e por isso atendia as exigências para legitimar a escrituração do crédito presumido do IPI.

Em julgamentos anteriores nesse Colegiado já foi debatido o assunto, sendo que recentemente, o Processo nº 10860.720028/2012-32, foi julgado por maioria de votos, por entenderem que a alínea "b" do inciso II, do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, exige a cobrança conjunta do frete com o valor da mercadoria. Naquele caso, a empresa apenas apresentou prints de telas do seu sistema contábil para provar o pagamento do frete, sem apresentar documentos revestidos das formalidades legais.

O parágrafo 1º, inciso II, do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 estabelece que o regime especial será concedido mediante opção e quando atendidas as condições elencadas nas alíneas, a saber: (a) que os serviços de transporte sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial; (b) que sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial; e (c) que compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

A dúvida, muitas vezes trazida a esse Tribunal Administrativo, paira sobre a alínea "b", do referido dispositivo legal, "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos". O Fisco se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito se o valor do transporte da mercadoria estiver indicado na nota fiscal, e também que a empresa comprove que o valor do frete foi cobrado juntamente com o preço da mercadoria.

Na Instrução Normativa SRF nº 91/2001, que dispõe sobre o regime especial de apuração do IPI, no art. 2º está que as operações serão conduzidas com a cláusula Incoterms Cost and Freight, no art. 3º está que a base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva Nota Fiscal, o art. 5º estipula que o frete deverá ser computado ao preço da mercadoria.

Art. 2º A adesão ao regime especial dar-se-á por opção do estabelecimento industrial e será exercida mediante apresentação, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Inspetoria da Receita Federal de Classe A (IRF-A) de sua jurisdição, do Termo de Adesão, conforme modelo constante do Anexo ÚNICO a esta Instrução Normativa.

...

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

...

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

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

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

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

Tanto a MP 2.158-35/2001 quanto a IN SRF nº 91/2001 estipulam que o valor do frete deverá ser computado e cobrado juntamente com o preço dos produtos, sem se manifestar, explicitamente, quanto a necessidade de destaque do frete na Nota Fiscal.

O art. 413, inciso V, alínea "f" do RIPI/2010 estabelece que o valor do frete é requisito da nota fiscal, por isso existe campo específico onde deverá ser informado:

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;

Consta dos autos e pode ser verificado nas cópias de notas fiscais que não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas. A empresa foi intimada para trazer documentos que atestassem que o frete foi cobrado conjuntamente com o produto. Foi apresentado apenas valores globais de contratos de prestação de serviços com transportadoras, devidamente contabilizados pelo preço global. Não há discriminação individualizada quanto ao valor do frete por mercadoria, ou por Nota Fiscal. A empresa alega que faz o rateio. Por todo o conjunto de documentos analisados o fisco concluiu que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos.

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.

Além disso, pode ser verificada pela inteligência do disposto no artigo 56, §1º, II, "a" da MP nº 2.15835/2001, 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. 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.

A interpretação dada pelo acórdão CSRF nº 9303-006.465, é que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente:

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS Processo nº 16045.720011/201518 Recurso nº Especial do Procurador Acórdão nº 9303006.465 – 3ª Turma Sessão de 13 de março de 2018 Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

Recorrente FAZENDA NACIONAL (...)

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.15835/ 2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não é feita pela legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados conjuntamente com o preço dos produtos" (art. 56, II, 'b', MP 2.158/2001)

A Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 26, de 07 de fevereiro de 2012, citada pela recorrente e base para o acórdão CSRF, trata de uma questão proposta por uma trading company, em que é questionado se o frete interno, anterior a emissão da Nota Fiscal de exportação, deveria estar destacado na Nota Fiscal. Não creio que ela sirva de amparo para justificar a pretensão da recorrente, já que aqui estamos diante de situação diversa.

Solução de Consulta Disit/SRRF09 26/2012 NOTA FISCAL. PREENCHIMENTO DO VALOR DO FRETE. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

A obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal utilizada para instruir despacho de exportação impõe-se apenas quando essa despesa seja cobrada separadamente do preço da mercadoria.

No caso da Solução de Consulta, a DISIT/SRRF09 responde, acertadamente, que:

20. Ora, se no momento da emissão da Nota Fiscal de exportação as mercadorias já se encontram depositadas em armazéns do porto - local de onde serão embarcadas ao exterior - não há que se falar em obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete interno, uma vez que o custo do frete interno foi gerado em operação anterior. Trata-se de operações comerciais distintas; cada qual, fornecedor e exportador (trading), responsáveis pela emissão de sua nota fiscal, pelas operações que realizar.

