



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

Processo nº 13819.721969/2013-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.015 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

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

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 da TIPI, que deveriam ter saído do estabelecimento fornecedor com a suspensão do imposto.

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

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete (art. 56 da MP nº 2.158-35/2001), está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

IPI. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. ESTORNO DE DÉBITOS

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do recurso e pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento para reverter as glosas dos créditos sobre produtos recebidos com suspensão, créditos por devolução, créditos presumidos sobre fretes e quanto ao estorno de débito pelo cancelamento das notas fiscais. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto quanto aos créditos por devolução, créditos sobre fretes e quanto ao estorno de débitos pelo cancelamento das notas fiscais.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Valdete Aparecida Marinheiro, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Douglas Gudini Odorizzi, OAB/SP nº 207.535.

Relatório

Trata-se o presente processo, de Auto de Infração com exigência de recolhimento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**), juros de mora e multa de ofício (fls. 03/07), lavrado em 31/07/2013, com ciência da Recorrente na mesma data, em face das seguintes irregularidades detectadas, conforme Relatório Fiscal de fls. 17/39:

(i) 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;

(ii) 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;

(iii) 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;

(iv) o estabelecimento recolheu imposto a menor em decorrência da escrituração e utilização de estornos de débitos indevidos relativos a **cancelamentos de notas fiscais**, para os quais a contribuinte não cumpriu o estabelecido nos artigos 178 e 330 do RIPI/2002.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 03/07, lavrado em 31/07/2013, com ciência da contribuinte na mesma data, totalizando o crédito tributário de R\$ 97.048.268,60.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 05/07 e o relatório fiscal de fls. 17/39, foram constatadas as seguintes irregularidades no período de julho a dezembro/2008:

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

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

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

- o estabelecimento recolheu imposto a menor em decorrência da escrituração e utilização de estornos de débitos indevidos relativos a cancelamentos de notas fiscais, para os quais a contribuinte não cumpriu o estabelecido nos artigos 178 e 330 do RIPI/2002.

Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 4063/4094, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

1) Créditos básicos - Suspensão - os produtos enumerados pela fiscalização não estão classificados nos capítulos e subcapítulos da NCM listados na legislação - artigo 5º da Lei 9.826/99 - como

sujeitos ao regime de suspensão. Consequentemente, referidas mercadorias submetem-se à sistemática geral, com incidência do IPI a cada etapa de circulação e registro de crédito pelo respectivo adquirente;

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

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

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

- o descabimento da acusação é ainda mais manifesto quanto às devoluções e saídas fictas de automóveis feitas em dezembro/08; não só foi observado o procedimento que possibilitava atingir a finalidade perseguida com o então editado Decreto nº 6.687/08 (aplicação imediata da redução temporária das alíquotas de IPI aos veículos não comercializados pelos revendedores), como o entendimento fiscal implicaria assumir que todas as devoluções e subseqüentes saídas fictas da impugnante não teriam provas de sua realização;

ignorar, como fez a fiscalização, a documentação que demonstra a realização das operações, além de tornar sem efeito as reduções determinadas no Decreto nº 6.687/08, impõe ônus adicional à impugnante, em nítida inversão do objetivo público visado.

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, requer o cancelamento integral as autuação.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

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

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

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

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à

comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI SOBRE O FRETE.

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, previsto na MP nº 2.158-35/2001, está condicionado à comprovação de que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

NOTA FISCAL. CANCELAMENTO. DIREITO AO CRÉDITO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 17/03/2014, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (ciência eletrônica – fls. 4.983). Inconformada, em 07/04/2014 (fl. 4.997), apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 4.997/5.030), no qual, resumidamente, argumenta as seguintes razões:

1) Créditos básicos. Inviabilidade de aplicação **da suspensão aos itens examinados**. Os produtos avaliados pela Fiscalização, objeto dos CFOPs 1.101, 1.122, 2.101e 2.122, não estão classificados nos capítulos e subcapítulos da NCM listados no artigo 5º da Lei 9.826, de 1999, como sujeitos ao regime de suspensão. Embora a classificação dos itens adquiridos que consta das planilhas fiscais corresponda a bens sujeito à suspensão, a informação está equivocada. Examinando-se as notas fiscais constata-se que os produtos a que aludem inserem-se nas posições 7007, 7209, 7210, 8409, 8421 e 8708, excluídas do regime de suspensão.

2) Créditos de **devoluções e retorno**. Diversamente do alegado pela Fiscalização e referendado pela DRJ, há provas suficientes a demonstrar o direito ao creditamento do IPI com o retorno das mercadorias. Há notas fiscais de saída e ulterior retorno das mercadorias ao estabelecimento da Recorrente e registro das mercadorias recebidas em devolução nos seus Livros de Registros de Entrada e Controle de Estoque. As mesmas informações constam ainda em outros arquivos contábeis, os quais, por serem idôneos, prestam-se a comprovar a regularidade do crédito. Os únicos bens que não foram escriturados no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque são aqueles destinados ao ativo fixo ou de uso do próprio estabelecimento, face à dispensa para tanto na legislação (RIPI/02, art. 382, § 2º).

3) Crédito **presumido de IPI sobre frete - CIF**. Os motivos declinados à época de instituição do regime especial no qual é reconhecido o direito ao crédito presumido **demonstram que, quando a mercadoria é vendida pelo seu valor CIF, a exemplo do caso**

concreto, há uma presunção de que o frete foi suportado pelo alienante, compôs o preço do produto e consequentemente a base de cálculo do IPI, independentemente de não haver destaque na nota de saída.

4) Estorno de débito do IPI. **Cancelamento das operações** antes da saída das mercadorias. A fim de padronizar os seus registros, em razão do volume de operações tributáveis pelo IPI que realiza, a Recorrente indica na nota fiscal que as particularidades acerca dos motivos de cada cancelamento devem ser vistas no seu Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque. Nele, são indicados os códigos para cada uma das possíveis hipóteses para a sua ocorrência, pré-ordenadas à vista de cada tipo de evento passível de ocorrer. Não havendo, portanto, ausência da razão que explica o cancelamento.

Por todo o exposto, a Recorrente entende que não há como prevalecer a decisão recorrida e o auto de infração ora contestado. Assim, demonstrado o descabimento da inteireza das alegações fiscais, requer-se a reforma do acórdão DRJ, a fim de ser declarado o cancelamento da integralidade da autuação de que se cuida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

Da admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Verifica-se no presente recurso que não foram abordadas questões de ordem preliminares caminhando-se, então, diretamente às questões de mérito.

MÉRITO

1) Dos créditos básicos indevidos

No decorrer do procedimento de fiscalização, o Fisco glosou créditos relativos a aquisições de materiais **destinados à montagem de produtos autopropulsados**, por entender que tais produtos deveriam ter sido adquiridos, pela Recorrente, com **suspensão** do imposto.

No entanto, sustenta a Recorrente, que o **regime da suspensão** teria sido aplicado indevidamente aos produtos por ela adquiridos, vez que não se tratariam daqueles especificados no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, com a redação alterada pela Lei nº 10.845, de 2002.

Ressalta que ainda que houvesse alguma irregularidade na saída das mercadorias com o débito do imposto, a Recorrente, na condição de adquirente das mercadorias, não poderia ser responsabilizada, pois agiu de boa-fé ao se apropriar dos créditos de IPI não cumulativos.

Pois bem. Assim estabelece o art. 5º da Lei nº 9.826/99, que teve a sua redação alterada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002 (grifou-se):

Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

(...)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente: (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

§ 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

§ 4º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão 'Saída com suspensão do IPI' com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas. (Incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002). (...)"

A suspensão em foco encontrava-se regulamentada no art. 113, inciso III, e § 3º, inciso II, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) em vigor à época:

Art.136. Sairão com suspensão do imposto: (grifos nossos)

I – (...)

II – (...)

III - do estabelecimento industrial, os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI (Lei no 9.826, de 1999, art. 5º, e Lei no 10.485, de 2002, art. 4º); (...).

§ 1º (...)

§3º A suspensão de que tratam os incisos III e IV do caput é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, e Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º):

I – (...)

II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas Posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos Códigos 8704.10, 8704.2 e 8704.3 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, inciso II, e Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º). (...)”

(i) Em relação a esta parcela da autuação foram glosados créditos de aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de produtos autopropulsados apontados notas fiscais relacionadas aos seguintes CFOPs: 1.101, 1.122, 2.101 e 2.122, examinados durante o procedimento fiscal.

Alega a Recorrente que a despeito de nos arquivos magnéticos ter equivocadamente constado que os produtos integravam posição fiscal enumerada na Lei nº 9.826/99, o exame da documentação fiscal revelou que integravam as seguintes posições da NCM: 7007, 7209, 7210, 8409, 8421 e 8708. Em consequência, tratando-se de componentes não enumerados no rol do artigo 5º da Lei 9.826/1999, não havia que se cogitar da suspensão do imposto, sendo legítima a escrituração do IPI na venda da peça e o respectivo registro do crédito pela Recorrente.

Aduz também que a suspensão de incidência do IPI na saída de produto industrializado é norma de caráter excepcional, posto que, como regra, o imposto incide sobre todas as operações que envolvam a venda de mercadorias por estabelecimentos fabricantes ou equiparados. O regime de suspensão do imposto deve ser interpretado de forma estrita (CTN, art. 111, II), por representar uma exceção à sistemática geral de incidência e lançamento a débito do IPI a cada saída da mercadoria industrializada (conforme o RIPI/2002, arts. 34, II e 396). Significa dizer que os bens a que se aplica são aqueles taxativamente enumerados pela norma que o instituiu, não havendo fundamento para estender a sua adoção a outros, conforme entendimento já manifestado pela Administração Tributária.

A Recorrente entende que, dentre as NCMs 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, listadas no artigo 5º, "caput", da Lei nº 9.826/1999, há uma variedade de itens que não representa, por si, **veículos**, o que revela o desacerto da interpretação adotada pela decisão recorrida, qual seja, que 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, conforme determina o artigo 5º, § 2º, da Lei 9.826/1999.

E arremata afirmando que "*(...) Na hipótese em exame, não há nenhuma prova de que as mercadorias adquiridas pela Recorrente tenham sido destinadas à fabricação de novas peças, componentes ou mesmo de veículos. Note-se que elas poderiam ser revendidas no estado em que adquiridas como itens de reposição, usualmente instalados pelos distribuidores Volkswagen em veículos usados, na medida em que envolvem, dentre outros, para lamas (traseiros e dianteiros) e painéis (internos, externos e laterais).*

(...) Diversamente do alegado, não se tem a comprovação de que o destino dos produtos em exame tenha sido veículos fabricados pela Recorrente”.

Destaca ainda no entender da Recorrente, que em virtude de que houve o destaque do imposto na nota fiscal, seria lícita a escrituração de créditos. Entendimento contrário violaria o princípio da não cumulatividade do imposto. Ademais, no caso analisado, o procedimento adotado pela Recorrente, que agiu de boa fé, não causou dano ao Erário, pois o IPI foi destacado na nota e pago pelo fornecedor.

Entendo que não assiste razão a Recorrente, senão vejamos:

Como visto, as notas fiscais foram emitidas pelo fornecedor em desconformidade com a determinação legal, qual seja, 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 ordenamento 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 (fls. 2.847/2.939) 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 legal, 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 agiu de boa fé e 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 procedimento legal adequado para se pleitear restituição ou devolução de valores de eventuais **tributos indevidos** pelo fornecedor da recorrente.

Se o imposto foi destacado indevidamente nas notas fiscais de aquisição, cabia à Volkswagen a obrigação legal de ter comunicado o fato aos fornecedores, a fim de que estes retificassem as suas notas fiscais, a teor do que estabelece o art. 266, § 1º, do RIPI/2002 (grifou-se):

Art. 266. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

(...).

(ii) Quanto ao argumento da Recorrente de se observar que o acórdão recorrido aplicou, indevidamente, o regime de suspensão do imposto, uma vez que pela redação do artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999, a suspensão do IPI na saída do estabelecimento industrial opera-se para as partes e peças dos produtos classificados nas seguintes posições: 8429, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 e que em decorrência disto, pode-se afirmar que as aquisições de produtos cuja NCM seja diversa das mencionadas acima estão sujeitas ao regular recolhimento do IPI, também não assiste razão a recorrente nesse ponto.

O que deve estar classificado nestas posições é o **produto autopropulsado** (produto final, no caso os veículos), e não os materiais adquiridos. Ou seja, quaisquer componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, classificados em qualquer posição da TIPI, **desde que destinados a produtos autopropulsados** classificados nas posições 8429, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 da TIPI, devem sair com suspensão do imposto.

(iii) Por fim, com relação ao argumento de que não há nenhuma prova nos autos de que as mercadorias adquiridas pela Recorrente tenham sido destinadas à fabricação de novas peças, componentes ou mesmo de veículos e que as mercadorias poderiam ser revendidas no estado em que adquiridas como itens de reposição, usualmente instalados pelos distribuidores VWB em veículos usados, na medida em que envolvem, dentre outros, para lamas (traseiros e dianteiros) e painéis (internos, externos e laterais), em resumo "que o Fisco não tem a comprovação de que o destino dos produtos exame tenha sido veículos fabricados pela Recorrente.

Primeiramente esse argumento foi uma inovação em seu recurso, uma vez que tal elemento não foi trazido a baila quando de sua Impugnação e portanto não deveria ser conhecido por este Colegiado, por estar precluso.

No entanto, por se tratar a matéria em discussão nestes autos referente à glosa de crédito presumido de IPI (regime especial), e considerando o princípio da verdade material, aborda-se a questão, cabendo, no entanto à Recorrente o ônus de fazer prova do alegado.

Observa-se que a recorrente argumenta mas não demonstra, mediante apresentação de provas, que tais mercadorias foram adquiridas para serem revendidas como itens de reposição pelos distribuidores da VWB, ou seja que tais aquisições não foram objeto de aplicação no processo produtivo da VWB para produção de veículos. Por outro giro, fiscalização elaborou um demonstrativo de fls. 2.847/2.939, no qual se constata que os produtos adquiridos destinam-se à fabricação de produtos autopropulsados, sendo portanto, casos de suspensão obrigatória.

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido os artigos 333 e 396 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973-CPC:

Art.333.O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art.396. Compete à parte instruir a petição inicial (art.283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.

Já o artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 em seu § 4º determina, ainda, o momento processual para a apresentação de provas no processo administrativo fiscal, bem como as exceções albergadas que transcrevemos a seguir:

“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b)refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A análise da norma supracitada é clara e direta ao estabelecer o momento correto a serem carreadas as provas a fim de substanciar os argumentos da Recorrente, qual seja, na Impugnação. Contudo, mesmo neste momento processual, não foram trazidas aos autos quaisquer documento que provassem que tais mercadorias, foram adquiridas para outro fim, senão destinadas na montagem dos produtos autopropulsados.

Desta forma, entendo que deve ser mantida 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.

2) Dos Créditos de devoluções e retornos de mercadorias

Nestes autos, foram também exigidos da Recorrente valores decorrentes da glosa de créditos oriundos de **devoluções e retornos**, escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI.

Esclareça-se que o direito ao crédito do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno está disposto no artigo 167 a 173 e 388 do RIPI/2002, sendo que para tanto os contribuintes estão vinculados ao cumprimento de determinada exigências, expostas no artigo 169 e seguintes do mesmo diploma legal.

É cediço que o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque - modelo 3, consubstanciam na legislação vigente, medida cautelar prevista no Regulamento do IPI para conferir à Administração Tributária a segurança de que os produtos devolvidos ou retornados foram **efetivamente reincorporados ao estoque** do estabelecimento contribuinte, encontrando-se em condições de uma nova saída sujeita à tributação.

Desta forma, a fiscalização através do Termo de Início de Fiscalização, item 3 (fls. 40/41), solicitou a Recorrente "(...) Comprovar a legitimidade dos créditos registrados

nas notas fiscais constantes em listagens a seguir, conforme estipulado no art. 169, *caput* e II e art. do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002) vigente a época dos fatos. Com o fito de deixar claro o conteúdo de tais comandos administrativos, a comprovação deverá ser apresentada de acordo com cada produto devolvido, documento a documento (Nf de retorno e sua anterior saída), crédito a crédito, respectivos retornos ao estoque produtivo dos estabelecimento através de sua escrituração no Livro de Registro de Produção e do Estoque ou em sistema Equivalente nos termos do art. 388 do RIPI/2002".

Conforme a Informação Fiscal elaborada pelo Fisco (fl. 17/39), em resposta às intimações (foram três), a Recorrente sustenta o creditamento alegando que o conjunto dos documentos (contas contábeis) e controles internos (*prints* de telas de sistemas e planilhas) apresentados são suficientes para comprovar o retorno dos produtos, afirmando que os retornos/vendas são realizados através de "**Sistema Interno**" da empresa, sendo identificados pela sua individualidade, através do número do chassi.

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

Veja-se os dispositivos citados do RIPI/2002 (grifou-se):

Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

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

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

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

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

Art. 171. Se a devolução do produto for feita a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, que o tenha industrializado ou importado, e que não opere exclusivamente a varejo, o que o receber poderá creditar-se pelo imposto, desde

que registre a nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388.

Art. 172. Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, **escreverá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388**, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Art. 173. Produtos que, por qualquer motivo, não forem entregues ao destinatário originário constante da nota fiscal emitida na saída da mercadoria do estabelecimento, podem ser enviados a destinatário diferente do que tenha sido indicado na nota fiscal originária, sem que retornem ao estabelecimento remetente, desde que este:

I - emita nota fiscal de entrada simbólica do produto, para creditar-se do imposto, com indicação do número e data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto nela destacado, efetuando a sua escrituração nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

II - emita nota fiscal com destaque do imposto em nome do novo destinatário, com citação do local de onde os produtos devam sair.

Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir **controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente**, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, **tanto na entrada quanto na saída**; e

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.

Com base nas alegações mencionadas, a fiscalização concluiu por glosar os créditos originários das operações objeto dos CFOPs 1.201, 1.410, 1.913, 2.201 e 2.410.

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

Os elementos que o integram têm origem no sistema de controle de bens, direitos e obrigações da Recorrente. Trata-se do software **SAP**, ferramenta de gestão de uso amplamente disseminada não só entre as empresas automobilísticas, mas várias outras atividades econômicas.

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

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

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

Consta dos autos que a Recorrente apresentou, inicialmente, Planilhas de controle extraídas de seus sistemas denominado "Sistema Interno". Na sequência apresentou outros documentos e sistemas de controle, bem como fez uma descrição de como são efetuados os controles das saídas e dos retornos/devoluções de vendas, tudo centralizado no sistema corporativo da VWB (denominado **SAP**).

Tudo, buscando provar que apesar da ausência de controle da produção e do estoque em Livro próprio, controla em sistema equivalente, nos termos do artigo 388 acima citado, sua produção e estoque, de modo a cumprir os requisitos para fins de tomada de créditos de produtos cujas saídas tenham sido tributadas, posteriormente objeto de devolução ou retorno.

A seu ver, acredita que pela análise das informações acima, constantes das notas fiscais, livros Registros de Entrada e Saída e registros contábeis, poder-se-ia concluir que teria havido, de fato, a reintegração ao estoque produtivo do seu estabelecimento, esclarecendo que "o chassi do veículo permitiria a identificação do produto vendido e depois devolvido produto a produto; as notas fiscais de venda e de devolução possibilitariam a individualização do débito na venda e do crédito na devolução documento a documento; os seus registros nos livros de Saídas e de Entradas permitiriam a individualização do montante do débito na venda e do crédito na devolução".

Ao final de seu recurso, arremata com o seguinte parágrafo:

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

crédito por devolução, o que impõe a reforma da decisão recorrida e o cancelamento da exação constituída, o que se requer".

Na 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 (fls. 653/2.774), que é uma das condições para fruição do direito ao crédito decorrente do retorno ou devolução. Tendo apenas tentado comprovar, com alguns exemplos de produtos devolvidos, e explicações do seu fluxo contábil e de mecanismos de controles internos, que esses teriam se reintegrado ao seu estoque produtivo, mediante a análise dos lançamentos contábeis correspondentes.

Sobre esse aspecto, tal questão já foi enfrentada em outros julgados por este Colegiado. E o qual cito o Acórdão 3402-002.856, de 26 de janeiro de 2016, dessa mesma empresa, relatado pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a quem peço licença para adotar as razões de seus fundamentos para este voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)"

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

3) Do Direito ao Crédito presumido do IPI sobre o Frete

Como pontuado nos autos, a controvérsia limita-se à comprovação do cômputo do frete no preço de venda dos veículos automotores fabricados e comercializados

pela Recorrente. Neste cenário, a manutenção da autuação na primeira instância, foi sustentada pela **ausência da comprovação do cômputo do frete no preço de venda** dos produtos fabricados e comercializados.

O referido crédito presumido de IPI foi instituído pelo artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, abaixo transcrito:

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

§ 1º. O regime especial:

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

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

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial; (...)

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

Conforme a decisão *a quo*, no entendimento da Recorrente, todas as despesas são incluídas na formação do preço de venda, e, como consequência, no preço está sendo cobrado também o valor do frete contratado. *"Não parece ser essa a correta interpretação da norma legal. Acatar o entendimento da recorrente seria admitir que a alínea "b" do inciso II, que exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo a tese defendida, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto"*.

Conforme se verifica nas cópias de notas fiscais apresentadas ao Fisco (em resposta ao Termo de Início de Fiscalização), verificou-se que não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas. A autuada não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete, nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete.

Ou seja, o Fisco entendeu que na ausência do destaque do frete nas notas fiscais de venda emitidas pela Recorrente, denota que o frete não teria sido considerado para o cálculo do preço de venda dos veículos. Da análise dos documentos fiscais apresentados, bem como na resposta ao Termo de Intimação, onde a empresa declara que "informa ao adquirente que o frete é por conta do emitente (VWB)". Nesse contexto, conclui a fiscalização em sua Informação Fiscal (fl. 34): *"(...) Ora, essa informação, junto com essa declaração, evidenciam que o frete não é cobrado juntamente com o preço dos produtos"*.

Por outro lado a Recorrente alega em seu recurso que a legislação não condiciona a fruição do benefício ora tratado ao destaque do frete na nota fiscal, vale dizer que,

inexiste, na legislação que trata do tema, dispositivo que vincule o aproveitamento do benefício à emissão da nota fiscal com o destaque do frete. Veja-se:

"(...) Não há obrigação legal explícita ou implícita de destaque do IPI sobre o frete na nota de venda. 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 por quem alega. A identificação da finalidade que motivou a instituição do regime especial também revela ser indiferente para o seu atendimento o destaque do IPI na nota fiscal. Inexistência de elemento que dê suporte às alegações fiscais".

Neste aspecto, além do já transcrito inciso I, do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, acima transcrito, veja o que dispõe o art. 3º da IN (SRF) nº 91, de 2001:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o que dispõe o art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

Art. 1º (...)

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

Art. 4º O valor do crédito será informado no campo "informações Complementares" do Livro de Apuração do IPI, modelo 8 e deduzido do "Valor do IPI", com a discriminação "Crédito Instituído pelo Art. 56 da Medida Provisória No 2.15835, de 2001".

O parágrafo 1º, inciso II, do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, estabelece que o regime especial seria concedido mediante opção e quando atendidas as condições elencadas nas alíneas "a", "b" e "c", a saber:

(i) que os serviços de transporte fossem executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

(ii) que fossem cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial; e

(iii) que compreendessem a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

Quanto aos itens (i) e (iii) acima, a própria fiscalização reconhece que foram cumpridos, restando a exigência que faz o artigo 56, § 1º, II, "b", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Então, por ser o único ponto controverso no presente caso, focaremos a análise no § 1º, II, "b", do referido dispositivo legal, que trata da **comprovação da cobrança do frete em conjunto com o preço dos veículos** comercializados, uma vez que o Fisco se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito se o valor do transporte da mercadoria estiver explicitamente **indicado na nota fiscal.**

Em seu recurso, com relação ao § 1º, II, "b" do art. 56, alega que *"(...) A leitura do texto transcrito, sobretudo da parte destacada, revela a obrigação de que o serviço*

de frete integre a base de cálculo do IPI, questão dissociada da suposta necessidade de seu destaque em nota fiscal. Este aspecto - de cunho acessório e formal - não é regulado pela norma que instituiu o regime, cuja disciplina diz respeito exclusivamente à obrigação material (quantificação do IPI).

Pois bem. Preliminarmente, há que se ressaltar que não procede a alegação da Recorrente de que a legislação do IPI não determina o destaque do valor do serviço de transporte no campo “valor do frete” da nota fiscal de venda.

Muito pelo contrário. Além do citado inciso I, do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001 e do art. 3º da IN SRF nº 21/01, o art. 339, inciso V, alínea “f” do RIPI/2002 (repetido no art. 413, inciso V, alínea “f” do RIPI/2010) estabelece expressamente que o valor do frete é requisito da nota fiscal:

“Requisitos

Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterá (...):

V - no quadro “Cálculo do Imposto” (...):

f) o valor do frete;

.....”

E, como visto, pode ser verificado nas cópias de notas fiscais juntadas nos autos, que **não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda** emitidas. Em sua Impugnação e também nesta fase, a autuada não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete.

A fiscalização apurou nos espelhos das notas fiscais de vendas dos veículos, a indicação do frete como “zero”, constando que o mesmo seria por conta do emitente. Assim, concluiu o Fisco em sua Informação Fiscal, que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos, restando caracterizado o descumprimento de condição do regime especial e a consequente falta de recolhimento do IPI. E arremata, “(...) *Tal debate só se dá por um pequeno detalhe, o qual, inexplicavelmente, a fiscalizada não cumpre, o que tornaria evidente o seu direito: o destaque do valor do frete na Nota Fiscal.*”

4) Da formação do preço - cômputo do frete no preço de venda.

A recorrente esclarece em seu recurso que na formação do preço de venda de seus produtos são considerados, além dos custos, também as despesas comerciais, dentre as quais destaca-se o montante relacionado ao frete.

Já a DRJ, por sua vez, consignou que “(...) *acatar o entendimento da recorrente seria admitir que a alínea “b” do inciso II, que exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo a tese defendida, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto*”.

Neste aspecto aduz a Recorrente que “*Afinal, a prescrição em exame (MP 2.158-25/01, art. 56, § 1º, II, “b”) determina que os fretes “sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos”, o que não se confunde com a pretensão fiscal de que sejam “destacados e cobrados separadamente no documento de saída dos produtos. (...) A constatação do fato se dá não só em razão de os adquirentes não terem pago diretamente os prestadores dos serviços*

de transporte, mas, também, em razão de as notas de saída emitidas indicarem que o frete ficava a cargo do emitente do documento (ora Recorrente)".

No entanto, como já dito, entendo que neste ponto também não assiste razão a Recorrente e explico. Veja o que dispõe o inciso I, do § 1º, do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001:

Art. 56. (...).

§ 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;

Portanto, uma vez que o procedimento adotado pela Recorrente não tenha atendido às disposições que regem o direito à adoção do regime especial (condição a ser observada que não foi descumprida), qual seja, a necessidade de destaque do frete na nota de venda do produto.

Veja-se também o que dispõe o art. 3º da IN (SRF) nº 91, de 2001:

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

Temos ainda que a vertente de que o valor do frete deve ser destacado no corpo da nota fiscal pode ser verificada pela inteligência do disposto no artigo 56, § 1º, II, "a" da MP nº 2.158-35/2001, ao lastrear o crédito presumido de IPI à condição de que os serviços de transporte "sejam executados **ou** contratados exclusivamente por estabelecimento industrial".

Veja que a alternativa "ou" denota duas situações admitidas pela Lei. Os serviços de transporte contratados, naturalmente são aqueles contraídos de terceiros pelo estabelecimento industrial, como é o caso dos serviços tomados pela Recorrente. Assim, de posse do valor correspondente ao transporte, poder-se-ia reclamar o destaque do valor do frete no campo próprio da nota fiscal de venda.

No entanto, a Lei também admite o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte executados pelo contribuinte. E sendo executados por frota própria, não haverá preço do frete, mas nem por isso a Lei deixou de garantir o crédito. Nessa hipótese, as despesas de manutenção da frota própria serão embutidas no preço de venda dos produtos.

Posto isto, pode-se verificar da autuação, que o entendimento da fiscalização é o de que o destaque do valor do frete na nota fiscal, **embora seja desejável**, não é requisito essencial para a fruição do regime especial de apuração do IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, tanto que, não obstante a falta desse destaque, foi oferecida oportunidade à contribuinte, mediante a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, item 3 (fls. 40/41), para comprovação de que o frete foi, efetivamente, cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos. Veja-se:

"(...) 3. considerando que o crédito presumido de IPI/frete previsto no art. 56, parágrafo 1º, inciso II, alínea "b" da MP nº 2.158/2001, com alteração introduzida pelo art. 3º da Lei nº

11.827/2008 e, IN nº 91/2001(...) deve a Empresa comprovar, com documentação hábil (nota fiscal de saída, registro contábil/fiscal da cobrança, memória de cálculo, etc) que demonstre cabal e inequivocamente que, nas vendas que proporcionaram a fruição de tal benefício, cobrou dos Adquirentes os fretes a elas correspondentes.

Após a auditoria efetuado pelo Fisco e considerando as informações prestadas pela Recorrente, podemos observar, conforme trecho abaixo reproduzido da Informação Fiscal às fls. 32/33 do processo, que a Recorrente não obteve êxito em fazer prova do solicitado pela Administração Fazendária (grifamos):

"(...) Temos, então, que a condição sine qua non do benefício é que, no preço da operação, esteja incluído o frete pago pelo Adquirente.

Melhormente, para que não parem dúvidas, o valor do transporte da mercadoria deve estar explicitamente indicado na Nota fiscal no campo que lhe é atribuído.

Se assim não ocorrer, que seja, então, comprovado por vias terceiras que, efetivamente, o Adquirente pagou o frete referente ao veículo de sua aquisição e, por conseguinte, que tal valor compôs a base de cálculo do tributo industrial.

Esta é a condição para a fruição do favor fiscal, repetindo, que: "...serviços de transporte...sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos..."

Como bem pontuado pela fiscalização em sua Informação Fiscal, a legislação sobre esse regime especial de apuração do IPI, deve ser interpretada literalmente, sem que se amplie ou se reduza sua abrangência. Quem cabe comprovar, de forma definitiva, o correto direito à fruição dos mesmos é o próprio beneficiado. Ao Fisco só cabe verificar sua legitimidade. Não há, desta forma, nenhum ânimo de punição. É a simples verificação do direito ou não, do exercício do direito de um benefício fiscal".

Neste diapasão, o fato de, eventualmente, as despesas comerciais (ou de vendas) das empresas em geral serem consideradas na determinação do preço de venda dos produtos/serviços, nada diz sobre as operações de venda sob análise, para as quais a recorrente não logrou êxito em demonstrar de fato que o valor do frete foi cobrado juntamente com o preço do produto, conforme prevê o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Por esses motivos, entendo corretas as assertivas contidas no acórdão recorrido de que: *"A intenção do legislador de exigir a cobrança do frete foi que a empresa destacasse o valor do frete e que o pagamento do mesmo pudesse ser identificado. Somente fazem jus ao crédito aquelas empresas que destaquem o valor do frete e que demonstrem o pagamento efetivo por parte do adquirente, juntamente com o valor do produto "*.

Desta forma, conforme o disposto no § 3º do art. 2º da IN (SRF) nº 91, de 2001, 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.

Por essas razões, entendo que a exigência fiscal deve ser mantida no que cabe a parte do crédito presumido sobre o frete - CIF.

5) Do Estorno de Débitos - cancelamento de Notas Fiscais

Trata o presente tópico da glosa do estorno de débito do IPI por cancelamento das operações antes da saída dos produtos do estabelecimento industrial.

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

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

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

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

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

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

II - (...)

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

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

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

Consta dos autos que a Recorrente foi Intimada, conforme Termo de Intimação 04, em seu item 2, a "*justificar e demonstrar, através de documentação comprobatória, os valores escriturados no Livro de Registro e Apuração do IPI, nos meses de julho a dezembro de 2008 sob a rubrica "ESTORNO DE DÉBITO - CANC NF MESES ANTERIORES" (...).*

De posse dos arquivos disponibilizados e após análise de toda a documentação apresentada pela Recorrente, o Fisco constatou em sua Informação Fiscal (fls. 17/39), que as obrigações acessórias teriam sido descumpridas pela VWB e que os motivos do cancelamento das operações **seriam desconhecidos**. Consta ainda, da referida informação, que

nas notas examinadas (selecionadas por amostragem) existem "carimbos apostos com a expressão 'CANCELADA', onde se observa a indicação de que o motivo foi e-mail de um suposto funcionário e outras com '*prints*' de telas de computador e de algumas notas fiscais eletrônicas com o espelho do Portal da Nota Fiscal Eletrônica com o seu cancelamento." (...).

Por outro lado, a Recorrente argumenta que, quanto às notas relacionadas a e-mail de funcionário, que ao contrário do afirmado pela Fiscalização, os documentos fiscais identificam o motivo do cancelamento da operação. Apenas as razões adicionais, relacionadas às particularidades de cada negócio que acabou por não se concretizar, é que foram registradas em mensagens eletrônicas. Que os carimbos apostos nas notas fiscais, que mencionam e-mails de funcionários, contêm campos a serem preenchidos com "X", indicando justamente um dentre os motivos possíveis para cancelamento das operações. São eles: (1) "Saída Não Efetiva"; (2) "Defeito na Impressão"; (3) "Erro de Codificação"; (4) "Erro de Digitação"; e (5) "Email do (ou CI da)". Exemplificando: NF 274461, série 42, que consta o seguinte expressão no carimbo de cancelada: "(x) Email do Sr. Noberto Putini - saída não efetivada" (anexada à Nota Fiscal).

Ressalta que cada um dos motivos de cancelamento estão classificados com os números 1 a 84 do sistema de faturamento da Recorrente, envolvendo as mais variadas situações (documentos disponibilizado às fls. 4.990/4.994). Quando uma operação de saída é efetivamente cancelada, um dentre os motivos enumerados é lançado no livro de Controle de Produção e de Estoque, na coluna específica destinada a identificar o desfazimento do negócio ("Motivo Canc."). Com isso, é possível saber, de forma objetiva e uniforme, a justificativa do cancelamento (notas fiscais fls. 2.775/2.837).

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

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

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

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

Consta da Informação Fiscal que na relação das Notas Fiscais canceladas que compõe os valores escriturados no LRAIPI, da série 44, apresentam os códigos relativos aos motivos do cancelamento, apresentando um arquivo com os respectivos "*prints*" de telas

extraídas de um sistema computadorizado, que estariam consignados os códigos referente a motivação dos cancelamentos.

Com relação às cópias das notas fiscais canceladas juntadas às fls. 2.775/2.837, série 42, verifica-se exatamente o que descreveu o Fisco, ou seja, em muitas delas a falta de apresentação do motivo do cancelamento e quando consignado tal motivo, verifica-se somente a indicação de um "C.I./EMAIL" e nome de um suposto funcionário da empresa VWB.

Verifica-se ainda que a data é sempre um período após a emissão da NF, como por exemplo a NF nº 339509, série 42, de 13/05/2008, cujo carimbo da data do cancelamento é de 22/09/2008 - doc. fl. 2.802. Muito embora a Recorrente alegue que as NF da série 42 (como a acima referida), referir-se a operações que não devem ser controladas no Registro de Produção e do Estoque conforme preceitua o § 2º, do art. 383, do RIPI/2002. No entanto, a fiscalização verificou que não é pertinente esse procedimento, uma vez que tratam-se de automóveis para demonstração, materiais intermediários e matéria-prima enviadas para testes ou em transferências para outros estabelecimentos, devendo tais operações serem registradas no respectivo Livro de Registro de Produção e do Estoque.

Art. 383. 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 (...).

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

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

Isto porque a fiscalização informa que "verificando os arquivos contidos nos ANEXOS 20 a 25, que a fiscalizada alega ser '*informação equivalente ao controle de produção e estoque*', constatamos que se tratam de planilhas elaboradas por ela, denominadas "REGISTRO DE ESTOQUE DE (MÊS), que não podem, à luz do determinado no (...) artigos 383 a 388 do RIPI/2002, já transcritos nos item 2 desta Informação Fiscal, serem considerados Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, ou equivalente".

Às fls. 653/2.774 consta o arquivo que a contribuinte considerou que contém informação equivalente ao Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, entretanto, como já mencionado anteriormente neste voto, a planilha apresentada não tem os requisitos necessários para o acompanhamento da movimentação dos estoques, sendo impossível concluir se os produtos, objeto das notas fiscais canceladas, saíram ou não do estabelecimento, informação essencial para avaliar o direito ao crédito decorrente desta operação.

6) Conclusão

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e negar provimento ao recurso voluntário.**

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

CÓPIA