



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13819.721969/2013-78  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3402-007.314 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2020  
**Embargante** VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE.**

Presentes os pressupostos regimentais e verificadas omissão e obscuridade no julgado, o vício deve ser saneado por meio do acolhimento parcial dos embargos de declaração, com atribuição de efeitos infringentes.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

CRÉDITOS BÁSICO DO IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Ainda que não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia aos 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.

Embargos Parcialmente Acolhidos

Direito Creditório Parcialmente Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração para sanar o vício apontado, com atribuição de efeitos infringentes para que sejam reconhecidos os créditos de IPI originados de devolução ficta a partir do dia 12/12/2008.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

## **Relatório**

Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em 31/07/2013, pelo qual foi constituído crédito tributário para exigência de recolhimento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora e multa de ofício, decorrentes das irregularidades apontadas em Relatório Fiscal de fls. 17-39.

**Em síntese, os argumentos utilizados pela Autoridade Fiscal e pela defesa foram os seguintes:**

### **1) Créditos básicos indevidos:**

- ✓ **Autuação:** Recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de produtos autopropulsados. Os bens adquiridos estariam sujeitos ao regime de suspensão de autopeças do artigo 5º da Lei 9.826/1999, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 10.485/2002, impedindo a apropriação de créditos.
- ✓ **Argumento de defesa:** Inviabilidade de aplicação da suspensão aos itens examinados. Os produtos avaliados pela Fiscalização, objeto dos CFOPs 1.101, 1.122, 2.101 e 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 sujeitos 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 retornos:**

- ✓ **Autuação:** 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. Artigo 388 do RIPI/02.

- ✓ **Argumento de defesa:** 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 CIF (MP 2.158-35/01, art. 56 / IN 91/01):

- ✓ **Autuação:** Recolhimento a menor de IPI por ter o estabelecimento escriturado indevidamente o crédito presumido de IPI sobre frete na venda de veículos, previsto no artigo 56 da MP nº 2.15835/2001, 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 custo do transporte deveria ter sido destacado nas Notas Fiscais de venda de veículos.
- ✓ **Argumento de defesa:** 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 conseqüentemente a base de cálculo do IPI, independentemente de não haver destaque na nota de saída.

### 4) Estorno de débito. Cancelamento de notas fiscais:

- ✓ **Acusação:** 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.
- ✓ **Argumento de defesa:** 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.

O processo foi julgado em data de 26 de abril de 2016 através do v. Acórdão n.º 3402-003.015, com o seguinte resultado:

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.

A decisão foi proferida com a seguinte Ementa:

**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 n.º 2.15835/2001), 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

A Contribuinte interpôs Embargos Declaratórios de fls. 5075-5082, arguindo omissão e obscuridade por falta de exame de fundamentos da defesa quanto às seguintes matérias:

- ✓ Créditos de devoluções e retornos e Estorno de débito
- ✓ Cancelamento de notas fiscais.

A Embargante pede a atribuição de efeitos infringentes ao recurso, considerando a possibilidade de alteração do resultado do julgamento sobre os argumentos não analisado na decisão embargada.

O recurso foi admitido através do Despacho de fls. 5088-5090, no qual consta a seguinte conclusão:

De fato, assiste razão a Embargante, e carecem de manifestação deste Colegiado com referência aos créditos por devolução ficta ocorridos a partir do dia 12 de dezembro/2008, acobertados pela edição do Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008, uma vez que nada foi dito sobre isto no Acórdão embargado.

Tendo em vista o disposto art. 65, § 7º, do RICARF, restituo o processo ao Presidente do colegiado, solicitando sua inclusão em pauta para esclarecimento dos vícios apontados.

Com isso, o recurso em análise foi admitido tão somente quanto aos créditos por devolução ficta ocorridos a partir do dia 12 de dezembro/2008, tendo em vista a edição do Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008.