Consequentemente a ementa dessa Solução de Consulta citada traz que o valor do frete somente deve ser informado na Nota Fiscal, para instruir o despacho de exportação, quando for cobrado separadamente do preço da mercadoria.

As Soluções de Consulta SRRF10/Disit nº 14, de 23/01/2012 e nº 17, de 26/01/2012, e SRRF09/Disit nº 217, de 26/12/2001, apesar de citadas e reproduzidas as ementas, não foi encontrado o seu inteiro teor nas pesquisas efetuadas no sistema Normas da RFB ou em sítios específicos de pesquisa por isso deixo de analisar. Também não foi juntada cópia aos autos.

Concluindo o raciocínio entendo que da leitura sistemática do artigo 56, da MP nº 2.15835/2001, e dos dispositivos legais citados, em especial o RIPI/2010:

O valor do frete deve ser destacado na Nota Fiscal por disposição do RIPI 2010 c/c a MP 2.158/2001;

Entretanto existe a possibilidade de não haver destaque do valor do frete na Nota Fiscal. Tal situação se dá quando o serviço de transporte seja executado pelo estabelecimento industrial. Nesse caso a empresa deverá trazer documentos contábeis, revestidos das formalidades legais, para provar que arcou com as despesas, e que as contabilizou corretamente;

No caso de serviços contratados por estabelecimento industrial, ou seja, aqueles contraídos de terceiros pelo estabelecimento industrial, seria o caso de se informar o valor do frete no campo próprio da Nota Fiscal; admitindo-se o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte .

Assim é de se verificar se a empresa utilizou frota própria, nesse caso seria possível o computo do valor do frete no preço do produto, sem destaque na Nota Fiscal de venda das mercadorias. No caso presente temos que a empresa utiliza serviço de transporte terceirizado, conforme afirma e apresenta fatura de cobrança de transportadoras, portanto não é o caso de ter utilizado frota própria.

Ressalta-se que toda a documentação juntada sem estarem as mesmas revestidas das formalidades legais, nada comprovam. É necessária 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.

Voltando a análise da MP 2.113-30/2001 e reeditada pela Medida Provisória (MP) 2158-35/2001, que instituiu o regime especial de apuração do IPI, relativamente à

parcela do frete, temos que o regime especial consiste no crédito presumido do IPI em montante de 3% sobre o valor do imposto destacado na Nota Fiscal e sujeito a condições. A controvérsia orbita sobre poder serem cobrados os valores do frete juntamente com o preço dos produtos.

Segundo a exposição de motivos da MP 2.113-30/2001 a razão para criação do regime foi a prática da indústria automotiva de contratar em separado os serviços de transportes, o que levou a uma diminuição da arrecadação do IPI, já que o frete não está sujeito ao recolhimento do tributo.

4. O art. 56 institui regime especial de determinação da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, no qual poderão ser aproveitados, mediante crédito presumido ou exclusão da própria base de incidência, os valores relativos ao transporte dos veículos que especifica.

5. É notório de que a indústria automotiva, para evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete dos veículos vendidos, terceirizou essa atividade para empresas de transporte, não contribuintes, portanto, daquele imposto. Assim, o regime especial proposto não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não a integra.

6. A proposta permite que a tributação deixe de ser fator determinante para as decisões do empresário, o que poderá resultar em ganhos logísticos para a indústria, com redução de custos operacionais e, por consequência, elevação de sua lucratividade, repercutindo positivamente na arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas e na contribuições (sic) social sobre o lucro líquido." (Trecho da Exposição de Motivos da MP 2.113-30)

Assim, anteriormente as indústrias automobilísticas, emitiam Nota Fiscal de saída com o destaque do frete, já que arcavam diretamente com esse custo, e o IPI incidia sobre o valor total da operação, acrescido do valor do frete, conforme art. 190 do RIPI.

A partir de determinado momento, a indústria deixa de destacar o frete na Nota Fiscal de saída, já que passou a terceirizar o serviço, e como as empresas de transporte não estavam sujeitas ao recolhimento do IPI, houve uma diminuição da arrecadação do IPI.

O legislativo, buscando reverter essa diminuição da arrecadação, editou a MP 2.113/2001 como um incentivo a indústria automobilística para que voltassem a incluir o frete na NF, assim o IPI calculado na NF (sobre o valor total da operação mais o frete) haveria o crédito presumido de 3% sobre o valor do IPI.

