



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10860.721673/2015-15
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.500 – 3ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria 40.858.4327 -IPI - BASE DE CÁLCULO - Inclusão de fretes na base de cálculo
 40.857.4326 - IPI - SUSPENSÃO - Venda com o fim específico de exportação
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS
 AUTOMOTORES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete, inteligência do art. 56 da MP n° 2.15835/ 2001, está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

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

Relatório

Trata o presente processo auto de infração (e-fls. 04 a 23) referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI apurado no período de 31/03/2011 a 31/12/2015, no valor de R\$ 270.951.448,15, aí somados: principal de R\$ 132.180.949,85, multa de ofício de R\$ 99.135.712,15, e juros de mora (calculados até 30/03/2016) de R\$ 39.634.786,55. A contribuinte teve ciência da autuação em 31/03/2016.

As infrações que deram azo à autuação foram:

a) aquisição de terceiros e importação em nome próprio de mercadorias que deveriam entrar no estabelecimento com suspensão de IPI, em razão de que este regime é de adoção obrigatória para indústrias do setor automotivo quando tais mercadorias forem destinadas à sua produção; além disso, mercadorias de uso e consumo propiciaram, indevidamente, créditos de IPI, bem como, mercadorias descritas em língua estrangeira, ou seja, indeterminadas, também propiciaram créditos de IPI;

b) deixar de recolher IPI em decorrência da utilização indevida de créditos relativos à devolução de mercadorias vendidas;

c) utilizar-se, indevidamente, de valores escriturados a seu favor em razão de fruição indevida de "crédito presumido IPI-frete".

O detalhamento das infrações encontra-se na Relatório Fiscal, às e-fls. 24 a 47.

A empresa apresentou impugnação ao lançamento, às e-fls. 1268 a 1300. Já a 2ª Turma da DRJ/RPO, em 26/08/2016, no acórdão nº 14-62.509, às e-fls. 14015 a 14032, apreciou a impugnação para considerá-la improcedente, mantendo o crédito tributário lançado.

Irresignada, a empresa interpôs recurso voluntário ao CARF, às e-fls. 14042 a 14079. Em apertada síntese, a contribuinte, conforme extraído do relatório do acórdão recorrido, alegou:

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

(ii) a improcedência da glosa dos créditos realizadas :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, no acórdão nº 3402-004.087, apreciou o recurso voluntário em 27/04/2017, às e-fls. 14106 a 14138, dando-lhe provimento parcial. Tal acórdão teve as seguintes ementas:

REGIME ESPECIAL ART. 56, MP 2.15835/ 2001. CRÉDITO PRESUMIDO.

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

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

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

CRÉDITO. LÍNGUA ESTRANGEIRA.

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

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

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

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

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle

da Produção e do Estoque ou de sistema de controle equivalente. O sistema adotado pela empresa apenas indica a data da emissão da nota de devolução/cancelamento e o seu motivo, não constando o número das notas de devolução cuja escrituração no sistema equivalente de controle de estoque é exigida pelos artigos 231, II, 'b' e 234 do RPI/2010 como condicionante para o aproveitamento do crédito.

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

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

O referido acórdão teve a seguinte redação:

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

Recurso especial da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada para ciência do acórdão de recurso voluntário, em 18/05/2017 (e-fl. 14140), e interpôs o recurso especial de divergência de e-fls. 14141 a 14155, em 19/06/2017.

Aponta divergência quanto a matéria relativa à glosa dos créditos presumidos relativos ao frete, fundamentados no art. 56 da MP 2.158-35/2001. Toma por base o acórdão nº 3201-002.247 como paradigma da divergência e, com base nele conclui:

Enquanto o acórdão recorrido cancelou a glosa por entender desnecessária a segregação dos valores do frete em nota fiscal, o acórdão paradigma manteve a exigência sob o entendimento de que há necessidade do destaque na nota fiscal.