Considerando o pedido de efeitos infringentes, foi oportunizada a manifestação da PGFN, o que ocorreu através da petição de fls. 5093 a 5094, pela qual foi observado que *“restou claramente demonstrado que a funcionalidade do “sistema interno” da contribuinte de obrigatório controle não atendeu à hipótese prevista no artigo 388 do RIPI, pois não foi capaz de permitir a perfeita apuração do estoque permanente e a identificação individualizada das operações a sistemática da contabilidade empresarial e da contabilidade de custos, com seus registros relatórios.”*

Através da Resolução nº 3402-001.008, em 27 de abril de 2017, o julgamento dos Embargos Declaratórios foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Com base nessas considerações, devido às particularidades do caso concreto e antes do julgamento do mérito, com fundamento nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) e com fulcro nos art. 35, 36 e 37, do Decreto nº 7.574, de 2011, voto pela conversão do julgamento em Diligência, devendo os autos retornarem à DRF em São Bernardo do Campo – SP (Unidade de jurisdição da Embargante), para que proceda à análise da documentação apresentada, bem como intime a interessada para apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, a critério da fiscalização, com vistas a esclarecer e comprovar suas razões, especificamente quanto às devoluções fictas:

- (i). que seja verificada a conformidade e a correção dos registros efetuados nos Livros Contábeis e Fiscais, no que concerne somente quanto às devoluções fictas realizadas no período tratado nestes autos (item 1.2 desta Resolução), que foram abarcadas a partir da edição do Decreto nº 6.687, de 2008;

(ii). a confirmação, pelos meios de demonstração realizado, que os produtos tributados foram recebidos em devolução, ingressaram no estoque da Recorrente; e

(iii). ao término dos trabalhos, a autoridade fiscal da DRF/São Bernardo do Campo (SP), deverá elaborar o demonstrativo e o Relatório Conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, inclusive manifestando-se sobre a existência das razões alegadas pela Recorrente.

Encerrada a Diligência, a Interessada deverá ser intimada do resultado para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo a este CARF para prosseguimento do julgamento.

A diligência foi realizada, conforme Informação Fiscal de fls. 5117 a 5126, com manifestação da Recorrente apresentada às fls. 6138 a 6144.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Como já analisado em Despacho de Admissibilidade e reiterado em Resolução 3402-001.008, os Embargos de Declaração são tempestivos e o Acórdão 3402-003.015 incorreu em omissão e obscuridade, motivo pelo qual conheço do recurso somente quanto ao argumento sobre os créditos originados de devoluções fictas ocorridas a partir de 12 de dezembro de 2008, tendo em vista a edição do Decreto n.º 6.687, de 11 de dezembro de 2008.

### **2. Dos créditos provenientes de devoluções de mercadorias e das obrigações acessórias.**

A Embargante argumentou que:

- i)* Por meio do acórdão 3402-003.015 concluiu-se, pelo voto de qualidade, que a Fiscalização estaria correta. O sistema da Embargante não foi tido por equivalente ao Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque por supostamente não demonstrar a reintegração das mercadorias ao estoque;
- ii)* Especificamente as operações de dezembro/08 envolvendo devoluções e saídas subsequentes fictas a concessionários realizadas com base no Decreto 6.687/08, decorrentes da redução incentivada do imposto,

estabeleceu-se regime próprio de comprovação de ingresso e retorno que não se subsume às regras gerais do art. 388 do RIPI/02;

- iii) No Decreto 6.687/08 a apropriação do crédito não está condicionada a obrigatoriedade de registro das notas fiscais no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou em sistema equivalente), ponto que serviu fundamento para a decisão consubstanciada no acórdão 3402-003.015. Por se tratar de regime especial, os deveres instrumentais veiculados no Decreto 6.687/08 são diversos. Sequer se faz remissão às regras gerais do RIPI/02;
- iv) Há o dever de registro da devolução no estoque (Decreto 6.687/08, art. 3º, § 2º), o que é incontroverso ter havido nos autos, mas não da nota fiscal de devolução no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou em sistema equivalente), o que foi tido por imprescindível no acórdão embargado.

Como já abordado em Resolução, neste ponto, assiste razão a Embargante, uma vez que este Colegiado não se manifestou com referência aos créditos por devolução ficta ocorridos a partir do dia 12 de dezembro/2008.