Ora, trata-se de um incentivo para buscar um comportamento dos contribuintes, se não houvesse esse incentivo não haveria razão para as industriais informarem o frete na Nota Fiscal, já que eles não estavam pagando IPI sobre o valor do frete e os transportadores também não. Com a inclusão do frete na Nota Fiscal é evidente que aumentaria o valor do IPI arcado pela indústria automobilística, mas em contraprestação haveria o crédito presumido desse valor a maior assumido.

Esse raciocínio é confirmado pela exposição de motivos da MP, que afirma que "não haverá perda da arrecadação", pois naquele momento a arrecadação já estava diminuída, o que se buscava, como antes afirmado era um novo comportamento das indústrias para obtenção da informação do valor do frete:

Assim, o regime especial proposto não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não a integra.

Veja que a exposição de motivos continua, mostrando que os objetivos vão muito além de um simples benefício tributário sem motivação maior para a economia como um todo:

6. A proposta permite que a tributação deixe de ser fator determinante para as decisões do empresário, o que poderá resultar em ganhos logísticos para a indústria, com redução de custos operacionais e, por consequência, elevação de sua lucratividade, repercutindo positivamente na arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas e na contribuições (sic) social sobre o lucro líquido.

Busca-se que o empresário não pautar suas ações somente na busca de redução tributária, mas que haja a perseguição de outros objetivos, como ganhos logísticos, quiçá um incentivo indireto para o setor de transportes, e indiretamente também levando a uma mudança no comportamento de outros setores da economia, permitindo assim maior possibilidade de aferição da arrecadação em outros setores, como na arrecadação do imposto de renda e CSLL.

Desafiando o almejado pela MP a indústria automobilista enxergou nesse momento uma nova brecha para diminuição da carga tributária e transversalmente apresenta alegação de que o valor do frete já estaria incluído no valor do seu produto. Para os doutos advogados e empresas, quando a MP dispõe que o valor do frete será cobrado juntamente com o preço do produto está a se falar de uma relação tão intrincada que o preço do produto no seu acerto de custo seria composto de uma parcela x relativa ao produto e uma parcela y relativa ao frete ($f = x + y$).

Ora é claro que nenhuma empresa deixa de computar qualquer custo na formação do preço de seu produto, isso é da lógica contábil básica, mas se acreditarmos que esse é o escopo do pretendido pela MP a alínea b do inciso II do art. 56 seria letra morta, porque estaríamos diante de uma situação já existente anteriormente, ou seja, o frete já era cobrado junto com o preço do produto segundo as palavras da recorrente, então não haveria justificativa para a inclusão da alínea a, e como é sabido "a Lei não contém palavras inúteis", já dizia Carlos Maximiliano, em sua obra Hermenêutica Jurídica.

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial;

A recorrente despender esforços para provar que o valor do seu produto na Nota Fiscal de saída contém o valor do frete e que por isso estaria cobrando o valor do frete "juntamente" com o preço dos produtos. Não vejo nos autos provas que justifiquem esse raciocínio. O que vejo é uma tentativa de usufruir de um benefício outorgado para aqueles que informam o valor do frete na Nota Fiscal, o que não foi efetuado.

Pelo exposto deixo de acolher as razões do recurso.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada.

Pelo exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito dar-lhe provimento parcial para:

- reverter a glosa do crédito relativo a isenção dos taxistas por apresentação das declarações por cópia.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(Assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado *Ad hoc*

O presente voto vencedor é de lavra do Conselheiro Tiago Guerra Machado, tendo sido por este enviado à relatora, e foi apenas formalizado e assinado *Ad hoc* por mim, em função de o referido conselheiro não mais compor o colegiado, na presente data.

“Em que se pese a exposição da Ilustre Relatora concernente ao item 3 de seu voto, essa Turma ousou discordar de seu entendimento em função de que, independentemente da interpretação que se dê ao artigo 5º, da Lei Federal nº 9.826/99, as aquisições de componentes automotivos pela Recorrente não se deram com a suspensão do imposto sobre produtos industrializados.

Com isso, a discussão sobre os requisitos para fruição do crédito presumido de IPI quando as mercadorias são adquiridas com IPI suspenso perdeu o sentido, devendo-se tão-somente analisar a plausibilidade do direito ao crédito, se os itens adquiridos foram regularmente tributados, sob a ótica do crédito escritural, ou seja, se eles foram utilizados como matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário no processo industrial realizado pela Recorrente, o que não foi objeto de questionamento pela fiscalização.

Assim, uma vez que os produtos foram adquiridos com incidência do IPI e não houve controvérsia quanto à sua aplicação no processo produtivo, não haveria razão para a glosa do crédito nesses itens. Nesse sentido, entendemos pelo provimento do Recurso nesse particular.”

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan, Redator Designado *Ad hoc*