



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.720961/2017-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.381 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de outubro de 2022
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

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. 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.

Não há exigência legal pelo destaque e segregação do frete na nota fiscal.

CRÉDITOS BÁSICO DO IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, mas comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencidos os Conselheiro Rosaldo Trevisan e Vinícius Guimarães, que votaram pelo não conhecimento, em relação ao tema dos fretes. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Rosaldo Trevisan, Vinícius Guimarães e Carlos Henrique de Oliveira. Os Conselheiro Rosaldo Trevisan e Vinícius Guimarães acompanharam o relator pelas conclusões em relação ao tema dos fretes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tatiana Midori Migiyama. O Conselheiro Rosaldo Trevisan indicou a intenção de apresentar declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire (Relator), Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 2620/2641), admitido parcialmente pelo despacho de fls. 2715/2722, contra o Acórdão n.º 3401-006.142 (fls. 2440/2461), de 24/04/2019, que proveu parcialmente o recurso voluntário, restando assim ementado quanto à matéria admitida:

...

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 oposição do frete na nota fiscal.

O apelo especial do contribuinte foi admitido parcialmente, e assim mantido pelo despacho de fls. 2746/2750, em relação às seguintes matérias:

- Crédito de IPI por devoluções e retornos de mercadorias
- Crédito presumido por frete (art. 56 da MP 2.158-35/2001)

Quanto à essas duas matérias foram acostados como paradigmas os mesmos arestos, de n.ºs. 9303-006465 e 3301-005.065.

Em relação aos controles de créditos por devoluções e retornos, alega a empresa que o art. 229 do RIPI 2010 faculta ao industrial creditar-se do IPI relativo aos produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, e, como forma de viabilizar o controle da legalidade do crédito, continua, a “a legislação assegura ao industrial a faculdade de utilizar o sistema que desejar para registrar o conjunto de elementos suficientes a demonstrar a regularidade no retorno da mercadoria outrora saída e o respectivo crédito de IPI”. Acresce que tal entendimento “se extrai da leitura dos comandos dos artigos 231, II, b, 233 a 235 e 466 do RIPI/2010”. E conclui no ponto:

De fato, o referido sistema de controle de bens, direitos e obrigações da Recorrente é um *software* SAP, ferramenta de gestão de uso amplamente disseminada não só entre as empresas automobilísticas, mas, também, entre pessoas jurídicas de outros segmentos econômicos que usualmente movimentam grande número de mercadorias. Não se está, assim, diante de “demonstrativo interno” com um apanhado desordenado de dados sem comprovação fática, que poderia ser livremente alimentado pelo usuário e que por isso não teria informações confiáveis, como pretendeu fazer crer a Fiscalização.

Isso em contraponto ao recorrido que entendeu que para tanto a prova deve ser feita apenas com o Livro Registo de Apuração do IPI.

No que pertine à segunda matéria, o recorrido denegou os créditos concedidos pelo art. 56 da MP 2.158-35/01 em razão de não estar o frete destacado no documento fiscal. Argumenta que a expressão contida na norma do referido art. 56, § 1º, II, b, “*juntamente com o preço dos produtos*”, “não se confunde com a nota fiscal de que os fretes sejam destacados e cobrados separadamente no documento de saída dos produtos”. Consigna que o que a legislação faz é exigir a cobrança do frete juntamente com o preço do produto, não impondo que seja destacado e separado da mercadoria, individualizado na nota fiscal de comercialização.

Pede, alfim o provimento do especial para reverter o *decisum* recorrido.

Em contrarrazões (fls. 2765/2780), a Fazenda, preliminarmente, pugna pelo não conhecimento do especial do contribuinte em relação à matéria “créditos de devoluções e retornos”, sob o fundamento de que os arestos paradigmáticos estão “calcados na análise e valoração das provas trazidas aos autos. Entende que “os acórdãos confrontados adotam a mesma interpretação da legislação tributária, tendo chegado a resultados diversos em razão das diferenças entre os conjuntos probatórios trazidos aos autos e da avaliação dos colegiados sobre tais provas”. No mérito, requer que seja negado provimento ao apelo especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

I - CONHECIMENTO

A Fazenda entende que a matéria “crédito de IPI por devoluções e retorno” não deve ser conhecida ao fundamento de que não teria havido dissídio jurisprudencial quanto à possibilidade de haver registro alternativo ao Livro Registro de Apuração de IPI.