Em 04/08/2017, o então Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de

09/06/2015, apreciou o recurso especial da Fazenda, no despacho de e-fls. 14158 a 14161, e deu-lhe seguimento, admitindo a discussão na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 14170) do acórdão nº 3402-004.087, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, de e-fls. 14.141 a 14.155, e do despacho de sua admissibilidade, em 19/03/2018 (e-fl. 14173). Em 03/04/2018, ela apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, às e-fls. 14209 a 14229.

Preliminarmente, aponta razões para o não conhecimento do Recurso especial da Procuradora, pois tratar-se-ia de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico. O acórdão paradigma conclui que não teria havido a comprovação da inclusão do frete no preço do produto, seja pelo destaque na nota fiscal, seja por qualquer outro meio de prova. Já o acórdão recorrido admite que houve comprovação da inclusão do preço do frete no preço dos produtos (por meio de contratos e demonstrativos), ainda que de forma exemplificativa, e isso não foi posto em cheque na autuação. Logo, infere que se houvesse a mesma comprovação no caso do paradigma, a decisão seria pela regularidade dos créditos presumidos em relação aos fretes.

Além do exposto anteriormente, não houve a análise da legislação tributária que ensejaria a divergência, isso porque o recorrido toma por base a Solução de Consulta nº 26/2012, uma de suas principais fundamentações para formação da convicção do relator, e o paradigma, não a analisa.

Já em relação ao mérito, reforça a argumentação utilizada em seu recurso voluntário quanto desnecessidade de que o frete seja destacado nas notas fiscais para a obtenção dos créditos pretendidos, desde que seja ele cobrado juntamente com o preço dos produtos, integrando a base de cálculo do IPI, conforme exigência legal. Tal integração no preço foi reconhecida pela decisão recorrida, em vista dos elementos probatórios carreados pela empresa, quais sejam: (1) demonstrativo analítico dos valores que compõem o preço dos produtos (os quais compreendem receita de transporte); (2) CTRCs emitidos em face da Recorrida; (3) registro do valor do CTRC no livro de entrada; (4) controle do sistema interno; e (5) DANFES.

Assim, comprovado o atendimento da condição legal de o frete compor o preço de venda e não exclusivamente o seu destaque na nota fiscal, atingindo o objetivo buscado no regime especial do art. 56 da MP 2.158-35/2001, haveria que ser mantido o acórdão recorrido, com a negativa de provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda.

Embargos de declaração da contribuinte

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 14170) do acórdão nº 3402-004.087, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, de e-fls. 14.141 a 14.155, e do despacho de sua admissibilidade, em 19/03/2018 (e-fl. 14173). Em 26/03/2018, às e-fls. 14176 a 14182, manejou embargos de declaração àquele acórdão, indicando nele a existência de omissões e contrariedades.

Nos embargos, alega omissão do aresto na análise de documentação comprobatória de que os fornecedores destacaram o IPI tributado, o que a induziria, de boa-fé, a considerar não serem eles sujeitos a suspensão e realização do registro do créditos

correspondente; o referido aresto não fez qualquer consideração quanto à boa-fé da contribuinte. Além disso, ao deixar de ter apreciado argumentação específica, no sentido de que, para as devoluções e saídas fictas do Decreto 7.725/2012, para as quais houve o estabelecimento de sistema próprio de registro, apenas seriam aplicáveis as disposições do art. 388 do RIPI/02, incidiu, igualmente, em outra omissão. Outrossim, o aresto embargado incorreria em obscuridade, por referendar a glosa do crédito registrado com base no Decreto nº 7.725/2012, que de fato regeria os deveres instrumentais em discussão, alegando descumprimento de determinações impostas pelo RIPI/2002.

O Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento no despacho de e-fls. 14231 a 14235, em 11/04/2018, rejeitou os embargos da contribuinte, forte no § 3º do art. 65 do Anexo II do RICARF.

Recurso especial de divergência da contribuinte

A contribuinte interpôs recurso especial de divergência ao acórdão nº 33402-004.087, em 14/05/2018, às e-fls. 14360 a 14384.