O Decreto nº 6.687/2008 reduziu alíquotas do IPI como forma de incentivo aos distribuidores de veículos automotores, determinando, para sua efetividade, a realização de devolução e saídas fictas dos produtos que eram de propriedades das concessionárias e ainda não havia sido comercializados, possibilitando que a alíquota reduzida fosse aplicada também aos veículos que já eram de propriedade das revendedoras.

Com isso, poderia o produtor reintegrar em seu estoque, de forma ficta, os veículos novos por ele produzidos e cujas vendas diretas a consumidores finais dos produtos tivessem sido efetuadas em data anterior à publicação Decreto nº 6.687/2008 (12/12/2008) e naquele momento não recebidas pelo adquirente, o que deveria ser formalizado contabilmente mediante emissão de nota fiscal de entrada e de devolução.

Como bem ponderado em Resolução, as Notas Fiscais emitidas comprovam o direito creditório, como dispõe o *caput* dos artigos 3º e 3-A, do referido Decreto nº 6687/2008, que assim dispõe:

Art. 3º As distribuidoras de que trata a Lei no 6.729, de 28 de novembro de 1979, poderão efetuar a devolução ficta ao produtor dos veículos novos de que trata este Decreto, existentes em seu estoque e ainda não negociados até 12 de dezembro de 2008, mediante emissão de nota fiscal de devolução.

§ 1º Da nota fiscal de devolução deverá constar a expressão “Nota Fiscal emitida nos termos do art. 3º do Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008.

§ 2º **O produtor deverá registrar a devolução do veículo em seu estoque, efetuando os devidos registros fiscais e contábeis, e promover saída ficta para a mesma concessionária com a utilização da alíquota vigente no momento da emissão da nota fiscal.**

§ 3º **A devolução ficta** de que trata o *caput* **enseja para o produtor direito ao crédito** relativo ao IPI que incidiu na saída efetiva do veículo para a concessionária.

§ 4º O produtor fará constar da nota fiscal do novo faturamento a expressão “Nota Fiscal emitida nos termos do art. 3º do Decreto n.º 6.687, de 11 de dezembro de 2008, referente à Nota Fiscal de Devolução n.º ....”.

Art. 3º-A **Na hipótese de venda direta a consumidor final** dos produtos de que trata os Anexos I e II deste Decreto, **efetuada em data anterior à da sua publicação e ainda não recebida pelo adquirente, o produtor poderá reintegrar em seu estoque, de forma ficta, os veículos novos por ele produzidos, mediante emissão de nota fiscal de entrada.** (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

§ 1º O disposto no caput somente se aplica na impossibilidade de cancelamento da nota fiscal de saída, nos termos da legislação aplicável. (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

§ 2º O produtor somente poderá emitir a nota fiscal de entrada de que trata o caput quando estiver de posse da nota fiscal comprovando o não-recebimento do veículo novo pelo adquirente. (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

§ 3º Da nota fiscal de entrada deverá constar a expressão: “Nota Fiscal emitida nos termos do art. 3º-A do Decreto n.º 6.687, de 11 de dezembro de 2008.” (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

§ 4º **O produtor deverá registrar a entrada do veículo em seu estoque, efetuando os devidos registros fiscais e contábeis, e promover saída ficta para o mesmo consumidor final com a utilização da alíquota vigente no momento da emissão da nota fiscal.** (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

§ 5º **A reintegração ao estoque** de que trata o caput **enseja para o produtor direito ao crédito** relativo ao IPI que incidiu na saída efetiva do veículo para o consumidor final. (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

§ 6º O produtor fará constar da nota fiscal do novo faturamento a expressão “Nota Fiscal emitida nos termos do art. 3º-A do Decreto n.º 6.687, de 11 de dezembro de 2008, referente à Nota Fiscal de Entrada n.º ..... (Incluído pelo Decreto n.º 6.723, de 2008).

Da leitura do dispositivo acima, é possível concluir que a condição estabelecida para o direito creditório é a saída, devolução e reintegração ao estoque.

A Embargante aduz que:

- i) A documentação juntada aos autos comprova a ocorrência das operações de retorno, com o registro no sistema alternativo de estoque e o refaturamento ficto;
- ii) Por meio das informações constantes do sistema da Embargante (mercadorias fabricadas, datas em que foram industrializadas e comercializadas; os destinatários; as datas em que retornaram ao estabelecimento e os números dos CFOPs), é possível individualizar, no estoque, os veículos recebidos em devolução, ainda que pelo chassi e não pela nota de devolução (como afirmou ser imprescindível o acórdão embargado para as operações amparadas no art. 388 do RIPI/02);

- iii) Há notas fiscais exemplificativas, emitidas pelos próprios revendedores, de saída ficta dos produtos em devolução à Embargante, juntamente com as posteriores notas de saídas, também fictas, desses mesmos bens (vide os números de chassi), promovidas pela Embargante, destinadas aos mesmos remetentes.

Transcrevo as ponderações constantes da Resolução anterior, as quais igualmente adoto como razão de decidir:

**Ressalta-se que foi curto o prazo para que distribuidoras e produtores tomassem as providências, por isso, parece-me justificável a concentração de notas fiscais e devoluções naquele período de dezembro/2008. Aqui, ocorre o contrário do afirmado pela autoridade fiscal, de que meses se passaram sem que a devolução fosse processada.**

Neste caso, a fiscalização assentou a ausência de demonstração da reintegração das mercadorias ao estoque.

**A embargante aduz que, especificamente as operações de dezembro/2008, envolvendo devoluções e saídas subsequentes fictas a concessionários realizadas com base no Decreto mencionado, decorrentes da redução incentivada do IPI, estabeleceu-se regime próprio de comprovação de ingresso e retorno que não se subsume às regras gerais do RIPI, e portanto não está condicionada a obrigatoriedade de registro das notas fiscais no Livro de Registro de controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, como definido pelo artigo 388, do RIPI/2002.**

Como se vê, estamos a nos referir a devoluções que se deram apenas documentalmente (de forma ficta), e que tinham prazo estreito para cumprimento. O conjunto de documentos anexos à impugnação me proporciona informações de que foram observadas as prescrições do art. 3º do Decreto nº 6.687, de 2008.

A recorrente insiste que os seus registros (contábeis e fiscais) estão em condições de atender à prescrição da legislação a respeito. Explica que o conjunto de documentos resulta de um sistema informatizado, e que ele pretende estar consoante o disposto do art. 3º do Decreto nº 6.687, de 2008.

**Tenho como premissa que a observação das formalidades prescritas, em linhas gerais, não podem se sobrepor à verdade material, à justiça e aos princípios que orientam os atos administrativos. Nesse sentido, ressalto a importância da contabilidade e dos registros fiscais, valorizados pela ordem jurídica; e a expectativa que os avanços tecnológicos e as funcionalidades e benefícios dos sistemas informatizados atendam às normas que disciplinam as práticas contábeis e as referentes aos registros fiscais.**

**Neste passo, considerando os dados e informações registradas nos documentos anexo aos autos, visto que os mesmos foram trazidos extemporaneamente pela Recorrente e, portanto, não foram analisados pelo agente fazendário da origem do processo, e que esses documentos podem esclarecer ou demonstrar, à solução do litígio, não resta dúvida de que a adoção do princípio da verdade material no PAF consiste em uma providência que resulta na melhor aplicação do Direito e da Justiça e por isso deve sempre ser perseguida.** (sem destaques no texto original)

Diante da dúvida levantada através da documentação trazida aos autos pela Recorrente, foi determinada à Unidade de Origem a análise e esclarecimentos sobre a comprovação de tais devoluções fictas.

Destaco a resposta da Fiscalização apresentada em Informações Fiscais de fls. 5117 a 5126, assim consignada:

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.**

**À luz da legislação vigente à época dos fatos aqui citada e transcrita, não vejo como não aplicar às devoluções fictas o mesmo tratamento fiscal das devoluções normais.**

(...)