O que temos é que em ambos os paradigmas a recorrente era a mesma empresa, envolvendo mesma matéria. Assim, entendo que o recorrido deva ser conhecido no contexto em que foi admitido, até porque já tivemos oportunidade de julgar mesma questão do mesmo contribuinte em que houve diferentes interpretações acerca do tema por este Colegiado. Dessarte, tomo como fundamento a conclusão do despacho de admissibilidade, que transcrevo:

Ambos os paradigmas têm a própria recorrente como parte, e apreciam a mesma questão, o crédito de IPI por devolução/retorno de mercadorias. As circunstâncias fáticas são fundamentalmente semelhantes, pois os mesmos controles alternativos foram apresentados. No acórdão recorrido, considerou-se que tais controles alternativos não conteriam os requisitos do Livro de Registro de Produção e Estoque, enquanto os paradigmas consideraram que tais controles alternativos continham todos os elementos necessários para equivaler ao dito Livro. E, por essa consideração distinta, o resultado foi distinto.

Portanto, a divergência resta demonstrada.

Deveras, conheço do especial de divergência do contribuinte como admitido.

II - MÉRITO

DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - ART. 56 MP 2.135-35/2001.

Sobre mesmo mérito e em relação ao mesmo contribuinte esta C. Turma já se posicionou no acórdão 9303.008.500, de 17/04/2019, de relatoria do i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Valho-me, parcialmente, de suas razões, vez que o acompanhei naquela sentada no sentido de manter a cobrança para decidir a lide, embora o digno Conselheiro não tivesse concluído às expensas da necessidade da inclusão do valor do frete na nota fiscal, posição a que me filio. Bem disse o Dr. Luiz Eduardo naquela ocasião:

A admissão em bloco de provas nos autos, pelo acórdão recorrido, como suficientes para concluir que os fretes estariam incluídos nos preços de vendas, não permitem reavaliá-las em sede de recurso especial de divergência.

Contudo, há dois pontos importantes para construção do meu posicionamento:

1) legislação vigente à época dos fatos geradores; e 2) necessidade de comprovação dos valores dos fretes relacionadas individualmente com cada venda realizada.

...

Da leitura do dispositivo acima, poder-se-ia ter uma interpretação mais restritiva, de que a cobrança conjunta do frete com o preço do serviço deveria ser expressa no documento fiscal. Poder-se-ia, ainda, ter uma interpretação mas aberta do dispositivo, de que, mesmo sem a informação expressa no documento fiscal, esse valor poderia ser apresentado em documentação complementar.

Porém, no entender deste conselheiro, não cabe a interpretação de que o valor do frete tenha sido integralmente repassado ao cliente, por sua pretensa alocação ao preço de venda de cada respectivo produto. De outra forma, o dispositivo restaria sem aplicação nenhuma, pois o preço de venda é destinado justamente à recuperação dos custos e despesas necessários à manutenção da operação das empresas.

Logo, para subsunção do caso à condição normativa de comprovação do repasse do valor, a cada venda deveria ser possível a comprovação da cobrança do valor do frete específico da operação.

Fato incontroverso é que os valores dos fretes pagos aos transportadores não eram diretamente atribuídos às vendas realizadas. Talvez o fossem de forma indireta, por critérios outros que não os exigidos pela legislação que concedia o crédito presumido. Quiçá isso fosse relevante para a contribuinte por questões de mercado ou de logística na distribuição dos veículos, mas entendo que não adimple a condição da norma então vigente, qual seja, cobrar o preço do serviço de transporte **juntamente** com o preço dos veículos em todas as operações de saída. São irrelevantes as considerações sobre vantagens ou desvantagens para a tributação do IPI na aplicação deste ou daquele critério, o que deve valer é o critério disposto na lei à época dos fatos.