Aponta a divergência em 3 matérias, com os respectivos acórdãos paradigmas, conforme tabela resumo a seguir:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS PARADIGMAS
1.	Validade da apropriação de créditos de IPI em função do afastamento indevido da suspensão	3401-003.189
2.	Direito ao crédito de IPI decorrente de devoluções e retornos	9303-006.481 3302-003.056
3.	Direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos de uso e consumo	3402-000.375 3402-003.810

Indica a divergência 1. com a seguinte conclusão:

De um lado, o acórdão recorrido entendeu que a subsunção dos produtos em questão ao regime de suspensão impede o creditamento pelo adquirente, ainda que haja destaque do tributo pelo fornecedor. De outro, o acórdão paradigma consignou que “o aproveitamento de créditos por sistemática indevida é neutralizada pelo fato de que a materialidade que baseou o equívoco interpretativo ao mesmo tempo justifica a existência de um direito creditório de igual valor e sentido contrário”.

A divergência 2. é assim resumida:

Enquanto o acórdão recorrido entendeu que seria indispensável o registro de uma série de informações, inclusive das notas fiscais, no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou equivalente para assegurar o crédito, os acórdãos paradigmas entenderam que bastaria a prova de reintegração dos produtos ao estoque, o que poderia ser feito por qualquer meio que permita atingir tal finalidade

Por fim, com relação à divergência 3., a recorrente assim a demonstra:

a) no recorrido:

(...) foram mantidas glosas de itens que têm exatamente a mesma natureza, sem que tenha existido uma efetiva verificação presencial do uso desses produtos – o lançamento se deu com base exclusivamente na “descrição trazida pela fiscalização, de que se tratam de ‘materiais de limpeza, ferramentas, líquidos para lavagem e lubrificação’.

b) no paradigma:

(...) a Turma concluiu por “reverter as glosas que recaíram sobre os seguintes itens: (i) óleos e lubrificantes (destinados à limpeza e assepsia); e, ainda (ii) outros produtos (aditivos, detergentes e sanitizante) utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água”

Nessa matéria conclui que seria ônus da fiscalização demonstrar que os produtos não se subsumiam ao conceito de insumo, havendo divergência quanto ao ônus probatório entre os paradigmas.

O então Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no despacho de e-fls. 14388 a 14399, em 18/05/2018, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, analisou o recurso especial, concluindo por dar-lhe parcial seguimento, para admitir a discussão da matéria 1. em relação à divergência quanto à possibilidade de apropriação de crédito de IPI indevidamente destacado em notas fiscais que documentaram saídas que deveriam ter sido cursadas sob suspensão do imposto.

Cientificada do despacho em 08/06/2018 (e-fl. 14403), a contribuinte a ele interpôs o agravo de e-fls. 14407 a 14414, em 14/06/2018, com base no inc. III do art. 71 do Anexo II do RICARF.

Quanto a não admissão do recurso para a matéria 2 (créditos das devoluções e retornos) a agravante afirma, em resumo, que a decisão agravada se equivocou quanto aos aspectos fáticos e jurídicos dos acórdãos paradigmas. Ao contrário do que sustenta o r. despacho, os acórdãos paradigmas e recorrido deram interpretação diversa à legislação tributária, notadamente quanto à necessidade de preenchimento do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque e da escrituração de notas fiscais para fins de creditamento quando há devoluções e retornos de produtos ao estoque.

Relativamente à inadmissão da matéria 3 (créditos de produtos de uso e consumo), preliminarmente, afirma que o despacho agravado deixou de se pronunciar acerca da divergência apontada no recurso especial relativamente ao acórdão nº 3402-003.810, também indicado como paradigma. No mérito, que o paradigma nº 3402-000.375, demonstrou cabalmente a divergência, pois o nele consta que não há necessidade de contato físico com o produto final para serem caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, contrariando o entendimento do acórdão *a quo*.

A Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF apreciou o agravo, em 04/07/2018, no despacho de e-fls. 14426 a 14428 e acatou a preliminar de falta de análise da divergência em relação ao acórdão paradigma nº 3402-003.810, acolhendo parcialmente o agravo para que retornassem os autos à 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento visando a exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da divergência considerando-se também esse paradigma.

No despacho de e-fls. 14430 a 14436, em 10/07/2018, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, retomou a apreciação do recurso especial de

divergência da contribuinte, relativamente à matéria 3, apenas. Nesse quadro, adotou a análise do despacho de e-fls. 14388 a 14399 com relação ao paradigma 3402-000.375 e apreciou a divergência posta em relação ao paradigma nº 3402-003.810. Relativamente a este, afastou a análise por se tratar de interpretações dadas pelo mesmo colegiado prolator do acórdão recorrido, o que descumpra o requisito do caput do art. 67 do RICARF, considerando-o sua definitividade em razão do disposto no § 2º do art. 71 do RICARF.

O despacho de admissibilidade de recurso especial de e-fls. 14430 a 14436 foi cientificado à contribuinte em 20/07/2018 (e-fl. 14442), sem que constasse qualquer manifestação dela até 28/09/2018, data em que houve a apreciação do agravo. Essa apreciação levou em consideração a integração desse despacho àquele de e-fls. 14388 a 14399. A análise resultou no despacho de e-fls. 14445 a 14452, com a rejeição do agravo da contribuinte, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial, conforme proposto pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

Por fim, foi dada ciência à agravante do despacho de e-fls. 14445 a 14452, em 03/10/2018 (e-fl. 14457).

Contrarrrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do despacho em 17/10/2018 (e-fl. 14461) e apresentou contrarrrazões ao recurso especial de divergência da contribuinte em 24/10/2018, às e-fls. 14462 a 14469. O Procurador, com base no Relatório Fiscal, adota a argumentação do acórdão recorrido para sustentar a denegação de seguimento do recurso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Análise do recurso especial de divergência da Fazenda

Conhecimento

O recurso é tempestivo.

Em que pesem as considerações da contribuinte em suas contrarrrazões, concordo com o entendimento da Presidente da CSRF, quanto à existência de divergência jurisprudencial.

De fato, como salientou a empresa em suas contrarrrazões, o acórdão recorrido centrou-se na questão probatória, acerca da inclusão do valor do frete no preço do produto. Sabemos que a divergência não se estabelece em sede de instrução probatória. Assim, poder-se-ia concluir pela inoccorrência da divergência suscitada.

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

Com efeito, nesse caso não se discute o mérito da prova, mas sim o critério de incidência da norma sobre ela, para definir se, para o creditamento do valor do frete:

- seria necessário o destaque do valor na NF;
- bastaria que a venda posterior tenha sido realizada na modalidade CIF; ou
- outro critério jurídico aplicável.

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

Mérito

Recentemente, 24/01/2019, e adotei o posicionamento expresso no acórdão nº 9303-007.911, do processo nº 10860.721154/2012-12, justamente, porque naquele processo, ficou evidenciado que os valores de fretes pagos aos transportadores não eram diretamente atribuídos às vendas realizadas, talvez o fossem de forma indireta, pela média, ou por critérios outros que não os exigidos pela legislação que concedia o crédito presumido.

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

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

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

O primeiro ponto afasta de plano a ideia trazida pela contribuinte de que seria possível admitir-se alguma forma de equalização dos valores de frete, ou mesmo um preço médio.

A legislação da época, MP 2.158-35/2001, dispunha:

(...)

§1º O regime especial:

(...)

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

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput, em todas as operações de saída do estabelecimento industrial; (...)

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

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

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

Pela leitura da decisão recorrida, verifica-se que, no caso, não havendo cobrança do frete na nota fiscal, comprovou-se apenas que a contribuinte: a) paga frete à transportadora e b) cobra preço fechado do cliente. Ora, isso implica a inevitável conclusão de que o que está sendo eventualmente repassado no preço é, no máximo, um valor médio de frete e não o valor específico do frete de cada venda.

Para fins de esclarecimento, encontram-se a seguir reproduzidos os termos da referida decisão, na parte que interessa, à e-fl. 14113:

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

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

Ou seja, os valores de fretes pagos aos transportadores não eram diretamente atribuídos às vendas realizadas, talvez o fossem de forma indireta, por critérios outros que não os exigidos pela legislação que concedia o crédito presumido.

Quiçá isso fosse relevante para a contribuinte por questões de mercado ou de logística na distribuição dos veículos, mas, no meu entender, não atendia a condição da norma

então vigente: cobrar o preço do serviço de transporte juntamente com o preço dos veículos em todas as operações de saída. Me parecem irrelevantes as considerações sobre vantagens ou desvantagens para a tributação do IPI na aplicação deste ou daquele critério, o que deve valer é o critério disposto na lei à época dos fatos.

Dessa forma, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto a essa matéria, restabelecendo a glosa do crédito presumido de IPI sobre o frete.

Análise do recurso especial de divergência do sujeito passivo

O recurso especial da contribuinte é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais, por isso dele conheço.

Mérito

Tal matéria já foi abordada nesta Turma, em 13/03/2018, no acórdão nº 9303-006.481, em relação à mesma contribuinte, inclusive com oposição do mesmo paradigma. Naquele aresto, a Turma por maioria, seguiu o voto do relator, i. conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que peço vênha para aqui reproduzir tomando-o como razão de decidir:

... matéria controvertida diz com os créditos referentes às aquisições de materiais que saíram do fornecedor com suspensão de IPI e que foram empregados em certos produtos autopropulsados.

A divergência também aqui é manifesta, uma vez que, enquanto o acórdão recorrido decidiu no sentido de que as aquisições assim realizadas não geram direito ao crédito, mesmo que indevidamente destacado nas notas fiscais, o acórdão paradigma entendeu de forma divergente, como facilmente comprova a própria ementa da decisão:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008 CRÉDITO.
IMPOSTO DESTACADO INDEVIDAMENTE.
POSSIBILIDADE.

Pode gerar crédito o IPI relativo a aquisições de insumos com destaque indevido do imposto nas notas fiscais quando há elementos concorrentes que comprovam a veracidade material da operação. (Acórdão nº 3401-003.189).

E, no mérito, diferentemente da matéria anterior, concordamos com a interpretação encartada no acórdão recorrido.

Se o pagamento foi indevido – e isso o recurso especial já não discute mais –, vale dizer, se os materiais saídos do estabelecimento do fornecedor foram tributados, quando, pela suspensão prevista em lei, não deveriam, o caso trata, pura e simplesmente, de pagamento indevido, hipótese em que exsurge legítimo o direito à restituição, com fundamento no art. 165, inciso I, do CTN.

Ora, para que o crédito de IPI seja legítimo, não basta tão só o pagamento. É necessário que o IPI seja devido, em conformidade com a legislação que o disciplina. De outro modo,

quem passaria a legislar seria o contribuinte, não mais o legislador.

Imagine-se o seguinte exemplo: um determinado contribuinte de IPI, que, em determinado período de apuração, tem créditos em valores significativamente superiores ao débitos do imposto, resolve acertar-se com um outro contribuinte de IPI, no qual a situação é inversa (mais débitos do que créditos), a fim de que, a despeito da previsão de suspensão do imposto nas saídas de seus produtos industrializados para este último, passem a tributá-las, como se devido fosse o IPI. Obviamente, ambos se beneficiariam: o primeiro, porque reduziria, por via oblíqua, o montante dos créditos do IPI, recebendo do segundo, em pecúnia, o valor correspondente à redução (e nada pagaria de imposto, em face da cobertura de crédito). O segundo, porque recolheria menos imposto do que o que seria devido fosse o imposto não destacado (obviamente, o valor do imposto indevidamente pago por este àquele seria compensado com o seu recolhimento a menor no prazo de vencimento).

No exemplo dado, haveria como que uma antecipação de ressarcimento, pois o contribuinte não precisaria encerrar o trimestre-calendário para, aí sim, apresentar o correspondente pedido na forma preconizada nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (vide art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999).

O exemplo que de vimos de fornecer somente reafirma o que antes já antecipamos: o IPI, como de resto todos os demais tributos, incidem ou não incidem a depender da subsunção do fato ocorrido à previsão legal, a sua hipótese de incidência – hipótese que, obviamente, não pode ser modificada pela intenção (ou "distração") dos contribuintes envolvidos na operação.

Dessarte, voto por negar provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por:

a) conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento; e

b) conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

