MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11624.720098/2016-70**
ACÓRDÃO	9303-009.903 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2019
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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

O destaque do frete na Nota Fiscal não figura como requisito para a fruição do Crédito Presumido do IPI, pelas montadoras de automóveis, na legislação que institui e que regula o regime especial (art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e Instrução Normativa SRF nº 91/2001), sendo exigência nuclear a cobrança do frete juntamente com o preço dos produtos, compondo o valor da operação (base cálculo do imposto, conforme art. 47, II, "a", do CTN), tudo à opção do contribuinte, manifestada através de Termo de Adesão.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo da Costa Possas.

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, tendo em conta que a redator designado para o saneamento do voto vencedor original, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

Sala de Sessões, em 12 de dezembro de 2019.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Redator *Ad Hoc*

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial do Procurador (fls. 1040/1069), admitido pelo despacho de fls. 1072/1079, contra o Acórdão nº 3301-005.065 (fls. 1020/1038), de 29/08/2018, que negou provimento ao recurso de ofício e proveu o voluntário, restando assim ementado:

> GLOSA DE CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO CONTROLE DE ESTOQUE OU SISTEMA ALTERNATIVO.
>
> O Regulamento do IPI permite a utilização de sistema alternativo de controle da produção e do estoque. Restou demonstrada a realização efetiva deste controle através de sistema da informação, sistema este que é capaz de controlar a produção e o estoque, sendo, portanto, hábil para legitimar a fruição de créditos de IPI por devolução ou retorno de produtos.
>
> Comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto. (art. 231, caput e inciso II e arts. 234 e 235, do RIPI/2010, através de sua escrituração no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 466 do RIPI/2010)
>
> CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. POSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO.
>
> 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).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Demonstrado o atendimento dos requisitos estabelecidos pela legislação específica do crédito presumido do frete especialmente a utilização da cláusula C&F e a cobrança do valor do frete juntamente com o valor do veículo a interessada faz jus ao aproveitamento de créditos de IPI sob essa modalidade.

A Fazenda insurge-se contra as duas matérias versadas no recorrido. Quanto ao aproveitamento do crédito presumido do frete (art. 56 da MP 2.158/2001, § 1º, I), admitido pela decisão de piso e ratificado pelo r. aresto, alega que, conforme o paradigma acostado (acórdão de 3201-002.247) o contribuinte não teria direito aquele crédito do frete porque, em síntese, para tanto, o valor daquele deveria estar "destacado na nota fiscal", como determina a norma legal referida, sendo que no caso dos autos não houve o destaque.

Quanto ao crédito por devolução, reporta-se aos acórdãos 3402-004.087 9303-007.048, em que no pólo passivo da relação jurídica tributária estava o mesmo contribuinte relativamente a distintos períodos de apuração, o qual concluiu que só faz jus ao crédito de IPI decorrente de devolução a empresa que mantém sistema de controle de estoque que atenda a todos os requisitos do RIPI. Acresce que:

> A turma prolatora do paradigma destacou que o sistema SAP, mantido pelo contribuinte, não pode ser admitido como sistema equivalente ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. E, ainda, registrou que mesmo que o sujeito passivo logre provar por outros meios que efetivamente recebeu mercadorias em devolução, nãofaz jus ao direito ao crédito de IPI se tais operações não estiverem formalmente registradas nos termos prescritos no Regulamento do IPI. Tal ponto destoa frontalmente da decisão tomada pelo Colegiado recorrido. Com efeito, para a Turma recorrida não é necessário observar a forma estabelecida no RIPI, desde que o contribuinte prove que efetivamente recebeu mercadorias em devolução. Diversamente, a Turma prolatora do paradigma entende ser imprescindível a observância da forma de registro estabelecida no RIPI para que haja o direito ao crédito de IPI.
>
> No mesmo sentido, **analisando processo do mesmo contribuinte, decidiu a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual concluiu** que a comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou de sistema de controle equivalente é condição indispensável para o aproveitamento do crédito de IPI relativo a devoluções. Aduziu, ainda, que a opção por 'outros meios de mesma eficácia' significa que o controle eleito pelo estabelecimento contribuinte contenha todos os dados do Livro (modelo 3) substituído, imprescindíveis para a formação de um juízo de certeza quanto ao real ingresso do produto devolvido/retornado ao estoque, sendo esse o sentido que se deve abstrair da expressão "sistema equivalente de controle da produção e do estoque". Decidiu, por fim, que o sistema SAP, utilizado pela empresa, não cumpre os requisitos do RIPI e que não são admitidos outros meios de prova para

DOCUMENTO VALIDADO

a concessão do crédito de IPI decorrente de devolução. (acórdão paradigma nº 9303-007.048).

Em contrarrazões (fls. 1087/1155), pede, preliminarmente, o não conhecimento do especial quanto à questão do frete, pois embora ambos acórdãos concluam pela necessidade de comprovação da cobrança do frete juntamente com o preço do dos produtos na nota fiscal, o paradigma concluiu pela inexistência da comprovação, enquanto o recorrido, a despeito da ausência do destaque, conclui haver comprovação da cobrança do frete juntamente com o preço dos produtos. Alega que o recorrido, a despeito da acusação compreender apenas a questão da ausência de destaque do frete, "era fato que houve demonstração da inclusão do valor do frete na nota fiscal dos produtos comercializados pela recorrida".

Igualmente, pede o não conhecimento quanto o outro mérito a nós devolvido, qual seja, acerca da glosa dos créditos de devoluções e retornos. Anota que no recorrido a relatora teria averbado que *resta suficientemente provado o controle de seus produtos utilizado pela recorrente*, e que o paradigma teria também afirmado que a utilização do livro de controle de estoque ou de seu substituto permitiria o creditamento, mas que por pecularidades fáticas o sistema então examinado não poderia ser considerado substituto daquele livro. Logo, entende que os dois arestos teriam adotado a mesma interpretação acerca do art. 231 do RIPI/2010.

No mérito, pede o improvimento do recurso.

A Fazenda Nacional, em suas contra-razões (fl. 777), pugna pela manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

CONHECIMENTO

Não obstante as considerações da contribuinte em sua contrarrazões, concordo com o entendimento o despacho de admissibilidade quanto à existência de divergência jurisprudencial.

De fato, como salientou a empresa em suas contrarrazões, o acórdão recorrido centrou-se na questão probatória, acerca da inclusão do valor do frete no preço do produto.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Sabemos que a divergência não se estabelece em sede de instrução probatória. Assim, poder-se-ia concluir pela inocorrência da divergência suscitada.

Ocorre que, tanto no recorrido, como nos paradigma, a prova é a mesma (mesma empresa, mesma escrituração e mesma contabilização). Portanto, a diferença entre essas decisões somente pode ser atribuída ao critério jurídico aplicado sobre essa prova.

Com efeito, nesse caso não se discute o mérito da prova, mas sim o critério de incidência da norma sobre ela, para definir se, para o creditamento do valor do frete seria necessário o destaque do valor na NF, bastaria que a venda posterior tenha sido realizada na modalidade CIF, ou, ainda, diverso critério jurídico aplicável.

Nesse caso, a divergência jurisprudencial fica patente e, portanto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Igualmente quanto à segunda matéria o fundamento para seu conhecimento é o mesmo, pois no julgamento do aresto 9303-007.048 a única diferença em relação ao recorrido é exclusivamente quanto ao período de apuração.

Deveras, conheço do especial de divergência fazendário.

MÉRITO

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

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

> A admissão em bloco de provas nos autos, pelo acórdão recorrido, como suficientes para concluir que os fretes estariam incluídos nos preços de vendas, não permitem reavaliá-las em sede de recurso especial de divergência.
>
> Contudo, há dois pontos importantes para construção do meu posicionamento:
>
> 1) legislação vigente à época dos fatos geradores; e 2) necessidade de comprovação dos valores dos fretes relacionadas individualmente com cada venda realizada.
>
> ...

DOCUMENTO VALIDADO

> Da leitura do dispositivo acima, poder-se-ia ter uma interpretação mais restritiva, de que a cobrança conjunta do frete com o preço do serviço deveria ser expressa no documento fiscal. Poder-se-ia, ainda, ter uma interpretação mas aberta do dispositivo, de que, mesmo sem a informação expressa no documento fiscal, esse valor poderia ser apresentado em documentação complementar.
>
> Porém, no entender deste conselheiro, não cabe a interpretação de que o valor do frete tenha sido integralmente repassado ao cliente, por sua pretensa alocação ao preço de venda de cada respectivo produto. De outra forma, o dispositivo restaria sem aplicação nenhuma, pois o preço de venda é destinado justamente à recuperação dos custos e despesas necessários à manutenção da operação das empresas.
>
> Logo, para subsunção do caso à condição normativa de comprovação do repasse do valor, a cada venda deveria ser possível a comprovação da cobrança do valor do frete específico da operação.

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

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

> "Art. 56 Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.
>
> § 1º O regime especial:
>
> I consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento **do valor do imposto destacado na nota fiscal**; ...

DOCUMENTO VALIDADO

> II **será concedido mediante opçã**o 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 20 de novembro de 2008)

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

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

> "Art. 413. A Nota Fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterá: (...)V - no quadro "Cálculo do Imposto": (...)e) o valor total dos produtos; f) o valor do frete;

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

O contribuinte pretende fazer prova do alegado com documentos constituídos por telas impressas às quais denominou "demonstrativo de receitas", notas fiscais e excertos do Livro Registro de Saídas. Ocorre que as notas fiscais provam apenas o valor atribuído aos produtos na operação de saída e provam, ainda, que não houve o destaque de qualquer valor específico a título de frete. Por sua vez, o Livro Registro de Saídas demonstra, apenas, que o valor registrado como saídas corresponde àquele constante das notas fiscais. Nenhum dos dois documentos fiscais prova a inclusão do valor despendido a título de transporte na composição do preço de venda dos produtos.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

Sobre tal matéria já tive a oportunidade de relatá-la nos termos do paradigma acostado, Acórdão 9303-007.048.

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

Ao encontro do princípio da não-cumulatividade, o art. 167 do RIPI/2002 permitia ao estabelecimento contribuinte creditar-se do IPI relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, de modo total ou parcial, conforme tais operações assim tenham ocorrido:

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

Porém, o direito à utilização do crédito em tais operações encontrava-se subordinado ao adimplemento das exigências especificadas no art. 169 do RIPI/2002, a teor do disposto pelo art. 30 (abaixo transcrito) da Lei nº 4.502/64:

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências: (...)
>
> II- pelo estabelecimento que receber o produto em devolução: (...)
>
> b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque das notas fiscais recebidas, na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;

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

> Art. 172. Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.
>
> Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, **que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente**, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:
>
> I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo; II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.

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

> Art. 385. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:
>
> I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

I - no quadro "Produto": identificação do produto; II - no quadro "Unidade": especificação da unidade (quilograma, litro etc.); III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação do código da TIPI e da alíquota do imposto;

IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação; V - nas colunas sob o título "Lançamento": número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso; VI - nas colunas sob o título "Entradas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento; b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": quantidade do produto industrializado em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, anteriormente remetidos para esse fim; c) coluna "Diversas": quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas anteriores, inclusive os recebidos de outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiros, para industrialização e posterior retorno, consignando-se o fato, nesta última hipótese, na coluna "Observações"; d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto, quando a entrada dos produtos originar crédito do tributo; se a entrada não gerar crédito ou quando se tratar de isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e) coluna "IPI": valor do imposto creditado; VII - nas colunas sob o título "Saídas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento; b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daqueles insumos; em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado em estabelecimentos de terceiros; c) coluna "Diversas": quantidade de produtos saídos, a qualquer título, não compreendidos nas alíneas anteriores; d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto; se a saída estiver amparada por isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e) coluna "IPI": valor do imposto, quando devido; VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída; IX - na coluna "Observações": anotações diversas.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 1º Quando se tratar de industrialização no próprio estabelecimento, será dispensada a indicação dos valores relativos às operações indicadas na alínea "a", do inciso VI, e na primeira parte da alínea "a", do inciso VII.
>
> § 2º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas", apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para mês seguinte.

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

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

A recorrente, intimada (fl. 51/52) a apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, não logrou fazê-lo. Apresentou em resposta, conforme se verifica às fls. 75/94, cópias de notas fiscais, cópias de partes dos Livros Registros de Entradas e Saídas, cópias de partes do Livro Diário e algumas planilhas. No entanto, nenhum dos documentos juntados presta-se a substituir o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, porque não contém as informações obrigatórias que possibilitam o controle quantitativo e qualitativo do estoque.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

Portanto, igualmente esta glosa deve ser mantida.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao recurso especial fazendário, desta forma restabelecendo a exação de fls. 02/17 em toda sua extensão.

É como voto.

Assinado Ddigitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Redator *Ad Hoc*

Tendo sido designado para a redação *ad hoc* do voto vencedor no Acórdão nº 9303-009.903 (fls. 1.122 a 1.133), proferido por esta 3ª Turma da CSRF em 12/12/2019, ressalvada a posição pessoal, reproduzo aqui as razões do voto vencedor do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Inicialmente, rogo vênia ao nobre conselheiro relator, Sr. Jorge Olmiro Lock Freire, a quem presto a mais elevada consideração e admiração, para, respeitosamente, divergir de seu entendimento.

As matérias objeto do recurso consistem nos seguintes pontos:

i) crédito de IPI decorrente de devoluções e retornos de mercadorias; e

ii) crédito presumido de frete, conforme disposto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001.

Passo, portanto, a abordar os pontos levantados no recurso, iniciando pela questão dos créditos de devoluções e retornos de mercadorias.

Crédito de IPI por Devoluções e Retornos de Mercadorias

A questão dos créditos de IPI sobre devoluções e retornos de mercadorias já foi objeto de deliberação por este colegiado, especialmente na 3ª Turma, com destaque para o Acórdão nº 9303-006.481, que estabeleceu a seguinte ementa:

> "CRÉDITOS BÁSICOS DO IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, mas comprovada, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto."

Neste julgamento, prevaleceu o voto do ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que fundamentou sua decisão na interpretação conjunta dos arts. 169, 172, 190 e 191 do RIPI/2002. Em seu entendimento, enquanto os arts. 169 e 172 – atuais arts. 231 e 234 do RIPI/10, exigem a escrituração das notas fiscais nos livros de registro, os arts. 190 e 191 (arts. 251 e 252 do RIPI/10) atribuem legitimidade ao crédito do IPI comprovado documentalmente, ainda que não escriturado, desde que alegado até a fase de impugnação.

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, é priorizada a realidade substancial do crédito sobre os aspectos formais de sua escrituração, em observância ao Princípio da Formalidade Moderada. Tal princípio valoriza a veracidade do crédito fiscal, em consonância com o art. 191 do RIPI/2002 (art. 252 do RIPI/10), que considera escriturados os créditos alegados até a fase de impugnação.

Ademais, embora o contribuinte não tenha seguido o modelo formal de escrituração, a documentação apresentada atende aos requisitos previstos nos arts. 190 e 191 do RIPI/2002 – arts. 251 e 252 do RIPI/10. Esses dispositivos exigem apenas a comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento, o que foi devidamente registrado.

Considerando a adequação do Sistema SAP, adotado pelo contribuinte para controle de estoque, faz-se necessário reconhecer sua equivalência com os registros convencionais exigidos pela legislação. De acordo com o art. 252 do RIPI/2010 (antigo art. 191 do RIPI/2002), o sistema alternativo de controle é válido desde que assegure o registro das informações essenciais para a apuração do crédito.

No caso em análise, o Sistema SAP registra de maneira individualizada os dados necessários, como o número da nota fiscal e o controle por veículo. Assim, o uso desse sistema respeita o princípio da verdade material, que deve prevalecer sobre a estrita formalidade, atendendo ao disposto no art. 233 do RIPI/2010.

À vista do exposto, negamos provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Crédito Presumido por Frete – Art. 56 da MP 2.158-35/01

Em relação ao crédito presumido de frete, abordado no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, recordo que essa questão já foi amplamente debatida por este colegiado. No Acórdão nº 9303-010.948, de relatoria da i. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, restou consignado que o valor do frete deve ser incluído na nota fiscal apenas quando cobrado em separado. A legislação vigente exige unicamente que o valor do frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos, não impondo sua segregação, conforme ementa que trago à colação:

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

Dessa forma, a interpretação sistemática do art. 56 da referida Medida Provisória permite que o frete seja embutido no preço total dos produtos, sem necessidade de destaque específico na nota fiscal.

Esse entendimento é corroborado pela Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 26, de 2012, que confirma que o valor do frete deve ser segregado apenas quando cobrado distintamente do preço dos produtos:

> 10. Entende-se por "valor do frete" a quantia paga para transportar as mercadorias discriminadas na Nota Fiscal de um local a outro, dentro do território nacional ou além-fronteira.
>
> 11. O preenchimento do campo referente ao valor do frete na Nota Fiscal é necessário ainda que ***não*** haja imposto destacado (casos, por exemplo, de isenção, não incidência, suspensão), uma vez que a legislação não prevê a dispensa do preenchimento nesses casos. Portanto, o preenchimento do valor do frete e sua condição de pagamento são, por regra, dados de preenchimento obrigatório, ainda que se trate de operação não sujeita ao imposto (IPI ou ICMS).
>
> 12. Entrementes, importante ressalva faz-se necessária: a obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal impõe-se apenas nos casos em que ***esse valor for cobrado ou debitado em separado do comprador***, hipótese em que o valor do frete será adicionado à base de cálculo do IPI e do ICMS.
>
> 13. Com efeito, a Lei 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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**. (negritos e destaques do original)

Dessa forma, verifica-se que, no presente caso, não há que se cogitar a necessidade de destaque específico do valor do frete na nota fiscal, uma vez que a legislação aplicável não impõe tal obrigatoriedade. Ademais, o contribuinte que utiliza frota própria para o transporte também poderia usufruir do benefício fiscal, sem a exigência de destaque.

No contexto em questão, observa-se que o contribuinte realiza o registro contábil, de maneira segregada, do valor referente à receita proveniente da parcela do frete incluída no preço dos produtos. Tal segregação contábil reforça a assertiva de que o valor do frete está integrado ao preço de venda dos veículos, sendo que o contribuinte apresentou como prova imagens extraídas de seu sistema contábil, as quais confirmam a mencionada segregação.

Assim, foi adotado o cálculo "por dentro" para a consideração do valor de venda do produto, em plena observância às disposições normativas vigentes, garantindo, assim, o reconhecimento de seu direito ao benefício fiscal.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Dispositivo

À vista das razões expostas, entendo que o contribuinte demonstrou, por meio de documentação idônea e sistema alternativo de controle, o direito ao crédito do IPI sobre devoluções e retornos de mercadorias, bem como o crédito presumido de frete, conforme disposições do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

DOCUMENTO VALIDADO

Alexandre Freitas Costa (voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas)

DOCUMENTO VALIDADO