Portanto, tratando-se esse crédito presumido de um benefício fiscal, deve o mesmo ser interpretado restritivamente. E justamente para evitar toda essa discussão de prova do valor pago do frete, caso tenha efetivamente sido pago, pois abre o leque para que cada beneficiário prove com diferentes meios que entender mais conveniente, é que entendo, sim, que o legislador determinou que o valor do frete deve estar destacado na nota fiscal, ao contrário do que entende a recorrida. Não me parece razoável, crível, que o legislador crie um benefício, diga-se opcional, e deixe a prova de seu *quantum* a mercê de cada contribuinte. Dispõe a legislação acerca do tema:

“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 n.º 11.827, de 20 de novembro de 2008)

Com efeito, são condições do regime especial de que trata o art. 56 da Medida Provisória n.º 2158-35/2001, dentre outros, que os respectivos serviços de transporte sejam cobrados **juntamente** com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente. **Ou seja, somente fará jus ao gozo do regime especial o estabelecimento industrial ou equiparado que cumpra tais condições, cuja inobservância obriga à restituição do benefício indevidamente usufruído, então caracterizado como falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados.**

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.

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

No caso concreto, o sujeito passivo deixou de destacar em suas notas fiscais de saída o valor correspondente ao frete, sustentando, porém, que tal valor é cobrado juntamente com o preço final dos veículos. Ocorre que o RIPI/2010, ao tratar dos requisitos da nota fiscal, preceitua em seu art. 413 (art. 339, do RIPI/2002) que:

“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”: (...)e) o valor total dos produtos;

f) o valor do frete;

É de se concluir que a indicação do valor do frete, no campo próprio da nota fiscal, é norma impositiva aos contribuintes do imposto. Nesse passo, **o destaque em nota fiscal do valor do frete não se trata de disposição normativa decorativa ou desnecessária que possa, solenemente, ser ignorada pelo contribuinte, haja vista que o montante da despesa com frete (e efetivamente correspondente a frete) integrará o cálculo do imposto devido**, posto que compõe o respectivo valor tributável, representado, na hipótese, pelo preço do produto acrescido do valor do frete e demais despesas acessórias.

A recorrente despende 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.** 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.

Sem embargo, a ausência de destaque do frete na respectiva nota fiscal obsta, por si só, a pretensão do sujeito passivo.

Dessa forma, voto por negar provimento ao recurso especial de divergência contribuinte, quanto a essa matéria, restabelecendo a glosa do crédito presumido de IPI sobre o frete, por entender que o mesmo, nos termos suso articulados, deve estar destacado na nota fiscal.

CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO O RETORNO - SISTEMA ALTERNATIVO DE CONTROLE DE ESTOQUE

Sobre tal matéria já tive a oportunidade de relatá-la, conforme consta do Acórdão 9303-007.048, julgado em 10/07/2018.

A fiscalização glosou créditos relativos a devoluções e retornos de produtos em razão da empresa-contribuinte não ter comprovado a escrituração das movimentações no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema de controle equivalente. A recorrente, de sua feita, sustenta que mantém sistema interno de controle que substitui o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o que legitimaria o creditamento. Essa é a lide.

Ao encontro do princípio da não-cumulatividade, 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:

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.

Porém, o direito à utilização do crédito em tais operações encontrava-se subordinado ao adimplemento das exigências especificadas no art. 169 do RIPI/2002, a teor do disposto pelo art. 30 (abaixo transcrito) da Lei n.º 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.

Dessa forma, o legislador ordinário delegou competência para que o Regulamento do IPI, editado por Decreto presidencial, estabelecesse as condições segundo as quais se considerava comprovada a devolução/retorno dos produtos. Dentre outros requisitos, o creditamento ficou condicionado à comprovação do registro das notas fiscais de devolução/retorno no livro fiscal Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, conforme a disposição do inciso II, alínea 'b', do supracitado art. 169 do RIPI/2002:

Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

(...)

II- pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

(...)

b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque das notas fiscais recebidas, na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;

Igualmente, os arts. 172 e 388 do RIPI/2002 determinavam condições para a utilização dos créditos em devolução/retorno de produtos. Veja-se:

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. 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.

Além da previsão contida no art. 388 do RIPI/2002, 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/2002 consignava, no art. 385, inciso I, a possibilidade de substituição do aludido livro por fichas impressas com os mesmos elementos do livro substituído:

Art. 385. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

A respeito dos elementos que a escrituração do referido livro modelo 3 deveria conter, assim preceituava o art. 384 do RIPI/2002:

Art. 384. Os registros serão feitos da seguinte forma:

I - no quadro "Produto": identificação do produto;

II - no quadro "Unidade": especificação da unidade (quilograma, litro etc.);

III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação do código da TIPI e da alíquota do imposto;

IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação;

V - nas colunas sob o título "Lançamento": número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso;

VI - nas colunas sob o título "Entradas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento;

b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": quantidade do produto industrializado em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, anteriormente remetidos para esse fim;

c) coluna "Diversas": quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas anteriores, inclusive os recebidos de outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiros, para industrialização e posterior retorno, consignando-se o fato, nesta última hipótese, na coluna "Observações";

d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto, quando a entrada dos produtos originar crédito do tributo; se a entrada não gerar crédito ou quando se tratar de isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos;

e) coluna "IPI": valor do imposto creditado;

VII - nas colunas sob o título "Saídas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de

produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento;

b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daqueles insumos; em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado em estabelecimentos de terceiros;

c) coluna "Diversas": quantidade de produtos saídos, a qualquer título, não compreendidos nas alíneas anteriores;

d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto; se a saída estiver amparada por isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos;

e) coluna "IPI": valor do imposto, quando devido;

VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída;

IX - na coluna "Observações": anotações diversas.

§ 1º Quando se tratar de industrialização no próprio estabelecimento, será dispensada a indicação dos valores relativos às operações indicadas na alínea "a", do inciso VI, e na primeira parte da alínea "a", do inciso VII.

§ 2º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas", apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para mês seguinte.

Das normas regulamentares retro transcritas, emerge incontestemente que 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 **consustanciam** na legislação vigente, **medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para conferir à Administração Tributária a segurança de que os produtos devolvidos ou retornados tenham sido efetivamente reincorporados ao estoque do estabelecimento contribuinte**, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.

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 essa a *ratio* que se deve abstrair da expressão "sistema equivalente de controle da produção e do estoque".

A recorrente, intimada a apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, não logrou fazê-lo. Apresentou em resposta cópias de partes dos Livros Registros de Entradas e Saídas, cópias de partes do Livro Diário e algumas planilhas. No entanto, nenhum dos documentos juntados presta-se a substituir o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, porque não contém as informações obrigatórias que possibilitam o controle quantitativo e qualitativo do estoque.

A *mens legis* 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 ulteriormente, assim viabilizando o direito ao crédito do IPI pela reentrada. Essa é a essência quantitativa e qualitativa do controle da produção e do estoque.

O que quer a empresa, de porte internacional, é que a fiscalização se adapte a seus sistemas. Ou seja, o Fisco a cada fiscalização para fins de certificação do retorno de mercadoria ao estoque das empresas deveria conhecer o sistema de controle de estoque de cada empresa, o que é, indene de dúvida, um despropósito.

Como bem consignou o Conselheiro Andrada Canuto Natal em seu voto vencedor no aresto 9303-005.759, de 19/09/2017:

...este controle decorre de um comando legal, direcionado a todos os contribuintes do IPI e, extremamente necessária a sua padronização, para fins de controle e fiscalização do tributo. Imaginem se cada contribuinte do IPI resolvesse adotar um controle próprio e particular a despeito dos regulamentos.

Portanto, igualmente esta glosa deve ser mantida.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso nos limites em que conhecido e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator Jorge Olmiro Lock Freire, que tanto admiro, para expor o entendimento que prevaleceu no colegiado, pela aplicação do art. 19-E da Lei 10.522/02, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/20, quanto às matérias trazidas em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, quais sejam:

- Crédito de IPI por devoluções e retornos de mercadorias;
- Crédito Presumido por Frete – art. 56 da MP 2.158-35/01.

Tendo sido direcionado em sessão de julgamento pelo conhecimento do recurso em relação às duas matérias, primeiramente, passo a discorrer sobre a discussão acerca dos créditos de devoluções e retornos – o que importa adiantar que essa 3ª Turma, com o antigo colegiado, já refletiu sobre esse tema, cabendo-me recordar o acórdão 9303-006.481, que consignou a seguinte ementa:

“[...]”

CRÉDITOS BÁSICO DO IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, mas comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto [...]”

Nesse acórdão, por maioria de votos, prevaleceu o voto do nobre ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que refletiu em seu voto:

“[...]”

No mérito, com relação a esta primeira matéria, entendemos assistir razão à contribuinte. Não desconhecemos que os arts. 169 e 172 do RIPI/2002 exigem, como condição ao direito ao crédito, a escrituração das notas fiscais recebidas em devolução nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente.

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

Esse tema foi muito bem enfrentado pelo il. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, relator do Acórdão n.º 3302003.056, de 23/02/2016, cujos fundamentos, que passamos a reproduzir, adotamos como razão de decidir:

A justificativa apresentada pela fiscalização para não admitir os registros alternativos consignados nas fichas de controle de qualidade (fls. 972/1428) foi que a impossibilidade de identificação individuada das operações tornava incabível a apropriação de créditos relativos a mercadorias devolvidas ou retornadas nessas condições. No entanto, essa justificativa contradiz os dados consignados no Anexo C do Termo de Verificação Fiscal (fls. 819/838), em que especificado todos os dados necessários a perfeita identificação da operação, incluindo o valor do IPI lançado na respectiva nota fiscal de devolução.

E em relação à não aceitação do sistema alternativo de controle quantitativo permanente de estoque, a fiscalização não mencionou qual dos requisitos, estabelecidos no citado art. 388 do RIPI/2002, as referidas fichas de controle de qualidade, escrituradas pela autuada, não atendia.

Além disso, a recorrente trouxe à colação dos autos, a título de exemplo, alguns registros consignados nos Livros Razão e Diário, que ratificam as operações de devolução registradas nas notas fiscais e no Livro Registro de Entrada. Por todas essas razões, este Relator está convencido de que o motivo apresentado pela fiscalização não é suficiente para descaracterizar as referidas operações de devolução e tampouco o direito de a recorrente apropriar-se dos créditos do IPI registrados em documentos fiscais idôneos, conforme exigência determinada nos arts. 190, I, e 191 do RIPI/2002, a seguir transcritos: Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade: I nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial; [...] Art. 191. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação. Assim, ainda que a recorrente tivesse descumprido o requisito atinente à escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, deve ser observado que disposto no referido art. 190, I, exige a comprovação da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, por meio de documentação fiscal idônea, isto é, este comando legal sobreleva o valor da situação fática ou real, concernente ao retorno dos produtos ao estabelecimento vendedor, ao passo que o arts. 169 e 172 do RIPI/2002 valorizam em demasia o aspecto formal consistente na mera escrituração do citado livro.

No mesmo sentido, em reforço a prevalência da verdade material

sobre a verdade formal, no âmbito do lançamento de ofício, nos termos do citado art. 191, são considerados escriturados e, portanto, passíveis de dedução os créditos que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação. Indubiosamente, tratasse de aparente conflito de normas, que, se de um lado justifica a manutenção da exigência por falta de escrituração do citado livro, de outro justifica o acatamento dos créditos, comprovadamente legítimos, comprovados por documentação idônea. Assim, como não há provas nos autos de que os créditos glosados são ilegítimos, sob pena de inobservância do princípio da não cumulatividade, eles devem ser admitidos e deduzidos do valor do imposto devido. No mesmo sentido, decidiu a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do julgado, cujo enunciado da ementa segue transcrito: IPI. CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO. Ainda que não escriturados no Livro Modelo 3 ou controle subsidiário, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea que lhes confere tal condição e, ainda, alegados até a impugnação, merecem ser aproveitados. Os comandos ínsitos nos artigos 97 e 98, prevalecem àqueles integrantes dos artigos 84 e 86, II, letra b, todos do RIPI/82.

Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional não provido.

(Ac. CSRF/020.818. Processo nº 13708.002555/9414. Rel. Luiza Helena Galante de Moraes. j. 16.08.1999).

Com base nessas considerações, fica demonstrado o direito de a decorrente creditar-se dos valores do IPI discriminados no citado Anexo C, relativos as citadas operações de devolução dos produtos vendidos. (grifos do original).”

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

Vê-se que o sistema utilizado pela contribuinte registra, de fato, todas as informações necessárias, até mesmo o número da nota da entrada no caso de devolução, exibindo o controle do estoque. No presente caso, há registros contábeis – contas do Diário e Razão, Livros de Registros de Entrada e Saída. Sendo assim, cabe recordar que pode-se aplicar ainda o art. 252 do RIPI/10, antigo art. 191 do RIPI/02, que garante o crédito quando originário de imposto comprovadamente pago, ainda que não escriturado adequadamente.

Por fim, cabe considerar o Sistema SAP como equivalente, tal como reza o termo na legislação vigente – art. 172, considerando ainda que o contribuinte possui controle por veículo individualizado (por chassi).

Em vista do exposto, demos provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo nessa parte.

Quanto à outra matéria, qual seja, Crédito Presumido por Frete – art. 56 da MP 2.158-35/01, considerando que já julgamos essa matéria, adoto, sem delongas, as razões de decidir constante do acórdão 9303-010.948, de minha relatoria. Nesse aresto, consignamos a seguinte ementa:

“REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não é trazida pela legislação aplicável que, por sua vez, exige apenas expressamente que os valores de frete sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos.

Manifestei naquela ocasião minha concordância com o sujeito passivo, mantendo meu entendimento proferido no acórdão 9303-006.465, de relatoria do nobre ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que consignou a seguinte ementa:

“[...]

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

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

Para melhor elucidar, importante trazer o irretocável voto do ex-conselheiro:

“[...]

No mérito, melhor analisando a questão neste Colegiado, entendemos que é de se negar provimento ao recurso.

Para demonstrá-lo, passamos a reproduzir o art. 56 da Medida Provisória MP n.º 2.158-35, de 2001, que disciplina o regime especial de tributação de que aqui se trata:

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 n.º 11.827, de 2008)

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

§ 2o O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5o do art. 17 da Medida Provisória no 2.18949, 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. (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)

Esse regime especial reclama, tendo em vista o que dispõe a própria Lei, a observância dos seguintes requisitos: a) a execução ou contratação do serviço

de transporte pelo próprio estabelecimento industrial (no caso, a Recorrente); b) a cobrança juntamente com o preço do produto vendido e, finalmente, c) o transporte do estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

Pois bem.

Dos três requisitos antes mencionados, a controvérsia se instaurou apenas quanto ao segundo. Isso porque, nas notas fiscais emitidas pela contribuinte, não houve, como já adiantamos, o destaque do valor do frete pago no transporte dos veículos.

Sustenta a douta PFN que esse fato – a falta de destaque do frete nas respectivas notas fiscais – é impeditivo à fruição do benefício do crédito presumido de três por cento sobre o valor do IPI destacado.

Não nos parece correta a exigência.

*Note-se que, ao dispor que os serviços de transporte "**sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos**", não se está a dizer que os valores a eles correspondentes sejam cobrados **destacadamente** na nota fiscal, mas que componham o valor cobrado e pago pelas concessionárias, o que pode se dar na forma pretendida pela fiscalização, ou seja, em separado, ou embutido no preço dos veículos, como ordinariamente ocorre no comércio internacional. Referimo-nos aos incooterms CRF ou CIF, em que o importador paga o valor da mercadoria, acrescido do frete, no primeiro caso, e do seguro e do frete, no segundo, mas, em ambos, paga um preço só, sem destaque de qualquer valor em separado, já que a responsabilidade da entrega ao porto de destino fica por conta do exportador.*

Portanto, e como bem pontuado no acórdão recorrido, o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, mas não quando ele integre, "por dentro", o preço exigido. A Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 26, de 7 de fevereiro de 2012, que trata do preenchimento, nas notas fiscais, do valor do frete nas vendas destinadas à exportação, transcrita, em parte, no acórdão recorrido, bem elucida a questão:

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

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

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

13. Com efeito, a Lei n.º 7.798, de 1989, por meio de seu art. 15, deu nova redação ao art. 15 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964 (que instituiu o IPI), de modo a prescrever que a base de cálculo do IPI “compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário”

(destacou-se).

14. É de notar que, anteriormente à edição da Lei n.º 7.798, de 1989, o art. 14, inciso II, da Lei n.º 4.502, de 1964, excluía expressamente da base de cálculo do IPI, as despesas de transporte e seguro, desde que debitadas ao destinatário ou comprador e escrituradas em separado, na nota fiscal (art. 63, § 1º, do RIPI/1982).

15. Por seu turno, a Lei Complementar n.º 87, de 1996, de forma similar à Lei n.º 7.798, de 1989, no seu art. 13, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, veio estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”, e o valor correspondente a “frete,

caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (destacouse).

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

A seguir, vão exemplos de algumas soluções de consulta e acórdãos de DRJs que adotam o mesmo entendimento – o de que a cobrança conjunta do frete com o preço do produto não necessariamente exige o seu destaque na nota fiscal. Confira-se:

ASSUNTO: *Obrigações Acessórias*

EMENTA: *NOTA FISCAL. SAÍDA DE PRODUTOS*

INDUSTRIALIZADOS. É exigida a informação do valor do frete e do seguro na nota fiscal emitida por estabelecimento sujeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no quadro “Cálculo do Imposto”, somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria. Nessa hipótese, o valor do frete e o valor do seguro serão somados ao valor total dos produtos para obtenção do valor total da nota. (Solução de Consulta SRRF10/Disit n.º17, de 26/01/2012)

ASSUNTO: *Obrigações Acessórias*

EMENTA: *NOTA FISCAL. SAÍDA DE PRODUTOS*

INDUSTRIALIZADOS. É exigida a informação do valor do frete e do seguro na nota fiscal emitida por estabelecimento sujeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no quadro “Cálculo do Imposto”, somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria. (Solução de Consulta SRRF10/Disit n.º14, de 23/01/2012)

ASSUNTO: *Imposto sobre Produtos Industrializados IPI*

EMENTA: *Frete. Inclusão na base de cálculo. Destaque na Nota Fiscal.*

O valor do frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, compõe a base de cálculo

do IPI. A legislação do IPI é silente quanto ao destaque do valor do frete na nota fiscal. Frete. Produtos NT. Destaque na Nota Fiscal. Para a legislação do IPI, sendo o produto NT fora da incidência do imposto, não é necessário que se destaque o valor do frete na nota fiscal. (Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 217, de 26/12/2001)

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração : 12/02/1990 a 30/09/1999

EMENTA: IPI. RESTITUIÇÃO. Incabível a restituição de imposto que não foi pago a maior ou indevidamente.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL. Inadmissível a restituição do IPI incidente sobre fretes e despesas financeiras, ainda que cobrados separadamente na nota fiscal, porque se incluem no valor tributável.

INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei e dos atos normativos.

RESTITUIÇÃO. EXTINÇÃO DO DIREITO. O direito de pleitear restituição de pagamento espontâneo do IPI, reputado indevido pelo contribuinte, se extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento. (Acórdão n.º 147888, de 27 de Abril de 2005)

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração : 01/01/1993 a 31/12/1998

EMENTA: IPI. RESTITUIÇÃO. Incabível a restituição de imposto que não foi pago a maior ou indevidamente.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL. Inadmissível a restituição do IPI incidente sobre fretes e despesas financeiras, ainda que cobrados separadamente na nota fiscal, porque se incluem no valor tributável.

IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRESCRIÇÃO.

Inadmissível o ressarcimento de créditos prescritos, referentes à aquisição de insumos cuja entrada no estabelecimento tenha ocorrido anteriormente a cinco anos contados da data de protocolização do pedido.

IPI – RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. CORREÇÃO MONETÁRIA.

Inaceitável, por falta de expressa previsão legal, a correção monetária do valor do ressarcimento de crédito de IPI. (Acórdão n.º 103699, de 06 de Maio de 2004).”

Sendo assim, vê-se que o caso em questão não há que se falar em destaque na nota fiscal, pois a legislação não impõe tal obrigatoriedade; tanto é assim, que o contribuinte que utiliza frota própria também poderia usufruir do benefício fiscal.

No caso em questão, vê-se que o contribuinte 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 alguns "prints" do sistema contábil da empresa que confirma a alegada segregação contábil.

Sendo assim, foi adotado o cálculo “por dentro” para se considerar no valor da venda do produto, observando o contribuinte a legislação vigente para o reconhecimento de seu direito.

Quanto ao registro contábil, importante considerar a inteligência do art. 419 do CPC – que reforça a prova contábil como meio de se comprovar os fatos:

“Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhes são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.”

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Fl. 22 do Acórdão n.º 9303-013.381 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10860.720961/2017-14

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan.

A presente declaração de voto busca aclarar as razões de ter acompanhado o relator apenas pelas conclusões em relação ao tema dos fretes.

Tais razões já constaram do voto vencedor exarado nos autos do processo 11065.723927/2017-30 (Acórdão n. 9303-013.355, de 22/09/2022), mas são aqui reiteradas para que não paire dúvida sobre o posicionamento lá externado, e aqui mantido.

O art. 56 da Medida Provisória n. 2.15835/2001 exige, para aplicação do regime especial, simplesmente, que o frete seja cobrado “**...juntamente com o preço dos produtos..., nas operações de saída do estabelecimento industrial**”, não estabelecendo que a única forma de comprovação de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal.

Assim, a nosso ver, a segregação em nota fiscal não é o único meio de prova apto a demonstrar que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos, para efeito de atendimento à disposição do art. 56, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001. E incumbe ao Contribuinte tal prova. Isso resta claro em precedente unânime de minha relatoria:

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

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

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

No presente caso, no entanto, ainda que ultrapassada a necessidade de segregação em nota fiscal, considerada imprescindível pelo relator, resta à míngua a prova de atendimento aos requisitos para fruição do regime especial. O “sistema alternativo de controle de estoque” da empresa está bem distante de atender aos requisitos de um Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, como bem destaca o relator, o que impossibilita que se ateste a certeza necessária à fruição do crédito.

E nisso endossamos *in totum* as palavras do relator constantes no seguinte excerto do voto, que bem sintetiza o que se vê nos autos:

“O que quer a empresa, de porte internacional, é que a fiscalização se adapte a seus sistemas. Ou seja, o Fisco a cada fiscalização para fins de certificação do retorno de mercadoria ao estoque das empresas deveria conhecer o sistema de controle de estoque de cada empresa, o que é, indene de dúvida, um despropósito.” (grifo nosso)

Não se tem dúvidas de que é o sistema de controle alternativo da empresa que deve cumprir os requisitos da legislação relativa à escrituração do IPI.

Portanto, ainda que discorde do relator em relação à necessidade de segregação expressa na nota fiscal, esse tema ficou superado pela ausência de prova do cumprimento dos requisitos para fruição do regime especial pela empresa, tanto por esse meio quanto por outros (que até seriam por nós admitidos).

Endosse-se, por fim, que essa ausência de prova já constituiu razão suficiente para a negativa de provimento no acórdão recorrido (3401-006.142).

(Assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan