



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

Processo n° 10860.721673/2015-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.087 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2017
Matéria CRÉDITO IPI.
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/12/2015

REGIME ESPECIAL ART. 56, MP 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO.

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).

AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO. PEÇAS E COMPONENTES DESTINADOS À INDÚSTRIA DE AUTOPROPULSADOS.

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, que deveriam ter saído do estabelecimento fornecedor com a suspensão do imposto.

CRÉDITO. LÍNGUA ESTRANGEIRA.

Uma vez apresentados outros elementos capazes de confirmar a natureza do produto, como admitido pela própria decisão recorrida, descabida a glosa perpetrada pela fiscalização quanto aos produtos descritos em língua estrangeira na contabilidade.

CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. MATERIAIS DE LIMPEZA, FERRAMENTAS, LÍQUIDOS PARA LAVAGEM E LUBRIFICAÇÃO.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação. Parecer Normativo CST nº 65/79.

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

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou de sistema de controle equivalente. O sistema adotado pela empresa apenas indica a data da emissão da nota de devolução/cancelamento e o seu motivo, não constando o número das notas de devolução cuja escrituração no sistema equivalente de controle de estoque é exigida pelos artigos 231, II, 'b' e 234 do RIPI/2010 como condicionante para o aproveitamento do crédito.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. SALDO DEVEDOR.

Ainda que aplicável à hipótese o art. 150, §4º, do CTN, em razão da própria sistemática da não cumulatividade do IPI, considera-se ocorrido o fato gerador, para fins de contagem deste prazo decadencial, no encerramento do período de apuração desse tributo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o crédito tributário lançado relativo: (i) à Rubrica "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158-35/01", diante da ausência de respaldo legal; e (ii) à glosa perpetrada pela fiscalização quanto aos produtos descritos em língua estrangeira, dentre os quais "ZUSATZ FUER NACHSP" , "ZN-NI-MN-SPRITZ-PH", "ZN" "SPRITZ", "CLEAR COAT", "TRANSPORTSCHUTZ (CG 04 0A)", "EPDXIDKLEBSTOFF MIFU", "LACKGRUNDIERUNG FU". Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, que negaram provimento na íntegra. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento em maior extensão para reconhecer os créditos por devolução ou retorno, em razão do controle apresentado pelo contribuinte substituir o livro de controle da produção e do estoque.

Sustentou pela Recorrente o Dr. Douglas Guidini Odorizzi, OAB/SP nº 207.535.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por trazer uma clara síntese do processo até o julgamento da Impugnação Administrativa, peço vênha para transcrever o relatório do Acórdão 14-62.509 - 2ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, ora recorrido:

"Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 04/14, lavrado em 30/03/2016, com ciência da contribuinte em 31/03/2016, totalizando o crédito tributário de R\$ 270.951.448,55.

Segundo a descrição dos fatos de fl. 05/14 e o relatório fiscal de fls. 24/47, foram constatadas as seguintes irregularidades, no período de março/2011 a dezembro/2015:

- recolhimento a menor de IPI por ter o estabelecimento escriturado indevidamente o crédito presumido de IPI sobre frete, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, já que, conforme descrito, a autuada não teria cumprido as condições previstas na legislação para fazer jus ao benefício, pois não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos.

- recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de produtos autopropulsados, que deveriam ter sido adquiridos com suspensão, conforme disposto no art. 5º da Lei nº 9.826/99 com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002;

- recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a aquisições de mercadorias de uso e consumo, bem como, de mercadorias indeterminadas por estarem descritas em língua estrangeira;

- recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a devolução e retorno de produtos em razão da não comprovação dos créditos através do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente;

Inconformada com a autuação, a contribuinte protocolizou impugnação de fls. 1268/1300, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

1) Decadência parcial

- tendo em vista que foi cientificada da autuação somente em 31/03/2016, os créditos escriturados até o dia 30/03/2011 não podem mais ser objeto de glosa, uma vez ter operado a decadência do direito de exigi-los.

2) *Aquisições de insumos tributados para fabricação de veículos*

- *a suspensão de incidência do IPI de que se cuida está restrita às compras de componentes para serem utilizados na fabricação de partes, peças, componentes e dos veículos listados na legislação;*
- *não há nenhuma prova de que as mercadorias adquiridas pela Impugnante tenham sido destinadas à fabricação de novas peças, componentes ou mesmo de veículos;*
- *cabia à Fiscalização demonstrar que os produtos listados nos anexos 7 e 8 que acompanham o auto de infração teriam tido o destino que a legislação impõe a aplicação do regime de suspensão;*
- *os insumos adquiridos cujos créditos foram glosados são relacionados a produtos classificados em códigos da NCM distintos daqueles arrolados no artigo 5º da Lei nº 9.826/99;*
- *há diversos produtos que a Impugnante importou e, a despeito de terem características que permitiria submetê-los à industrialização, acabou comprovadamente por revendê-los; em razão disso, nos termos dos próprios critérios definidos legalmente no regime de suspensão, é inaplicável a suspensão a esses casos, posto que destinada unicamente aos componentes aplicados na produção;*
- *verifica-se, exemplificativamente, que produtos com crédito glosado constante do anexo 8 (CFOP 3.101), objeto da NF 32928 – buchas - (doc. 3) foram todos os revendidos, por meio das NFs 206006, 206079, 206232, 206356, 206629, 206874, 207256, 207414, 207534, 207635, 207673, 209134, 209168 e 209369 (doc. 4);*
- *o mesmo se verifica em relação a diversos outros itens, de modo que a Impugnante requer desde já a conversão do julgamento em diligência a fim de se determinar o total de mercadorias por ela adquiridas com débito do imposto e revendidas no estado em que se encontravam, situação para a qual era incabível a suspensão e assegurado o direito ao crédito; deve ser reconhecida a improcedência da exigência fiscal calculada relativamente aos itens revendidos;*
- *mesmo que a suspensão fosse cabível, o registro do crédito não implicou prejuízo ao Erário, vez que os insumos foram adquiridos com débito do imposto; houve boa-fé na conduta da Impugnante.*

3) *Créditos de devoluções e retornos*

- *a legislação assegura aos estabelecimentos industriais o crédito de imposto sobre o produto recebido em devolução (RIPI/10, art. 22913); para tanto, o sujeito passivo deve atender às obrigações acessórias impostas pela legislação (RIPI/10, arts. 231 a 235 e 466);*
- *tais disposições visam, em última instância, possibilitar que seja identificado que o crédito registrado decorre de uma operação de entrada de bem que, no passado, a pessoa jurídica receptora havia dado saída, tenha ela se dado pelo próprio estabelecimento recebedor ou por terceiro;*
- *o conjunto de documentos apresentados pela impugnante no curso do procedimento fiscal, ora reproduzido, apresenta-se como controle apto a demonstrar o retorno do bem anteriormente vendido, fato que possibilita o aproveitamento dos créditos.*

4) *Crédito presumido relativo ao frete*

- *o art. 56 da MP 2.158-35/01 condiciona a adoção do regime especial de recolhimento do IPI sobre o frete a que “sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos”;*
- *o que a legislação faz é exigir a cobrança do frete juntamente com o preço do produto (pois aí haverá pagamento de IPI sobre o transporte que é o seu objetivo); NÃO impõe que seja destacado e separado da mercadoria, individualizado na nota fiscal de comercialização;*
- *nos casos em que o transporte é ajustado por contratação global pelo industrial com os prestadores do serviço, a exemplo da hipótese em exame, não há a remuneração dos transportadores com uma individualização do custo por trechos; nesse caso, o industrial fica obrigado ao pagamento de remuneração aos contratantes como combinado em contrato e, por assumir o ônus do frete, o repassa*

no preço de venda da mercadoria, como dispêndio relacionado à sua atividade, sem que haja comando que imponha o seu dever de destacá-lo e segregá-lo na nota fiscal;

- a despeito de envolver crédito presumido, não se está a tratar de benefício fiscal, mas de sistema alternativo de cumprimento da obrigação tributária, razão pela qual são descabidas as assertivas fiscais de que as disposições em exame deveriam ser interpretadas literalmente;

- demonstrado que a legislação impõe a obrigatoriedade de cômputo do frete no preço de venda (e não o seu destaque e segregação na nota) e que a Impugnante atendeu tal condição ao comercializar seus produtos mediante venda com cláusula CIF, respeitando aos objetivos perseguidos com o regime especial do artigo 56 da MP 2.158-35/01, a autuação ora contestada deve ser declarada insubsistente.

5) Crédito de bens de uso e consumo

- a Fiscalização glosou parte dos valores creditados pela Impugnante por terem sido escriturados em língua estrangeira (alemão); não procurou verificar do que se tratava (o que era simples de ser identificado a partir da NCM dos produtos, sendo certo que se tratavam de itens de uso e consumo já que classificados em tal grupo);

- os produtos em referência são: adicional para lavagem, spray, caneta para tirar riscos da pintura, proteção de transporte, cola e primer para pintura;

- quanto às demais mercadorias glosadas, as quais estavam identificadas em português - desengraxante isento de boro, chave de fenda, adesivo epoxito expansivo para veículos, desengraxante sistema spray, fluido de limpeza e óleo lubrificante - a improcedência do lançamento decorre da circunstância de se caracterizarem como produtos de uso e consumo no curso da produção; não são custos de produção distintos dos insumos.

Por fim, requereu que seja julgada inteiramente improcedente a autuação e, na eventualidade de haver dívida quanto ao direito postulado, que seja deferida a realização de diligência e/ou perícia técnica." (e-fls. 14.016/14.019 - grifei)

A Impugnação foi julgada integralmente improcedente pelo referido acórdão, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/12/2015

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DO IPI.

É correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo, pois não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento. O uso indevido do crédito é que gera conseqüências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente desta glosa.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

SETOR AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO. PEÇAS E COMPONENTES DESTINADOS À INDÚSTRIA DE AUTOPROPULSADOS.

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, com saída do fornecedor prevista na hipótese obrigatória de suspensão do imposto.

CRÉDITOS DE PRODUTOS QUE NÃO SE SUBSUMEM NO CONCEITO DE MATÉRIAS-PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente dão direito a créditos os insumos que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

CRÉDITOS RELATIVOS A DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU DE SISTEMA EQUIVALENTE.

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI SOBRE O FRETE.

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, previsto na legislação, está condicionado à comprovação de que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 14.015/14.016)

Cientificado desta decisão em 12/09/2016 (e-fl. 14.040), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 10/10/2016 (e-fls.14.041/14.079) reiterando os argumentos aventados em sede de Impugnação, alegando em síntese:

(i) Decadência parcial das operações realizadas até 30/03/2011, vez que o sujeito passivo somente tomou ciência do lançamento em 31/03/2016;

(ii) a improcedência da glosa dos créditos realizadas :

(ii.1) quanto à suspensão do IPI previsto no art. 5º da Lei n.º 9.826/99:

(ii.1.1) não restou comprovado pela fiscalização que as mercadorias objeto da glosa foram destinadas à produção de veículos, conforme exigido pelo §2º do referido artigo. Sustenta a Recorrente que, "*dada as características dos produtos envolvidos (v.g. para-lama dianteiro, tampa traseira, painel interno porta dianteira, filtro de ar, buxa, luz, arruela), seguramente eles poderiam ser revendidos no estado em que adquiridos como itens de reposição, usualmente instalados pelos distribuidores Volkswagen em veículos usados.*" (e-fl. 14.047)

(ii.1.2) a fiscalização considerou produtos cujas NCMs não estão descritas no texto legal, abrangendo produtos classificados nas posições da NCM 1516, 2710, 3214, 3403, 3819, 3820, 3907, 3923, 3926, 4011, 5906, 7007, 7209, 7210, 7306, 7318, 8301, 8308, 8409, 8421, 8481, 8536, 8544, 8708 e 9003;

(ii.1.3) é inaplicável a suspensão quando comprovado que as mercadorias importadas foram revendidas. Afirma a Recorrente que anexou aos autos os comprovantes de revenda de forma exemplificativa, cuja verificação poderá ser feita com a conversão do processo em diligência se for necessário;

(ii.1.4) ainda que aplicável a suspensão, o registro do crédito não implicou prejuízo ao Erário, vez que os insumos foram adquiridos com débito do imposto. Afirma a Recorrente que recebeu os produtos com destaque do IPI, procedendo com a apropriação do crédito em boa fé e sem prejuízo ao erário.

(ii.2) quanto aos créditos de devolução de mercadorias:

(ii.2.1) afirma a Recorrente que trouxe documentação probatória e suficiente para comprovar a saída e retorno das mercadorias. O controle foi realizado em sistema equivalente (sistema de gestão empresarial - SAP). Além disso teria apresentado à fiscalização os documentos contábeis, notas fiscais, livros de registros e entradas e saída, planilhas e os prints do sistema SAP comprovando a devolução;

(ii.2.2) especificamente em maio/2012 ocorreram devoluções e saídas fictas previstas no art. 2º do Decreto n.º 7.725/2012, fugindo à regra geral trazida pela fiscalização.

(ii.3) quanto ao crédito presumido do art. 56 da MP 2.158-35/2001: diferentemente do que aduz a fiscalização, afirma a Recorrente que não há obrigação legal explícita ou implícita de destaque do IPI sobre o frete na nota de venda, sendo que a indicação de que se trata de venda CIF constitui prova presuntiva de que o frete integrou o preço, capaz de ser elidida apenas mediante demonstração em contrário pela fiscalização;

(ii.4) quanto aos bens de uso e consumo, afirma o Recorrente que a glosa ocorreu por dois motivos que não merecem prosperar:

(ii.4.1) em razão da descrição da mercadoria estar em língua estrangeira, desconsiderando o NCM das mercadorias constantes das notas estrangeiras, ponto sobre o qual a decisão de primeira instância não se manifestou; e

(ii.4.2) as mercadorias glosadas são utilizadas no processo produtivo (desengraxante isento de boro, chave de fenda, adesivo epoxito expansivo para veículos, desengraxante sistema spray, fluido de limpeza e óleo lubrificante).

Em seguida, os autos foram remetidos a esse Conselho, sem contrarrazões da PFN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Visando facilitar a análise a ser empreendida, serão analisadas, primeiramente, as alegações de mérito quanto às glosas de crédito de IPI realizadas pela fiscalização, sendo as glosas identificadas na mesma ordem do Auto de Infração:

I.1 - Rubrica "Crédito Presumido CIF - MP 2158-35/01"

I.2 - Aplicação da suspensão do IPI do art. 5º da Lei n.º 9.826/99 para insumos nacionais/estrangeiros (Lei n.º 10.485/2002)

I.3 - Glosa em razão das mercadorias estarem descritas em língua estrangeira ou por se tratarem de uso e consumo

I.4 - Glosa em razão de devoluções de vendas

Em seguida, passaremos à alegação de decadência quanto à uma das competências autuadas (03/2011).

I. DA GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI NO AUTO DE INFRAÇÃO

I.1- RUBRICA "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158-35/01"

Este ponto da autuação se refere à cobrança do IPI em decorrência da glosa do crédito presumido previsto no art. 56 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, relativo à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos veículos novos produzidos pela Recorrente.

Referido dispositivo legal traz a disciplina a ser seguida para o aproveitamento deste regime especial de apuração do IPI:

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

§ 1º O regime especial:

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

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

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial; (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008)

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória n.º 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. (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)" (grifei)

No entendimento da fiscalização, trazido no Relatório Fiscal da autuação, uma vez que a empresa Recorrente não destacou o valor do frete nas notas fiscais por ela emitidas, ele "*não compunha o valor pago pelos Adquirentes*", razão pela qual ele não estaria na base de cálculo do IPI. Para melhor compreensão, vejamos os termos do trabalho fiscal:

"O nó górdio do tema, o cerne do debate acerca do assunto, desde 2012, se concentrou no adimplemento, por parte de VW, das duas últimas condições:

- frete cobrado juntamente com o preço do veículo

- valor cobrado deve abranger todo o trajeto, da porta da fábrica ao local de entrega ao adquirente

No entender de VW, ambas as condicionantes do favor foram perfeitamente por Ela cumpridas: o frete de suas vendas tanto era cobrado dos Adquirentes, compondo a base de cálculo do IPI, quanto era cobrado em sua totalidade.

Segundo a Montadora, portanto, suas vendas com destaque de IPI preencheriam, in totum, o estabelecido no art. 190, inciso II, § 1º do RIPI/2010:

Valor Tributável

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

II - dos produtos nacionais, ...

§ 1º O valor da operação referido na alínea "h" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei no 1.593,1 de 1977, art. 27, e Lei no 7.798, de 1989, art. 15).

Por ser assim é que **VW teria indicado, em suas Notas fiscais de venda de autos, o frete cobrado em cada operação; parcela esta que, compondo a base de cálculo do IPI, estaria sendo pago pelos Adquirentes**, procedimento conforme o estipulado no artigo 413, inciso V, alínea f e inciso VI, alínea b do RIPI/2010, aprovado pelo Dec. nº 7.212/2010, a saber:

Da nota fiscal

Requisitos

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

I - no quadro "Emitente":

a)...

II - no quadro "Destinatário/Remetente":

a) ...

IV - no quadro "Dados do Produto":

a)...

V - no quadro "Cálculo do Imposto":

a)...

f) o valor do frete;

Contudo, como vemos em Anexo 2, em Notas fiscais exemplificativas de faturamento, **VW não indicava a cobrança de frete em suas vendas, pelo contrário, o informado nas próprias Notas fiscais era que o frete foi por conta do Emitente, significando que este não compunha o valor pago pelos Adquirentes. A parcela "frete", portanto, não compunha a base de cálculo do IPI e, por isso, não contribuía para o IPI apurado nas vendas.**

Ou seja, a verdade dos documentos de venda evidenciam o oposto do que imagina VW. Intenta, esta, se beneficiar de "CRÉDITO PRESUMIDO CIF — MP 2158 — 35/01" sem que, para tanto, tenha preenchido as condições legais para sua fruição legítima que seriam:

- frete cobrado juntamente com o preço do veículo;

- valor cobrado deve abranger todo o trajeto, da porta da fábrica ao local de entrega ao adquirente.." (e-fls. 26/28 - grifei)

Assim, a única razão para se entender pelo inadimplementos dos requisitos legais deste crédito presumido foi o fato de que o valor do frete não foi destacado na nota

fiscal, o que impediria à fiscalização de confirmar que o valor do frete teria sido pago pelos adquirentes.

Entretanto, a fiscalização extrapola seu poder ao trazer uma exigência que não consta da lei. Como veremos com mais parcimônia adiante, a lei exige que as **empresas industriais produtoras assumam o custo do frete, incluindo no preço de fábrica**. Exige-se, portanto, que o valor do frete seja **pago pelo produtor** e incluído **no preço da mercadoria**.

Ora, o uso do termo "preço" pela legislação, exigindo inclusive o emprego da "cláusula C&F" (Custo e Frete) na operação de transporte, evidencia que o frete, contratado/executado pelo estabelecimento produtor, deve ser por ele arcado/pago, sendo repassado na composição do preço da mercadoria (independente, portanto, de efetivo destaque em nota fiscal). E, a meu sentir, todos os requisitos legais e normativos trazidos foram cumpridos no presente caso, devendo ser estornada a glosa perpetrada. Senão vejamos.

Para que seja possível identificar todos os requisitos para o gozo do regime especial diferenciando do IPI previsto no art. 56 da MP 2.158-35/2001, além da leitura deste dispositivo legal, acima transcrito, necessário ainda analisar os termos e condições trazidos pela Secretaria da Receita Federal, disciplinados pela Instrução Normativa n.º 91/2001:

"Art. 1o O regime especial de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído nos termos do art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, consiste no direito de o estabelecimento industrial, fabricante 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 8706.00.20 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelo Decreto No 3.777, de 23 de março de 2001, creditar-se de três por cento do valor do imposto devido em cada operação.

Parágrafo único. O regime especial de apuração de que trata este artigo, aplica-se também ao estabelecimento equiparado a industrial a que se refere o § 5o do art. 17 da Medida Provisória No 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

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 Inspeção 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.

§ 1o A opção será renovada anualmente e aplica-se a todas as operações de saída, relativas aos produtos relacionados no art. 1o, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção;

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

§ 3o O descumprimento das condições do regime especial obriga o contribuinte à restituição do benefício usufruído durante o ano-calendário, caracterizando-se como falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados;

§ 4o Excepcionalmente, no ano-calendário de 2001, a opção pelo regime especial compreenderá o PERÍODO entre o primeiro dia do mês subsequente ao do exercício da opção e 31 de dezembro de 2002.

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." (grifei)

A leitura conjunta destes diplomas normativos elucidam os seguintes requisitos do regime especial:

a) ser estabelecimento industrial ou equiparado a industrial de 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 (art. 56, caput e §2º MP 2.158-35/2001 e art. 1º IN n.º 91/2001);

b) realizar anualmente a opção pelo regime especial, com a apresentação de Termo de Adesão à Delegacia ou Inspeção da Receita Federal da jurisdição do estabelecimento. A opção pelo regime especial será aplicada para todas as operações de saída dos produtos especificados no item **(a)**, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção (art. 56, II, MP 2.158-35/2001 e art. 2º, §1º da IN n.º 91/2001)

c) realizar as operações de saída com a cláusula C&F, de Custo e Frete, **incluindo no preço da mercadoria o valor do frete** realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente (art. 2º, §2º e art. 5º da IN n.º 91/2001). Com isso, são adimplidos os requisitos do art. 56, II, da MP 2.158-35/2001, no sentido que os serviços de transporte dos produtos:

c.1) sejam executados ou contratados exclusivamente pelo estabelecimento industrial;

c.2) sejam **cobrados juntamente com o preço dos produtos** nas saídas do estabelecimento industrial;

c.3) compreendam a totalidade do trajeto desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

d) Informar o valor do crédito 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".

Portanto, atesta-se que a legislação não exige, em nenhum momento, que o frete pago pelo estabelecimento industrial na operação seja segregado do preço do produto, como indicado no Relatório Fiscal, em entendimento mantido pela decisão recorrida. De fato, os textos normativos exigem que o valor do frete pago pelo estabelecimento industrial ou equiparado seja **incluído no preço do produto**, não exigindo, portanto, que esta parcela seja cobrada em separado do Adquirente.

Ora, com efeito, 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)

A exigência da indicação em nota fiscal do valor do frete somente quando de sua cobrança "*em separado*" dos preços dos produtos é elucidada, com clareza, na Solução de Consulta nº 26/2012 (SRRF09/Disit), na mesma linha de outras soluções de consulta exaradas pela RFB:

"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. Entretantes, 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 nº 7.798, de 1989, por meio de seu art. 15, deu nova redação ao art. 15 da Lei nº 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 nº 7.798, de 1989, o art. 14, inciso II, da Lei nº 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 nº 87, de 1996, de forma similar à Lei nº 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" (destacou-se).

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." (Solução de Consulta nº 26 - SRRF09/Disit Data 7 de fevereiro de 2012 - alterados os grifos no original)

Assim, diferentemente da interpretação trazida pelo I. Fiscal com fulcro nos artigos 190, inciso II, § 1º e 413, inciso V, do RIPI/2010, a solução de consulta acima transcrita esclarece que a indicação separada do frete na nota fiscal para fins de incidência do IPI somente é exigida na "*hipótese em que essas despesas sejam cobradas **SEPARADAMENTE** do preço da mercadoria*", exigência essa que não é trazida pelo art. 56, da MP 2.158-35/2001, que indica a cobrança desses despesas "**JUNTAMENTE** do preço da mercadoria".

E aqui é importante salientar que em nenhum momento a legislação exige que o valor do frete seja considerada base de cálculo apartada do IPI para o gozo do regime

especial. De fato, o art. 56, §1º, I, da MP 2.158-35/2001 e o art. 3º da IN 91/2001 apenas indicam que a base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal, não exigindo que seja especificamente o valor do imposto que teria incidido sobre a parcela do frete cobrado.

Todo o raciocínio aqui proposto está em plena conformidade com os próprios motivos que ensejaram a instituição do regime especial sob análise.

Como se depreende da exposição de motivos da MP 2.113-29, a razão para a criação deste regime foi exatamente a prática das indústrias automotivas de contratar em separado os serviços de transporte, **deixando de segregar o valor do frete nas notas fiscais**. A indústria passava a assumir o ônus do transporte, embutindo o valor do frete no preço da mercadoria e contratando o serviço de transporte em separado (serviço esse não sujeito ao IPI).

Com o regime especial, essa prática das indústrias foi consagrada, sendo exigido que o valor do frete fosse incluído no preço das mercadorias e, com isso, com elas juntamente tributado. Uma vez contratado em separado pelas indústrias, com uma cobrança incluída no preço do veículo, o frete não seria destacado na nota. E para reduzir o encargo assumido pelas indústrias, o legislador criou o crédito presumido de 3% (percentual do frete embutido no preço das mercadorias).

Vejamos os exatos termos da exposição de motivos:

"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 2.113-29 - efls. 13.963/13.964 dos autos - grifei)*

Ou seja, o regime especial somente veio consagrar a prática das indústrias automotivas de deixar de destacar o frete nas notas fiscais, contratar o frete em separado e embutir o valor do frete em sua composição do preço, sendo concedido o crédito presumido como uma reparação às indústrias por terem assumido o ônus do transporte. Ora, de fato, qual seria a razão para a concessão do crédito presumido se o valor do frete já viesse destacado na nota fiscal, com a incidência do IPI sobre este montante apartado?

Inclusive, o objetivo da concessão deste crédito presumido foi bem esclarecido quando se discutia se o regime especial sob análise seria um benefício fiscal. De

fato, como relatado por Ives Gandra da Silva Martins¹, em ação civil pública proposta, o Secretário da Receita Federal e a Procuradoria elucidaram como era o regime especial de apuração do IPI, esclarecendo que se tratava de inclusão juntamente com o preço do veículo (ou seja, não seria uma cobrança separada, a ser indicada na nota fiscal), que não implicou em exoneração tributária aos industriais:

“A própria autoridade reconhece que a MP em tela não outorgou crédito presumido algum, mas apenas simplificou a forma de arrecadação e aumentou a receita correspondente ao IPI, ao PIS e à Cofins, como se vê do seguinte trecho da peça ofertada pela Procuradoria, naquele processo:

“Regime Especial de Apuração do IPI, instituído pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

*- **A partir da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi facultado às empresas produtoras assumirem o custo do frete, incluindo-o no preço de fábrica. Exercida tal faculdade, o frete passa a integrar a base de cálculo do IPI. Em contrapartida, o fabricante tem direito a um crédito presumido do imposto, no valor equivalente a 3% do IPI devido.***

- A adição do frete (R\$ 481,00) ao preço de fábrica (R\$ 15.258,00), porém, não é linear, pois o PIS, a Cofins e o ICMS devidos pelo fabricante também incidem sobre esse preço, os três de forma reflexa, ou seja, incidem também sobre si próprios.

*- **Resulta que a adição do frete faz que o preço de fábrica CIF seja de R\$ 15.828,10, ou seja, um incremento de R\$ 570,24. O novo valor do IPI, portanto, passa a ser R\$ 2.287,16.***

- O aumento do valor do IPI resultante da inclusão do frete é igual a R\$ 82,40. O crédito presumido, calculado em 3% do valor do IPI (R\$ 2.287,16 x 3%), é igual a R\$ 68,61.

- Resulta, portanto, um ganho de IPI para os cofres públicos, de R\$ 13,79 por carro produzido.

- Devido à incidência do PIS e da Cofins sobre o frete, incluído no preço do fabricante, haverá também um ganho para os cofres públicos de R\$ 17,31 nessas duas contribuições, por carro produzido.

20. Diante dos elementos retro-citados, que servem para exumar os reflexos da aplicação do disposto no art. 56 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, não há que cogitar, com o novo regime tributário, de redução de receitas do IPI.

V. Conclusão

21. Em suma, está fartamente demonstrado que a pretensão do autor carece de consistência, pois não se faz presente na Instrução Normativa SRF nº 91, de 2001, nenhum dos vícios por ele apontados, tendo em vista que o ato foi editado por órgão e autoridade competentes, trata da matéria nos estritos limites autorizados nas leis pertinentes, não institui ou concede crédito presumido algum, além do que não tem o condão de produzir redução de receitas do IPI, muito menos de causar lesão aos cofres públicos.” (grifos meus)

É de se lembrar que, ao editar a IN SRF n. 91, de 2001, regulando o artigo 56 da MP n. 2158-35/01, o então Secretário da Receita Federal claramente afirma: “não institui ou concede crédito presumido algum, além de que não tem o condão de produzir redução de receitas do IPI” (grifos meus).

Como se percebe, se anteriormente à MP n. 2.158-35/01, o IPI não incidia sobre o valor do transporte, pelo fato de o frete não representar, na maioria das vezes, custo do industrial, não integrando o preço do produto fabricado, porque quase sempre serviço realizado por terceiros, com o regime especial criado, passa a

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei n. 9.826/99 e da MP n. 2.158-35/01. Revista Dialética de Direito Tributário n.º167. p. 92-98. ago. 2009.

incidir. Com efeito, por adotarem, as empresas que aderem ao regime especial, transporte próprio, resta nítido que a SRFB, ainda que concedendo crédito presumido, passa a auferir um acréscimo de receita que antes não tinha.

É de se compreender, pois, que o Secretário da Receita Federal tenha declarado que:

a) não há crédito presumido redutor (benefício), mas sim aumento de arrecadação;
b) o referido crédito presumido de 3% - inferior ao aumento da tributação sobre o custo do transporte incorporado à base de cálculo do tributo - não seria senão uma redução de alíquota em face do tributo acrescido. Antes, todavia, do regime especial, o IPI não incidia sobre o valor do transporte, pois as empresas preferiam usar do transporte alheio não incidido pelo tributo, a assumir esse custo como próprio."² (alterados os grifos do original)

Diante deste contexto e passando-se à análise do presente caso, vislumbra-se que a própria fiscalização confirmou que todos os requisitos normativos foram adimplidos pela Recorrente, insistindo apenas na necessidade de indicação em separado do valor do frete na nota fiscal, insistência essa que, como visto, não merece prosperar quando a cobrança do frete é feita juntamente com o preço da mercadoria (como ocorre no regime especial em tela).

De fato, considerando todos os requisitos apontados acima, a fiscalização indicou que a Recorrente não teria adimplido aquela trazida nos pontos (c.2) e (c.3) por não ter segregado o valor do frete na nota fiscal. Contudo, todo o requisito (c) foi devidamente adimplido pela Recorrente vez que, como informado pela própria fiscalização, ela realizou as operações de saída com uma cláusula C&F, qual seja, cláusula CIF³, arcando com o valor do frete realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente, incluindo esse valor na composição do preço da mercadoria (em conformidade, como visto, com o art. 2º, §2º e art. 5º da IN n.º 91/2001). Da mesma forma, indicou em todas as suas notas fiscais que o frete foi por ela arcado na condição de "Emitente" das notas fiscais.

Acresce-se que a Recorrente trouxe aos autos contratos de transporte firmados com empresas para realizar o transporte do estabelecimento industrial aos adquirentes dos veículos novos (e-fls. 13.826/13.961), bem como demonstrativo de que os valores dos fretes foram incluídos no preço dos produtos (e-fls. 13.819/13.825), demonstrando, de forma exemplificativa, o adimplemento dos requisitos legais. Entretanto, saliente-se que em qualquer momento essas questões foram postas em xeque na presente autuação, vez que a fiscalização relatou o procedimento adotado pela Recorrente de incluir o preço do frete por ela contratado no preço das mercadorias. Contudo, no seu entendimento, esse frete deveria vir apartado na nota fiscal.

No presente caso, repita-se, o único fundamento da autuação foi no sentido de que o frete não constava destacado nas notas fiscais e não teria sido arcado pelos adquirentes.

Ora, no exercício de suas funções, não cabe ao fiscal trazer requisitos que não constam da lei, contrariando não apenas a orientação normativa aplicável, mas inclusive a

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei n. 9.826/99 e da MP n. 2.158-35/01. Revista Dialética de Direito Tributário n.º167. p. 93-94. ago. 2009.

³ "CIF - Cost, Insurance and Freight - Custo, Seguro e Frete. Cláusula universalmente utilizada em que todas despesas, inclusive seguro marítimo e frete, até a chegada da mercadoria no porto de destino designado **correm por conta do vendedor** (...)." (Disponível em <http://www.bb.com.br/docs/pub/dicex/dwn/IncotermsRevised.pdf> - grifei).

própria motivação para a instituição do regime especial previsto no art. 56 da MP n.º 2.158-35/2001.

Diante do exposto, diante da ausência de respaldo legal para a exigência trazida pela fiscalização nesse ponto (Rubrica "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158-35/01"), entendo pelo seu cancelamento.

I.2 - APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI DO ART. 5º DA LEI N.º 9.826/99 PARA INSUMOS NACIONAIS/ESTRANGEIROS (LEI N.º 10.485/2002)

Neste item, a discussão envolve a suspensão do IPI para produtos da indústria automobilística, prevista no art. 5º da Lei n.º 9.826/99, considerando as alterações na redação dadas pela Lei n.º 10.485/2002, que expressa:

"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.

§ 1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no caput, de origem estrangeira, serão desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente por estabelecimento industrial.

§ 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.

§ 5º Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos ou importados com suspensão do IPI, distinta da prevista no § 2º deste artigo, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente ou importador dar-se-á com a incidência do imposto." (grifei)

No relatório fiscal, a fiscalização afirma que seria obrigatória a suspensão do IPI quanto aos produtos adquiridos pela Recorrente quando destinados à produção, que não podem gerar direito a crédito ainda que as notas fiscais de aquisição tenham o destaque do IPI na saída:

"Valores em debate em Anexos 7 e 8.

A questão tratada neste item é a suspensão obrigatória de IPI por ocasião da saída de "componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06" de estabelecimento fabril quando destinados à produção de "produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados" e "na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06"

Em sendo compulsória a suspensão nos casos acima, não pode gerar direito de crédito de IPI para o Adquirente se, porventura, este recebe mercadorias cujas Notas fiscais indicam o destaque ilegal do tributo industrial." (e-fl. 31 - grifei)

Primeiramente, importante esclarecer que, ao contrário do que aduz a Recorrente, a autuação neste ponto abrangeu as operações de aquisição de insumos automotivos, destinados à produção de produtos autopropulsados indicados na lei ("*classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI*"), que deveriam ter sido adquiridos com suspensão do IPI no entender da fiscalização. Abrange, portanto, diversos produtos (componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças), dotados de classificações fiscais diversas, destinados à produção de produtos autopropulsados classificados nas posições específicas identificadas na lei.

Ou seja, diferentemente do que alega a Recorrente, a lei não especifica os NCMs destes insumos, mas somente os NCMs dos produtos que resultarão do processo de produção (produtos autopropulsados).

Cumprе mencionar que a Recorrente não contesta que as mercadorias envolvidas na autuação seriam insumos destinados à produção de produtos autopropulsados (componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças), confirmando que seriam "*componentes de veículos*". Em sua defesa, sustenta apenas que eles supostamente não estariam dentro do rol de NCMs trazidos na lei, alegação que, como visto, não merece prosperar:

*"De fato, os produtos objeto das CFOPs 1.101, 2.101 e 3.101 - listados no demonstrativo elaborado pela própria fiscalização (anexos 7 e 8 ao auto de infração) – envolvem produtos classificados nas posições da NCM 1516, 2710, 3214, 3403, 3819, 3820, 3907, 3923, 3926, 4011, 5906, 7007, 7209, 7210, 7306, 7318, 8301, 8308, 8409, 8421, 8481, 8536, 8544, 8708 e 9003. **Ou seja, são espécies outras de componentes de veículos** que não estão arroladas no rol de itens sujeitos à suspensão do imposto na saída do fabricante.*

*O artigo 5º da Lei 9.826/99 determina que se dê a suspensão do imposto nas saídas de produtos constantes dos seguintes NCMs **84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11**, ao passo que os itens adquiridos pela Recorrente inserem-se nos códigos das posições NCMs **1516, 2710, 3214, 3403, 3819, 3820, 3907, 3923, 3926, 4011, 5906, 7007, 7209, 7210, 7306, 7318, 8301, 8308, 8409, 8421, 8481, 8536, 8544, 8708 e 9003.**" (e-fl. 14.049 - alterados grifos do original)*

Ademais, depreende-se dos anexos da autuação que a fiscalização apenas considerou as notas fiscais de aquisições de componentes identificadas com os **CFOPs de Compras para Industrialização**, seja dentro do Estado (CFOP 1.101), de outros Estados (CFOP 2.101) ou do exterior (CFOP 3.101). As notas fiscais identificadas com os dois primeiros CFOPs foram relacionadas no Anexo 7 (e-fls. 246/941), enquanto aquelas identificadas com o último CFOP relativo às importações foram trazidas no Anexo 8 (e-fls. 942/977).

Assim, a fiscalização partiu das informações constantes das próprias notas fiscais de aquisição. Ao considerar somente aquelas operações classificadas com a finalidade para industrialização⁴, a fiscalização bem fundamentou a autuação, selecionando as operações

⁴ As descrições do CFOPs estão em conformidade com o Convênio S/N.º de 15/12/1970, com a redação dada pelos Ajustes SINIEF 07/2001 e 05/2005:

"1.000 - ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO

1.101 - Compra para industrialização ou produção rural

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural. (...)

2.000 - ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS ESTADOS

correspondentes à condicionante exigida para a aplicação do regime de suspensão sob análise: destinação para a produção industrial (exigido pelo art. 5º, §2º da Lei n.º 9.826/99, acima transcrito).

Nesse sentido, tal como entendido pela decisão recorrida, não merecem prosperar as alegações da Recorrente no sentido de que foram abrangidos na autuação insumos com NCM distintos daqueles identificados pela lei e que a fiscalização não teria comprovado que as mercadorias foram destinadas à produção.

Afirma a Recorrente que, em razão de sua natureza, os componentes poderiam ser revendidos e não necessariamente destinados à produção. Contudo, se as operações se tratassem de compras para revenda, elas teriam código fiscal próprio a ser preenchido, de compras para comercialização⁵ (CFOPs 1.102, 2.102 e 3.102).

De toda forma, a presunção fiscal no sentido de que todas as operações informadas nos CFOPs de compras para industrialização foram operações destinadas à produção poderia ser desconstituída pela Recorrente com a produção de prova contrária. Para tanto, seria necessário demonstrar que aquelas operações foram, na verdade, compras para comercialização, não enquadradas, portanto, na hipótese legal.

A Recorrente pretendeu demonstrar essa questão com a importação descrita na Nota Fiscal 32.928, cuja cópia foi trazida à e-fl. 1.323, indicada no Anexo 8 da autuação, à e-fl. 972:

87088000	Própria	32928	25/04/2014	04/2014	3101	SU0407199 BUCHA DO BRACO OSCILANTE DA SUSPENS AO DIANTEIRA	SU0407199	1	4.484,07
87088000	Própria	32928	25/04/2014	04/2014	3101	SU0407199 BUCHA DO BRACO OSCILANTE DA SUSPENS AO DIANTEIRA	SU0407199	2	3.587,25

A Recorrente trouxe aos autos cópias de notas fiscais de revenda que aparentemente se referem à mesma mercadoria ("*BUCHA DO BRACO OSCILANTE DA SUSPENS*"), ocorridas após a importação, nos meses de maio e junho de 2014 (e-fls. 1.325/1.338). Entretanto, pela simples análise das notas fiscais anexadas, não é possível fazer a vinculação pretendida pela Recorrente.

Com efeito, as notas fiscais de revenda não trazem qualquer vínculo com a nota fiscal de aquisição ou documentação da importação, sendo possível que a mercadoria revendida já constava anteriormente em estoque, com a utilização na produção das mercadorias importadas. Possível ainda que a mercadoria revendida tenha sido adquirida por meio de operação caracterizada no CFOP específico de compras para comercialização, sobre os quais não temos informações nos autos.

2.101 - *Compra para industrialização ou produção rural*

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural. (...)

3.000 - *ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO EXTERIOR*

3.101 - *Compra para industrialização ou produção rural*

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural. (...)" (grifei)

⁵ Em conformidade com o mencionado Convênio S/N.º de 15/12/1970, com a redação dada pelos Ajustes SINIEF 07/2001 e 05/2005:

"1.102 - *Compra para comercialização*

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas. (...)

2.102 - *Compra para comercialização*

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas(...)

3.102 - *Compra para comercialização*

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas."

A princípio, esse vínculo buscado pela Recorrente poderia ser feito por meio de controle de estoque dos insumos (peças, componentes etc), evidenciando qual foi o destino específico de cada aquisição, controle este não juntado aos autos ou mesmo mencionado pela Recorrente em sua defesa. Com isso, não é possível precisar que ela efetivamente possui esse controle nos moldes necessários para esse vínculo.

Assim, considerando os documentos e informações trazidas pela Recorrente neste ponto, não foi possível elidir a presunção adotada pela fiscalização, sendo que não vislumbro elementos de prova suficientes suscetíveis à determinar a conversão do processo em diligência. A análise de outras notas fiscais similares àquelas juntadas pela Recorrente aos autos seria insuficiente para proceder com a vinculação pretendida (destinação específica dada às mercadorias adquiridas).

Por fim, afirmou a fiscalização que, no recebimento pela Recorrente das mercadorias que deveriam ter sido objeto de suspensão, algumas delas efetivamente tiveram destaque do imposto. Nas palavras da fiscalização, "*não pode gerar direito de crédito de IPI para o Adquirente se, **porventura**, este recebe mercadorias cujas Notas fiscais indicam o destaque ilegal do tributo industrial*" (e-fl. 31 - grifei). Mais adiante, afirma novamente:

"E se, por inadvertência, foi o tributo indevidamente destacado, isto não daria, em absoluto, direito de crédito de IH para seu Adquirente, dado o caráter imperativo da suspensão — tanto em compras no mercado interno como em compras no mercado externo — pois, assim estipulava e estipula o comando n" 10.485/2002" (e-fls. 33-34)

Importante salientar que, diferentemente do que foi afirmado pela Recorrente, não é possível confirmar que todas as mercadorias objeto da autuação tiveram o destaque do IPI na saída. Isso porque, não foram acostados aos autos as cópias das notas fiscais de aquisição, constando apenas sua relação nos anexos 7 e 8. De toda forma, pelo relato fiscal observa-se que a fiscalização reconhece a existência de notas fiscais autuadas que tiveram destaque do IPI.

No entender da Recorrente, necessária a manutenção do crédito à luz do princípio da não cumulatividade, por não ter gerado dano ao erário e por ter agido de boa fé.

Contudo, não obstante o efetivo transtorno operacional a ser enfrentado pela Recorrente para eventualmente ser ressarcida do valor aqui exigido perante seus fornecedores, está correto o entendimento exarado no Acórdão 3402-003.017, de Relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, proferido em 26/04/2016 e no Acórdão 3402-003.118, de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, proferido em 22/06/2016 quanto a essa questão. Como desenvolvido no voto no primeiro acórdão referido, adotado aqui na forma do art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

*"Como visto, as notas fiscais foram emitidas pelo fornecedor em desconformidade com a determinação legal, com o destaque do IPI, quando deveria esse tributo estar suspenso. Vejo, que nesta fase processual, a Recorrente pretende sanear o equívoco nos procedimentos adotados, pleiteando a aplicação do princípio da não cumulatividade, nos termos do art. 49 do CTN, o que, certamente, não encontra abrigo no nosso sistema jurídico. **Como a operação estaria sujeita à suspensão do imposto, a Recorrente não tem o direito ao crédito do imposto efetivamente***

destacado na nota fiscal, uma vez que a fiscalização elaborou o demonstrativo no qual se verifica que os produtos adquiridos destinam-se à fabricação de produtos autopropulsados, sendo portanto, casos de suspensão obrigatória. Deste modo, o destaque do imposto efetuado pelos fornecedores dos insumos nas notas fiscais de saída foi indevido.

Entretanto, isso não significa que esteja havendo desrespeito ao princípio da não cumulatividade, como quer fazer crer a recorrente, mas tão somente a não realização do mecanismo, por ausência de geração de crédito legítimo na operação anterior.

Como bem asseverado pela decisão recorrida, "(...) No caso de destaque a maior do imposto, compete às empresas fornecedoras impetrar administrativamente pedidos de restituição do imposto indevidamente pago. À interessada, como terceiro, seria lícito, apenas, autorizar expressamente os fornecedores a receber a restituição das quantias porventura pagas indevidamente, em virtude da transferência do ônus financeiro. É o preceito extraído do CTN, art. 166" (...).

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

Desta forma, mantém-se a glosa efetuada pelo Fisco, por se tratarem de operações sujeitas obrigatoriamente ao regime de suspensão do IPI, não podendo a adquirente se creditar do imposto indevidamente destacado na operação." (grifei)

Esse entendimento, inclusive, está em conformidade com aquele sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, no Recurso especial n.º 903.394⁶, no sentido de que somente os contribuintes de direito (no caso, os fornecedores), tem legitimidade para pleitear a repetição de indébito, com a autorização dos contribuintes de fato (no caso, a Recorrente, na condição de adquirente das mercadorias)

Assim, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

I.3 - GLOSA EM RAZÃO DAS MERCADORIAS ESTAREM DESCRITAS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA OU POR SE TRATAREM DE USO E CONSUMO

Neste ponto, a autuação glosou créditos básicos de IPI relativos à mercadorias: **(I.3.1)** descritas em língua estrangeira; e **(I.3.2)** que não se enquadrariam no conceito de insumo. Nas palavras da fiscalização:

"Os valores, ora glosados, defluiram das aquisições de, por exemplo, "ZUSATZ FUER NACHSP" , "ZN-NI-MN-SPRITZ-PH", "ZN" "SPRITZ", "CLEAR COAT", "TRANSPORTSCHUTZ (CG 04 0A)", "EPDXIDKLEBSTOFF MIFU", "LACKGRUNDIERUNG FU" e outras expressões similares em língua estrangeira.

Foram retirados também da escrita de VW por não existir previsão legal para a legitimidade de créditos do imposto se lastrear em documentação fiscal/arquivos digitais que descrevem a mercadorias adquiridas em língua estrangeira.

Norma jurídica elementar, posto que constitucional: a língua pátria é nosso idioma oficial — Constituição Federal do Brasil, art. 13.

As mercadorias "Desengraxante Isento de Boro", "CHAVE FEND REF.VDE2170 6,5X150", "ADESIVO EPDXITO EXPANSIVO PARA VEICULOS", "DESENGRAXANTE SISTEMA SPRAY", "FLUIDO DE LIMPEZA" e "OLEO LUBRIFICANTE" como tantos outros assemelhados — materiais de limpeza, ferramentas, líquidos para lavagem e lubrificação, etc - não se caracterizam como insumos produtivos, sendo compreendidos, melhormente, como mercadorias que

⁶ REsp 903.394/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010

compõe o custo do processo e, por isso, insuscetíveis de propiciar créditos de IPI para a escrita do Contribuinte." (e-fls. 37/38)

Passamos a análise de cada uma dessas glosas, em separado.

I.3.1 QUANTO ÀS MERCADORIAS DESCRITAS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA

Neste ponto, a Recorrente bem pontuou em sua Impugnação que a natureza das mercadorias poderia ser confirmada pela fiscalização com fulcro nas NCMs:

"A Fiscalização glosou parte dos valores creditados pela Impugnante por terem sido escriturados em língua estrangeira (alemão). Não procurou verificar do que se tratava (o que era simples de ser identificado a partir da NCM dos produtos, sendo certo que se tratavam de itens de uso e consumo já que classificados em tal grupo), intimar a Impugnante para que os descrevesse em português ou mesmo procurar traduzi-los para a língua nacional.

Diante disso, a Impugnante apresenta a seguir os produtos em língua portuguesa superando assim o óbice que motivou a glosa, justificando o seu afastamento:

- ZUSATZ FUER NACHSP: Adicional para lavagem;
- ZN-NI-MN-SPRITZ-PH: Spray;
- ZN SPRITZ: Spray;
- CLEAR COAT: Caneta para tirar riscos da pintura;
- TRANSPORTSCHUTZ (CG 04 0A): Proteção de transporte;
- EPOXIDKLEBSTOFF MIFU: Cola; e
- LACKGRUNIERUNG FU: Primer para pintura. " (e-fls. 1.297/1.298)

Esse entendimento foi indiretamente confirmado pela decisão de primeira instância, que simplesmente incluiu essas mercadorias dentro do argumento da Recorrente de que seriam utilizados na produção:

"CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS – BENS DE USO E CONSUMO

A fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de mercadorias de uso e consumo, e de mercadorias indeterminadas que estavam descritas nos documentos fiscais em língua estrangeira.

*A contribuinte contesta a glosa, defendendo que os materiais adquiridos, tais como, **adicional para lavagem, spray, caneta para tirar riscos da pintura, proteção de transporte, cola, primer para pintura**, desengraxante isento de boro, chave de fenda, adesivo epoxito expansivo para veículos, desengraxante sistema spray, fluido de limpeza e óleo lubrificante, foram efetivamente aplicados na produção.*

Não são todos os "insumos", à exceção dos que integram o ativo imobilizado, que geram direito ao crédito do imposto. Vejamos o que diz o artigo 164, I, do Regulamento do IPI de 2002

(...)

*Os materiais objeto das glosas - **adicional para lavagem, spray, caneta para tirar riscos da pintura, proteção de transporte, cola, primer para pintura**, desengraxante isento de boro, chave de fenda, adesivo epoxito expansivo para veículos, desengraxante sistema spray, fluido de limpeza e óleo lubrificante - embora consumidos no processo de industrialização, de serem insumos do ponto de vista econômico e de produção, não se subsumem na condição de matéria-prima ou produto intermediário do ponto de vista jurídico (dar direito ao crédito do IPI) vez que as perdas de suas propriedades físicas ou químicas não se dá em decorrência*

*de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.
Assim está correta a glosa imposta pela fiscalização." (e-fl. 14.024/14.025 - grifei)*

Entretanto, ao contrário do que foi indicado na decisão recorrida, o único fundamento legal para as mercadorias "*adicional para lavagem, spray, caneta para tirar riscos da pintura, proteção de transporte, cola, primer para pintura*" foi o fato das mercadorias estarem descritas em idioma estrangeiro.

Ao enfrentar que essas mercadorias supostamente não se enquadrariam no conceito de insumo, a decisão recorrida acabou por reconhecer o descabimento deste fundamento da autuação, alterando o fundamento jurídico da autuação, que não afirmou em nenhum momento que essas mercadorias estariam de alguma forma fora daquele conceito.

E, de fato, o simples fato das mercadorias serem descritas na contabilidade em idioma estrangeiro não é impeditivo para o aproveitamento do crédito de IPI.

Com efeito, em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade aprovadas pela Resolução CFC n.º 1.328/2011, a escrituração contábil deve ser realizada em idioma e moeda nacional.

Contudo, não há qualquer exigência específica quanto à terminologia a ser utilizada pela empresa para identificar produtos/mercadorias em sua contabilidade, desde que devidamente respaldada na documentação contábil, assim entendida como "*aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração*" (item 26 da referida Resolução).

De fato, as normas de contabilidade ampliam a possibilidade das empresas se utilizarem da terminologia que lhes forem mais convenientes, exigindo o item 8 da referida Resolução que "*a terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação*".

Inclusive, pela análise do RIPI, vislumbra-se a exigência do idioma nacional apenas para a "*rotulagem ou marcação*" do produto, que deve ser feita em sua forma de acondicionamento (recipiente, envoltório ou embalagem⁷). Esta exigência, indicada no art. 276 do RIPI, traz algumas exceções para as quais é admitida a manutenção do uso de idioma estrangeiro na rotulagem ou marcação do produto:

"Uso do Idioma Nacional

*"Art. 276. A **rotulagem ou marcação dos produtos industrializados no País será feita no idioma nacional, excetuados os nomes dos produtos e outras expressões que não tenham correspondência em português, e a respectiva marca, se estiver registrada no Instituto Nacional da Propriedade Industrial** (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 44).*

⁷ "Art. 273. Os fabricantes e os estabelecimentos referidos no inciso IV do art. 9º são obrigados a rotular ou marcar seus **produtos e os volumes que os acondicionarem**, antes de sua saída do estabelecimento, indicando (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 43, caput e § 4º): (...)

§ 1º **A rotulagem ou marcação será feita no produto e no seu recipiente, envoltório ou embalagem**, antes da saída do estabelecimento, em cada unidade, em lugar visível, por processo de gravação, estampagem ou impressão com tinta indelével, ou por meio de etiquetas coladas, costuradas ou apensadas, conforme for mais apropriado à natureza do produto, com firmeza e que não se desprenda do produto, podendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil expedir as instruções complementares que julgar convenientes (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 43, caput e §§ 2º e 4º, e Lei no 11.196, de 2005, art. 68)."

Processo nº 10860.721673/2015-15
Acórdão n.º 3402-004.087

S3-C4T2
Fl. 14.117

Parágrafo único. A disposição do caput, sem prejuízo da ressalva do § 2º do art. 275, não se aplica aos produtos especificamente no pres destinados à exportação para o exterior, cuja rotulagem ou marcação poderá ser adaptada às exigências do mercado estrangeiro importador (Lei nº 4.502, de 1964, art. 44, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.118, de 10 de agosto de 1970, art. 1º)." (grifei)

Ou seja, mesmo quando a legislação do IPI exige o idioma estrangeiro, no caso da rotulagem e marcação dos produtos, ainda assim o idioma estrangeiro é admitido, inclusive em se considerando as respectivas marcas dos produtos.

No presente caso, a fiscalização sequer solicitou à Recorrente informações do que se tratavam aqueles produtos descritos em idioma estrangeiro em sua contabilidade. E, como se depreende do próprio Anexo 11 da autuação, vislumbra-se que todos os produtos foram identificados com a NCM e a nota fiscal de origem, suscetível de informar qual seria a sua natureza. Vejamos, a título de exemplo:

Anexo 11 - créditos de IPI indevidos/mercadorias descritas em língua estrangeira/ferramentas/mercadorias de uso e consumo/etc (CFOP 1.101/2.101)

Razão Social: VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES CNPJ: 59.104.422/0024-46

NCM	3ª/Própria	NF	Data entrada	Mês entrada	CFOP	Desc. merc.	Cód. merc.	Un.	Nº item	R\$ IPI
27101992	Terceiros	186558	01/03/2011	03/2011	2101	OLEO LUBRIFICANTE	N_052788AU	QUILOGRAMA	1	4.108,07
32141010	Terceiros	5135	01/03/2011	03/2011	1101	Adesivo material de processo	AMV169412	QUILOGRAMA	1	950,89
38249049	Terceiros	974	01/03/2011	03/2011	1101	ZN	APP750731	QUILOGRAMA	4	605,73
38249049	Terceiros	974	01/03/2011	03/2011	1101	ZUSATZ FUER NACHSP	APN721323	QUILOGRAMA	2	17,28
39191000	Terceiros	3022	02/03/2011	03/2011	1101	PVC KLEBEFILM	AKL368F00	QUILOGRAMA	1	6.804,00
32081010	Terceiros	577	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	9	1.510,82
32081010	Terceiros	587	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	8	1.446,81
32081010	Terceiros	618	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	3	1.263,63
32081010	Terceiros	610	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	9	1.244,99
32081010	Terceiros	614	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	8	1.244,09
32081010	Terceiros	612	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	3	1.128,15
32081010	Terceiros	634	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	9	1.010,01
32081010	Terceiros	608	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	3	1.003,56
32081010	Terceiros	584	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	12	898,19
32081010	Terceiros	618	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	2	882,21
32081010	Terceiros	591	02/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	10	793,84
32081010	Terceiros	589	03/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	4	1.614,04
34039900	Terceiros	3570	03/03/2011	03/2011	1101	OLEO SINTETICO P/ LAV. BLANK	A2170002279	QUILOGRAMA	1	1.500,00
32081010	Terceiros	573	03/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	10	1.419,39
32081010	Terceiros	575	03/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	9	811,08
32081010	Terceiros	571	03/03/2011	03/2011	1101	TINTAOTES	CLD645E7Q00	QUILOGRAMA	5	770,19
27101999	Terceiros	346650	04/03/2011	03/2011	1101	GRAXA PARA BAIXA T	N_05274500	QUILOGRAMA	1	611,12
36140090	Terceiros	56252	08/03/2011	03/2011	1101	THINNER PARA LIMPEZA	A2080000043	PECAE	1	2.860,80
38249049	Terceiros	981	08/03/2011	03/2011	1101	ZN	APP750731	QUILOGRAMA	3	306,20
38249049	Terceiros	986	08/03/2011	03/2011	1101	ZN	APP750731	QUILOGRAMA	5	306,19
38249049	Terceiros	980	08/03/2011	03/2011	1101	ZN	APP750731	QUILOGRAMA	2	240,79
34029039	Terceiros	982	08/03/2011	03/2011	1101	SPRITZ	APR715415	QUILOGRAMA	3	110,34
34029039	Terceiros	985	08/03/2011	03/2011	1101	SPRITZ	APR715415	QUILOGRAMA	2	110,34
34029039	Terceiros	979	08/03/2011	03/2011	1101	SPRITZ	APR715415	QUILOGRAMA	2	86,77
38249049	Terceiros	986	08/03/2011	03/2011	1101	ZUSATZ FUER NACHSP	APN721323	QUILOGRAMA	3	8,73
38249049	Terceiros	981	08/03/2011	03/2011	1101	ZUSATZ FUER NACHSP	APN721323	QUILOGRAMA	1	8,73
38249049	Terceiros	980	08/03/2011	03/2011	1101	ZUSATZ FUER NACHSP	APN721323	QUILOGRAMA	5	8,86
134039900	Terceiros	346798	10/03/2011	03/2011	1101	GRAXA MOLIBDENO	IN_05272300	QUILOGRAMA	11	1.943,14

Desta forma, não obstante tivessem elementos suficientes para confirmar qual a natureza do produto (matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem), a fiscalização optou por simplesmente glosar os créditos em razão da descrição feita com os nomes estrangeiros dos produtos, sem qualquer respaldo legal para tanto.

Nesse sentido, uma vez apresentados outros elementos capazes de verificar a natureza do produto, como admitido pela própria decisão recorrida, entendo descabida a glosa perpetrada pela fiscalização neste item quanto aos produtos descritos em língua estrangeira, dentre os quais "ZUSATZ FUER NACHSP", "ZN-NI-MN-SPRITZ-PH", "ZN" "SPRITZ", "CLEAR COAT", "TRANSPORTSCHUTZ (CG 04 0A)", "EPDXIDKLEBSTOFF MIFU", "LACKGRUNDIERUNG FU".

L3.2. QUANTO ÀS MERCADORIAS QUE NÃO SE ENQUADRARIAM NO CONCEITO DE INSUMO

A respeito da glosa dos produtos "Desengraxante Isento de Boro", "CHAVE FEND REF.VDE2170 6,5X150", "ADESIVO EPDXITO EXPANSIVO PARA VEICULOS", "DESENGRAXANTE SISTEMA SPRAY", "FLUIDO DE LIMPEZA" e "OLEO

"LUBRIFICANTE" como tantos outros assemelhados — materiais de limpeza, ferramentas, líquidos para lavagem e lubrificação" (e-fl. 38), iremos analisar a possibilidade de tomada de crédito à luz do art. 226, do RIPI/2010, que expressa:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;" (grifei)

Considerando a descrição trazida pela fiscalização, de que se tratam de "materiais de limpeza, ferramentas, líquidos para lavagem e lubrificação", e não tendo a Recorrente trazido qualquer informação fática complementar que pudesse apontar qualquer peculiaridade quanto à forma como esses produtos são usados em seu processo produtivo, correta a glosa perpetrada. Isso porque, de forma geral e em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 65/79, esses produtos não são consumidos no processo de industrialização, mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

Como indicado no referido Parecer Normativo, a expressão "consumidos no processo de industrialização" empregada pela legislação "há de ser entendida em sentido amplo abrangendo exemplificativamente o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo".

Os insumos envolvidos na presente autuação, de forma geral, não possuem esse desgaste dentro do processo produtivo, compondo o seu custo, mas não o integrando de forma essencial para a produção. A Recorrente genericamente afirma em sua defesa que eles seriam essenciais à produção, sendo utilizados em máquinas ou em determinadas etapas produtivas. Contudo, não esclarece como eles se consomem dentro do processo produtivo, não trazendo quaisquer elementos passíveis de alterar a conclusão fiscal.

Diante disso, aplicável nesse caso a jurisprudência deste E. CARF, proferido inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Vejamos a título de exemplo:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO. Os produtos intermediários essenciais utilizados na fabricação de um produto novo, os quais sofrem desgaste, perda de propriedade ou função de ação exercida sobre o produto em fabricação, proporciona o direito ao aproveitamento de créditos de IPI. Não se inclui no conceito de produtos não utilizados diretamente na produção, como os materiais de limpeza, nos termos do presente voto. Recurso Voluntário Negado." (Número do Processo 10380.904368/2010-55 Data da Sessão 30/01/2014 Relator(a) Fabia Regina Freitas Nº Acórdão 3301-002.182 - grifei)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...)

PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. CONSUMO POR CONTATO DIRETO. EXIGÊNCIA. O insumo, para se caracterizar como produto intermediário, para fins do IPI, exige que integre o produto industrializado ou, ao menos, que se consuma ou desgaste por contato direto com aquele, o que não

ocorre com os produtos de limpeza de superfícies e equipamentos. (...) (Número do Processo 10380.725563/2010-11 Data da Sessão 22/05/2012 Relator Robson Jose Bayerl. Nº Acórdão 3403-001.622 - grifei)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS NÃO ADMITIDOS NO CALCULO.

Não são suscetíveis do benefício de crédito presumido de IPI os gastos com combustível para caldeiras, graxa, óleos, lubrificantes, produtos para tratamento da água, material de laboratório, conservação e limpeza, pois, embora sendo utilizados pelo estabelecimento industrial, não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, posto que sequer entram em contato direto com o produto fabricado. (...) *Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.*" (Número do Processo 13982.000313/00-40 Data da Sessão 02/09/2008 Relator Elias Sampaio Freire Nº Acórdão CSRF/02-03.528 - grifei)

"Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999(...)

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. **MATERIAIS DE LIMPEZA. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORMES.***

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

Parecer Normativo CST nº 65/79. (...) *Recurso especial provido em parte.*" (Número do Processo 13983.000120/98-38 Data da Sessão 02/09/2008 Relator Antonio Carlos Atulim Nº Acórdão CSRF/02-03.567 - grifei)

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto, mantendo as glosas referentes aos materiais de limpeza, ferramentas, líquidos para lavagem e lubrificação.

I.4 - GLOSA EM RAZÃO DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS

Neste último ponto, a fiscalização procede com a glosa dos créditos relativos às devoluções de vendas, pois os documentos apresentados pela empresa seriam insuficientes para comprovar a devolução e cumprir a exigência legal trazida nos artigos 229 e seguintes do RIPI/2010. Vejamos primeiramente os termos ro Relatório Fiscal:

"Os valores em debate em Anexo 12.

Assunto, também, amplamente tratado em auditorias anteriores. O parâmetro legal do direito de crédito por devoluções de vendas tributadas é dado pelo art. 229 e seguintes do RIPI/2010 (...)

VW elenca que os "documentos comprobatórios" seriam "Danfe's Saídas (Vendas)", "Escrituração Saídas", "DANFE'S Entradas (Devoluções)" e "Escrituração Entradas". Como VW não especificara o que fora apresentado, solicitamos que o todo fornecido fosse impresso - Anexo 15, item 1, Termo de Constatação nº 13.

Destarte VW entendeu que foi satisfeita a indagação que lhe foi feita, ou seja, que teria comprovado, de acordo com as normas regulamentares acima transcritas, a legitimidade de seus créditos por devoluções de vendas: "Danfe's Saídas (Vendas)", "Escrituração Saídas", "DANFE'S Entradas (Devoluções)" e "Escrituração Entradas".

Como isso não ocorreu, que o apresentado por VW não satisfaz e não satisfaz o que prescrevem as normas administrativas para legitimar os créditos ora tratados retiramos os mesmos de sua escrita.

Para que não parem dúvidas sobre o assunto e para não deixar tema tão, literalmente, valioso sem explicações mais substanciais, suprimindo o atendimento lacunar de VW, reproduziremos o que Ela nos informou no passado, no ano de 2013, sobre o seu pretendido sistema equivalente ao Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, informações aqui juntadas a partir de Anexo 16 (...)

Como dissemos anteriormente sobre a "forma VW" de comprovar fatos, operações e supostos direitos: "prints" de telas de um sistema de gestão empresarial alemão conhecido como "SAP", ou seja, impressos originários de ignoto bancos de dados de um inominado computador. (e-fls. 38, 43 e 46 - grifei)

Desta forma, a fiscalização não considerou como válida a forma como a Recorrente procede com o Registro de Controle da Produção e do Estoque em seu sistema SAP, exigida para o gozo do crédito em conformidade com os artigos 231, II, 'b', 234 e 235 do RIPI/2010. Para a fiscalização, o controle alternativo adotado pela Recorrente não possuiria todas as especificações necessárias do livro Registro de Controle de Produção do Estoque trazido pelos artigos 461, 462 e 465 do RIPI/2010:

"Art. 461. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.

§ 1o Serão escriturados no livro os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento.

§ 2o Não serão objeto de escrituração as entradas de produtos destinados ao ativo fixo ou ao uso do próprio estabelecimento.

§ 3o Os registros serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.

§ 4o A Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando se tratar de produtos com a mesma classificação fiscal na TIPI, poderá autorizar o estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a agrupá-los numa mesma folha.

Art. 462. 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 matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, anteriormente remetidos para esse fim;

c) coluna "Diversas": quantidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas "a" e "b", 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

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 daquelas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; 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 "a" e "b";

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

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

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

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 o mês seguinte.

(...)

Escrituração Simplificada

Art. 465. A escrituração do livro Registro de Controle de Produção e do Estoque poderá ser feita com as seguintes simplificações:

I - escrituração do total diário na coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento", sob o título "Entradas";

II - escrituração do total diário na coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento", sob o título "Saídas", em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos do almoxarifado para industrialização no próprio estabelecimento;

III - nos casos previstos nos incisos I e II, fica igualmente dispensada a escrituração das colunas sob o título "Documento" e "Lançamento", exceção feita à coluna "Data"; e

IV - escrituração diária na coluna "Estoque", em vez de ser feita após cada registro de entrada ou saída.

Parágrafo único. Os produtos que tenham pequena expressão na composição do produto final, tanto em termos físicos quanto em valor, poderão ser agrupados numa mesma folha, se possível, desde que se enquadrem no mesmo Código da TIPI."

Por sua vez, para a Recorrente, esse sistema se enquadraria como uma forma de sistema alternativo de controle de estoque, autorizado pelo art. 466 do RIPI/2010:

"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." (grifei)

Assim, a questão sob debate é se o sistema adotado pela Recorrente (sistema de gestão empresarial - SAP) pode ser admitido como sistema equivalente ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, suficiente para comprovar a saída e retorno das mercadorias.

Pela análise das telas do SAP juntadas pela Recorrente aos autos (e-fls. 1.339/13.758), vislumbra-se que está correta a autuação fiscal, uma vez que não é possível visualizar a movimentação do estoque de veículos da Recorrente como exigido pela legislação.

De fato, as telas do SAP permitem visualizar:

(i) a data em que a produção do veículo foi concluída;

(ii) os dados da nota fiscal de saída emitida pela Recorrente, inclusive o número, a data de emissão, o CFOP, os dados do adquirente (CNPJ/CPF e a Razão Social/Nome), os dados do veículo (Chassi, modelo, ano e NCM), e os tributos incidentes (ICMS, ICMS-ST e IPI); e

(iii) a informação da data do cancelamento com o correspondente motivo do cancelamento identificado por um número. Os motivos de cancelamento identificados no sistema foram trazidos pela Recorrente (por exemplo, à e-fl. 13.768)

Entretanto, diversas informações relevantes para o controle do estoque não constam desta tela, como por exemplo, os números das notas fiscais de devolução, o destino do veículo após a devolução, o número da eventual nova nota fiscal emitida relativa aquele veículo. Da mesma forma, não é possível visualizar quantos veículos a empresa efetivamente possui em estoque no período.

O sistema traz, portanto, somente informações de saída dos veículos do estoque, não trazendo informações claras quanto à entrada e quanto à eventual reentrada após o cancelamento. Ademais, quantitativamente, não é possível precisar o número de veículos constantes do estoque da pessoa jurídica, bem como a movimentação de seu estoque, exigência essencial para o controle alternativo previsto no art. 466, do RIPI/2010 acima transcrito.

Com efeito, referido dispositivo exige com clareza a necessidade de um "*controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente*", o que, a meu ver, não é possível realizar pelas telas do sistema da empresa, acostadas aos presentes autos.

Ademais, acresce-se que o sistema da Recorrente apenas indica a data da emissão da nota de devolução/cancelamento e o seu motivo. Não consta, portanto, o número das notas de devolução cuja escrituração no sistema equivalente de controle de estoque é exigida pelos artigos 231, II, 'b' e 234 do RIPI/2010 como condicionante para o aproveitamento do crédito:

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

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

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

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

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466; e

c) comprovação, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição dele, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para operações de conserto, restauração, recondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5o.

(...)

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." (grifei)

Assim, a Recorrente deixou de cumprir um dos deveres instrumentais exigidos pela legislação para o gozo do crédito, sendo correta a glosa perpetrada ainda que, materialmente, ela tenha demonstrado que as devoluções efetivamente ocorreram por meio de outros documentos contábeis.

Nesse sentido foi o entendimento exposto pelo I. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra no já mencionado Acórdão 3402-003.017, proferido em 26/04/2016, no qual igualmente traz menção ao Acórdão da I. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula no Acórdão 3402-002.856:

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

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

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

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

Cabe ainda registrar que os elementos indicando operação de devolução ou retorno das notas fiscais de saída do estabelecimento e de devolução (ou de entrada), assim como os correspondentes registros nos livros de entradas, de saídas, diário e razão, à evidência, não se identificam com quaisquer sistemas de controle de produção e de estoque, que é meio essencial para desvendar a articulação entre as matérias-primas e de produto acabado indispensável para garantir que os produtos decorrentes de devoluções ou retornos de fato reintegraram ao estoque.

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

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

(...)

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

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

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

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

De pronto cabe registrar que tais elementos indicando por operação de devolução ou retorno as notas fiscais de saída do estabelecimento e de devolução (ou de entrada), assim como os correspondentes registros nos

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

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

(...)

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

Desta forma, por descumprimento de exigência instrumental exigida pela legislação para o gozo do crédito nas devoluções, entendo que ela deve ser mantida.

Por fim, especificamente em maio/2012, afirma a Recorrente que ocorreram devoluções e saídas fictas previstas no art. 2º do Decreto n.º 7.725/2012, fugindo à regra geral trazida pela fiscalização:

*"Conforme acostado à impugnação, em adição aos documentos referidos no item antecedente – registros contábeis, notas fiscais, Livros de Registros de Controle de Produção e do Estoque e de Entradas, planilhas e prints de sistema interno – **foram apresentadas notas fiscais exemplificativas, emitidas pelos próprios revendedores, de saída ficta dos produtos em devolução à Recorrente, juntamente com as ulteriores notas de saídas, também fictas, desses mesmos bens (vide os números de chassi), promovidas pela Recorrente, destinadas aos mesmos remetentes.***

O conjunto formado bem espelha que houve a rigorosa observância da legislação em relação às devoluções fictas asseguradas em maio/2012, pelo Decreto 7.725/2012, para que os veículos até então não comercializados se sujeitassem à redução de IPI promovida como meio para manter o bom desempenho da atividade econômica. " (e-fl. 14.063 - grifei)

Contudo, ao contrário do que foi mencionado na peça recursal, não foram trazidos aos autos quaisquer documentos relativos à competência maio/2012 que poderia comprovar o enquadramento legal diferenciado das operações de devolução ocorridas nesta competência.

De fato, ao contrário do que foi indicado na peça impugnatória, o documento 07 da impugnação (e-fl. 13.818) se refere à documentos que instruem argumento diverso de defesa. Ademais, no documento 06 (e-fls. 13.762/13.817) não constam documentos relativos à operações de devolução de maio/2012, mas somente de abril/2011, março/2012, setembro/2013, dezembro/2014 e julho/2015.

Assim, não constam quaisquer elementos probatórios, sequer a título exemplificativo, capaz de confirmar que as operações de maio/2012 seriam distintas daquelas enquadradas pela fiscalização.

Diante do exposto, voto por manter a exigência fiscal neste item.

II - DA DECADÊNCIA

Uma vez que remanesceu exigência fiscal quanto à competência 03/2011 após a análise do mérito, adentro na alegação de decadência trazida pela Recorrente.

Alega a Recorrente que por ter sido notificada do Auto de Infração em 31/03/2016 (e-fl. 4), teria operado a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário em relação ao período compreendido entre 01/03/2011 a 30/03/2011, vez que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN, aplicável ao IPI em conformidade com o art. 124 do RIPI/2002.

Atentando-se para os presentes autos, vislumbra-se que não constam dos autos quaisquer informações de pagamento para atrair a aplicação do art. 150, §4º do CTN. Com efeito, constam dos autos somente o Registro de Apuração do IPI acostado pela Recorrente aos presentes autos quanto ao período de 03/2011 (e-fl. 1.321), no qual foi apurado saldo devedor de IPI a recolher (R\$ 45.714.604,46). Entretanto, não constam dos autos DARF ou DCTF com informações do pagamento deste saldo devedor.

De toda forma, ainda que não seja possível confirmar o pagamento nos presentes autos, ainda que fosse aplicável o art. 150, §4º do CTN, não caberia se falar em decadência, uma vez que o lançamento foi realizado no último dia para abranger essa competência (31/03/2016). É o que foi desenvolvido pela I. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula no voto relator proferido no Acórdão 3402-002.857, que aqui adoto com fulcro no art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/96:

"Cabe destacar que a hipótese em análise trata-se de exigência tributária decorrente da glosa de créditos de IPI, para a qual não há previsão legal expressa para a definição desse momento, eis que não está definido o momento exato da "ocorrência do fato gerador" referido pelo art. 150, §4º do CTN, pois, em verdade, trata-se da exigência de um saldo de tributo a pagar no período que não pode ser quitado pelo crédito escritural glosado.

Como se sabe, o princípio da não cumulatividade do IPI é exercido por meio de uma sistemática de apuração denominada "sistema de créditos", disciplinada pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), nos arts. 163 a 198, mediante a qual, ao fim de cada período de apuração, o contribuinte procede ao confronto entre os débitos do imposto incidentes nas operações de saída (fatos geradores) de produtos tributados do estabelecimento contribuinte (industrial ou equiparado) e os créditos admitidos, decorrentes das operações de entrada de insumos, resultando desse confronto, ao final do período de apuração, um saldo credor ou devedor do IPI.

Desse confronto, duas situações podem ocorrer:

a) restar débito remanescente (saldo devedor do imposto), devendo o contribuinte providenciar recolhimento ou compensação nos moldes da legislação de regência; ou

b) resultar crédito (saldo credor do imposto), cujo valor será transferido para o período de apuração seguinte, sendo que o montante do saldo credor acumulado ao final do trimestre-calendário será passível de ressarcimento/compensação, nos termos do art. 11 da Lei n.º 9.779/99.

Desta forma, os valores de IPI incidentes nas saídas tributadas realizadas pelo sujeito passivo não podem, de imediato, constituir-se em créditos tributários da União. Isso porque, pela sistemática constitucional da não cumulatividade, as saídas tributadas se conformam em débitos do imposto, de natureza escritural, que devem ser, portanto, registrados na escrita fiscal e confrontados, no período de apuração, com os créditos escriturais admitidos.

Sendo assim, somente no encerramento do período de apuração é que se torna possível à fiscalização apurar, e constituir em lançamento, eventual saldo devedor

do imposto pelo confronto entre os débitos e os créditos admitidos que constam registrados na escrita fiscal.

Razão pela qual entendo que se coaduna com o melhor direito a interpretação de que se considera ocorrido o fato gerador, para fins de contagem do marco inicial para o prazo de decadência previsto no art. 150, §4º do CTN, a data de encerramento do período de apuração, eis que, somente neste momento poderia a fiscalização apurar e exigir o débito do contribuinte, o qual se trata de um saldo de imposto a pagar no período em face das glosas perpetradas.

De outra parte, não me parece razoável a interpretação proposta pela recorrente de que a contagem do prazo decadencial iniciar-se-ia das datas efetivas de cada operação de entrada/devolução que deu origem aos créditos escriturados, posteriormente glosados, vez que o objeto da exigência fiscal é o saldo de débitos tributários no período, o qual não pode ser quitado com o crédito escritural glosado, e não este último, que não tem natureza de tributo e nem é, obviamente, objeto da exigência fiscal.

Em outras palavras, **a decadência opera-se sobre o saldo devedor do IPI e não sobre cada qual dos débitos do IPI atinentes às pontuais saídas (vendas) tributadas ou sobre cada qual dos créditos escriturais não admitidos pela legislação tributária, indevidamente aproveitados pelo sujeito passivo e glosados pelo Fisco.**

Assim, afigura-se melhor a interpretação para o marco inicial da decadência que leva em consideração o momento em que se pode apurar o saldo de débito do tributo, pois é somente a partir daí que o Fisco pode, efetivamente, agir para exigir o saldo remanescente do tributo devido no período mediante o lançamento de ofício. Por essas razões, entendo que não merece reparo a decisão recorrida na parte em que considerou não ter havido decadência no presente caso, tendo em vista que o período de apuração do IPI encerrou-se em 30/06/2008 e a recorrente foi cientificada do lançamento em 28/06/2013." (grifei)

Assim, com o encerramento do período de apuração em 31/03/2011, o prazo fatal para a realização do lançamento com fulcro no art. 150, §4º, do CTN seria exatamente em 31/03/2016, não cabendo se falar em decadência ainda que fosse possível confirmar o pagamento no presente caso.

Desta forma, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar as exigências fiscais relativas:

(i) à Rubrica "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158-35/01", diante da ausência de respaldo legal; e

(ii) à glosa perpetrada pela fiscalização quanto aos produtos descritos em língua estrangeira, dentre os quais "ZUSATZ FUER NACHSP", "ZN-NI-MN-SPRITZ-PH", "ZN" "SPRITZ", "CLEAR COAT", "TRANSPORTSCHUTZ (CG 04 0A)", "EPDXIDKLEBSTOFF MIFU", "LACKGRUNDIERUNG FU".

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