Ao verificar a Escrituração Contábil Digital relativa ao mês de dezembro de 2008, mês da ocorrência das devoluções fictas, entregue pela reclamante, que tem o código de identificação do arquivo (Hash) F1802C825FE20A377623ADECFF0EB74F865E426C2, não consegui visualizar o registro dessas operações, nas contas informadas nos embargos. Dessa forma, solicitei, através do item 1 do Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência (ANEXO D - 01), o seguinte:

1. *“Nos Embargos do Contribuinte, de fls. 5075 a 5082 do processo acima mencionado, há a seguinte expressão: “...atendendo ao dever de fazer os “devidos registros contábeis e fiscais” (cf. Decreto 6.687/08, art. 3º, § 2º) as existências de **documentos contábeis** (compostos por rubricas próprias – “Razão” que revelam as devoluções fictas (contas 36030400 e 36030402) e ulteriores refaturamentos fictos (contas 80000001 a 80000004, 80000008 a 80000014))...”. Estas contas constantes da Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mês de dezembro de 2008, entregue pelo contribuinte, com a Identificação do Arquivo (Hash) F1802C825FE20A377623ADECFF0EB74F865E426C2, encontram-se no Anexo 1 deste Termo, que está em um arquivo no formato PDF em um CD entregue junto com este Termo, devidamente autenticado por intermédio do aplicativo “Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais” (SVA), versão 3.2.9. **Demonstrar como tais contas comprovam***

(...)

Transcorrido o prazo concedido, a requerente apresentou a segunda parte da resposta, ANEXO D - 03, e com relação ao item 1 informou o seguinte:

(...)

Essa documentação foi apresentada em 30 arquivos formato .xlsb, sendo 15 relativos ao veículo Parati e outros 15 relativos ao veículo Saveiro. Estou anexando ao presente processo, para efeito de exemplo, dois arquivos (Modelo 415 Parati - 088722\_xlsb e Modelo 420 Saveiro - 087890\_xlsb) em seu formato original (ANEXO D – 04) e a impressão de seus conteúdos (ANEXO D – 05 e ANEXO D – 06). Cada arquivo é constituído de três planilhas: Venda, Cancelamento 122008 e Refaturamento 122008.

(...)

A apresentação de planilhas, prints de tela de seu sistema interno **não podem ser considerados documentos comprobatórios de incorporação do produto ao estoque**. Livros de Registro de Entrada e de Saída e Notas Fiscais de Entrada também não comprovam a reintegração do produto ao estoque, esses elementos somente comprovam que o produto entrou e saiu do estabelecimento, não necessariamente retornando ao estoque.

Os Razões das contas informadas pela reclamante, constantes da ECD de dezembro 2018, estão impressas no ANEXO D – 07. As contas são as seguintes:

(...)

Para não pairarem mais dúvidas quanto aos créditos de devolução ficta, **com o objetivo de apartá-los dos créditos de devolução normal**, solicitamos, por intermédio dos itens 2 e 3 do Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência (ANEXO D - 01), o seguinte:

2. *Preencher a planilha com o nome “Devolução Ficta Notas Fiscais Creditadas em 2008”, que está em um arquivo no formato EXCEL em um CD entregue junto com este Termo, devidamente autenticado por intermédio do aplicativo “Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais” (SVA), versão 3.2.9. Na planilha as colunas em amarelo deverão ser preenchidas com os dados relativos às notas fiscais de devolução ficta e o CFOP que foi feito o crédito do IPI na escrita fiscal;*

(...)

*as colunas em azul deverão ser preenchidas com os dados relativos às notas fiscais de saídas originárias; as colunas em cor verde deverão ser preenchidas com os dados relativos às notas fiscais de saída ficta e as colunas na cor cinza deverão ser preenchidas com os dados do veículo;*

3. *Cópias de todas as Notas Fiscais de Entrada Fictas relacionadas na planilha acima.*

Em 03/08/2018 a reclamante apresentou a terceira parte da resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência, constante do ANEXO D - 08. A planilha analisada foi a apresentada junto com essa resposta e se encontra no ANEXO D – 09.

Nessa planilha consta como o total do montante creditado a título de “Devolução Ficta” o valor de R\$ 23.691.796,53, sendo R\$ 162.438,28 com o CFOP 1.201, R\$ 16.836.495,80 com o CFOP 1.410, R\$ 364.458,13 com o CFOP 2.201 e R\$ 6.328.404,32 com o CFOP 2.410.

Ou seja, de um total de **R\$ 29.645.203,80**, constante no Auto de Infração como “Crédito Indevido por Devolução ou Retorno de Produto” no mês de dezembro de 2008, **R\$ 5.953.407,27 são devoluções ou retornos normais**, sem questionamentos no presente momento.

(...)

Ao confrontarmos todas as cópias de notas fiscais apresentadas com a planilha em questão podemos verificar as seguintes situações:

- 382 Notas Fiscais não foram apresentadas, com um crédito de IPI totalizando **R\$ 979.683,45**, relacionadas no ANEXO D - 10;
- 175 Notas Fiscais não se enquadravam no prescrito no §1º, art. 3º, do Decreto 6.687/2008, acima transcrito, que determina que a nota fiscal de devolução deverá constar a expressão “Nota Fiscal emitida nos termos do art. 3º do Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008”. Sem essa expressão não há como diferenciar uma devolução ficta de uma devolução comum. Estas notas totalizam um crédito de IPI de **R\$ 429.051,64**. Essas Notas Fiscais estão relacionadas no ANEXO D - 11 e suas cópias nos ANEXO D – 12 A a G;
- 7 Notas Fiscais são de emissão própria e de saída, imprestáveis para comprovar créditos por devoluções, perfazendo um total de **R\$ 21.507,10** de crédito de IPI. Essas Notas Fiscais estão relacionadas no ANEXO D - 13 e suas cópias no ANEXO D - 14;
- 8.754 Notas Fiscais de devoluções fictas, num montante de **R\$ 22.261.554,34** de IPI creditado, relacionadas no ANEXO D - 15.

Em suma, de um total de **R\$ 23.691.796,53**, alegados pela reclamante como sendo crédito por devoluções fictas, **R\$ 22.261.554,34** foram demonstrados pelas Notas Fiscais apresentadas. **Isso não significa que o crédito do IPI possa ser aceito por todas as razões acima mencionadas.**

Conforme informações trazidas em Recurso Voluntário, em razão de movimentar grande número de mercadoria, a empresa utiliza para controle integrado de gestão um *software* ERP denominado SISTEMA SAP, o qual integra e interliga suas atividades comerciais ao sistema de emissão de Notas Fiscais Eletrônicas e ao lançamento das informações no SPED.

Neste sistema constam as seguintes informações: (i) as mercadorias fabricadas; (ii) datas em que industrializadas e comercializadas; (iii) destinatários; (iv) datas em que retornaram ao seu estabelecimento; (v) números (v.1) notas fiscais e (v.2) CFOPs; (vi) tributos IPI e ICMS devidos; (vii) NCMs e (viii) chassis; (ix) descrição analítica e (x) consolidação das devoluções totais de controle das mercadorias e estoque.

**Especificamente com relação à devolução ficta, nos termos da legislação acima tratada (artigo e 3º e 3-A, § 2º do referido Decreto nº 6687/2008)**, diante do levantamento apontado em Relatório de Diligência, considero que o controle de estoque está suficientemente comprovado através de registros contábeis, Notas Fiscais e demais documentos hábeis, possibilitando suprir a condição prevista na legislação em análise para concessão do direito pleiteado.

Pelas razões acima demonstradas, entendo que deve ser dado parcial provimento aos Embargos Declaratórios, para que seja aplicado o resultado apurado em Diligência Fiscal.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, voto por acolher parcialmente os Embargos de Declaração para sanar o vício apontado, com atribuição de efeitos infringentes para que sejam reconhecidos os créditos de IPI originados de devoluções fictas ocorridas a partir do dia 12 de dezembro/2008, no valor de R\$ 22.261.554,34 (vinte e dois milhões, duzentos e sessenta e um mil, quinhentos e cinquenta e

quatro reais e trinta e quatro centavos), passando o presente voto a integrar os fundamentos do Acórdão nº 3402-003.015, com a seguinte Ementa:

**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.

**CRÉDITO BÁSICO DE IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO FICTA. COMPROVAÇÃO. 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 ficta, nos moldes previstos no artigo e 3º e 3-A, § 2º do referido Decreto nº 6687/2008, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto.

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE**

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete (art. 56 da MP nº 2.15835/2001), 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 Parcialmente Provido.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos