Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11065.723926/2017-95

Processo nº	11065.723926/2017-95
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3302-002.238 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de dezembro de 2021
Assunto	IPI
Recorrente	TOYOTA DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem analise os documentos apresentados em sede recursal, nos termos do voto do relator designado. Vencido o Conselheiro Jorge Lima Abud (relator) que dava provimento ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro Raphael Madeira Abad para redigir o voto vencedor

documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

Relatório

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. **2**

SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial		CNPJ	
TOYOTA DO BRASIL LTDA		59.104.760/0006-04	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA TOYOTA	9005		(15) 31781542
Bairro	Cidade/UF		CEP
ITAVUVU	SOROCABA/SP		18079755

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2945	10.103.566,11
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		Valor 4.425.031,89
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 7.577.674,52
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 22.106.272,52

Valor por Extenso

VINTE E DOIS MILHÕES, CENTO E SEIS MIL, DUZENTOS E SETENTA E DOIS REAIS E CINQÜENTA E DOIS CENTAVOS

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

> O contribuinte acima identificado insurgiu-se contra o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 2 a 12.
>
> Referida autuação se deveu a glosa de crédito presumido do frete (MP n° 2.158-35, de 2001, art. 56)
>
> O crédito presumido sobre o frete cobrado pela prestação do serviço de transporte está disciplinado no art. 56 da Medida Provisória 2158-35 de 2001:
>
> 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:
>
> sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;
>
> sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial; (Redação dada pela Lei n° 11.827, de 2008)"
>
> Portanto, a cobrança do frete juntamente com o preço do produto é condição para utilização do crédito presumido.
>
> Em resumo, eis o entendimento da Fiscalização:
>
> Nesse contexto, sendo o lançamento operação por operação, o único documento hábil de prova é a nota fiscal - NF.
>
> Dessa forma, considerando que:
>
> O objetivo do art.56 da Medida Provisória n° 2.113 -30 (atual MP n°2.158-35) foi estimular a inclusão do frete na ba se de cálculo do IPI conforme mostra a exposição de motivos da MP N° 2.113-30;
>
> O art.413 do RIPI/2010 dispõe que o frete deve ser incluído em campo próprio e no "cálculo do imposto";
>
> O único meio hábil de prova é a nota. fiscal - NF,
>
> Esta fiscalização entende que a fiscalizada não cumpriu os requisitos exigidos no Regime Especial pois a intenção da legislação foi destacar este valor no campo próprio

da nota fiscal para que o mesmo pudesse ser identificado. Tendo em vista que o Regime Especial é uma opção feita pela empresa, não há razão para deixar de informar o valor de cada frete no campo próprio da nota fiscal. Se o objetivo do Regime Especial instituído em 2001 era obrigar as empresas a incluir o frete na base de cálculo do IPI e facilitar e racionalizar os procedimentos de arrecadação e fiscalização, o frete deve estar identificado na Nota Fiscal.

Por outra parte, a Lei 6.729 de 28 de novembro de 1979, com redação dada pela Lei n° 8.132, de 1990, que disciplina a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores, assim dispõe acerca do assunto:

Art. 13. É livre o preço de venda do concessionário ao consumidor, relativamente aos bens e serviços objeto da concessão dela decorrentes. (Redação dada pela Lei n° 8.132, de 1990)

1° Os valores do **frete**, seguro e outros encargos variáveis de remessa da mercadoria ao concessionário e deste ao respectivo adquirente **deverão ser discriminados, individualmente, nos documentos fiscais pertinentes.** (Incluído pela Lei n° 8.132, de 1990)

Pertinente ainda ressaltar outro aspecto, desta vez, concernente ao conceito de frete propriamente dito. A despesa de frete apresenta a natureza específica de pagamento pela contratação de um meio de transporte para a movimentação externa de bens. Por decorrência, o conceito de frete não alcança despesas que exibam natureza nitidamente diversa e representem e recebam o tratamento de custo geral da produção, posto que, nesse caso perderia a natureza de frete.

Mas vejamos no caso ora em tela. Segundo a tese da fiscalizada, na composição do preço de venda dos respectivos produtos está incluído o frete, uma vez que todas as despesas se encontram incluídas na formação do preço de venda, então, no preço cobrado, também se encontram inseridas tais despesas, dentre as quais o valor do frete contratado. Ocorre que ao optar por, supostamente, levar as despesas de transporte à composição do preço de venda, o sujeito passivo deu a tais dispêndios a natureza de custo da produção, deixando de lhes aplicar o tratamento de frete. Em tal hipótese, o valor do transporte não necessita, de fato, ser destacado em nota fiscal, uma vez que integraria o "preço do produto", mas também **perde a natureza de frete**.

Vale ressaltar que, ao usufruir de um regime de apuração tributária especial que implica em contrapartida, esta deve estarirrefutavelmente

comprovada/demonstrada. Ou seja, nesse caso, o ônus da prova é do contribuinte que usufruiu de um benefício desde que cumpra com as condições estabelecidas e, portanto, tem o dever de demonstrar o implemento da contrapartida.

Ante o exposto, pode-se afirmar que a fiscalizada, de fato, promoveu a saída de seu estabelecimento de mercadorias sem que houvesse a inclusão, na base de cálculo do IPI, do valor pago pela prestação dos serviços de transportadoras terceirizadas. Ou seja, mesmo sem cumprir integralmente as premissas taxativas elencadas no dispositivo normativo, apurou-se que o procedimento ordinário da contribuinte é beneficiar-se dispondo destes créditos presumidos em sua integralidade de forma indevida.

Dessa forma, os créditos foram aproveitados ilegitimamente e, portanto, tal fato enseja que seja efetuada a glosa de ofício dos valores escriturados.

Em sua Impugnação, a autuada registra que:

forma o preço de seus veículos tomando diversas variáveis na definição do valor final, sendo as principais: custo/despesa de produção composto por matéria prima, mão de obra direta/indireta, frete, propaganda, despesas administrativas, despesas financeiras, variação cambial, tributos, dentre outros e também usando como parâmetro o valor de mercado de bens semelhantes e políticas comerciais. Por fim, após a composição de todas as variáveis citadas, tem-se o resultado, capturado pela diferença entre preço (receita) e os custos vinculados a operação (custos de produção, despesas de entrega e eventuais outros gastos).

Documento nato-digital

(...)

A argumentação da fiscalização é totalmente descabida no sentido que caso se opte por levar a despesa de frete na formação do preço, tal despesa perderia a natureza de frete.

Nesse aspecto, indispensável trazer o ensinamento de Láudio Camargo Fabretti4, de que as despesas de frete são consideradas despesas operacionais e necessariamente devem ser inclusas a formação de preço:

Pode-se concluir, portanto, que o frete é uma despesa e necessariamente está inclusa no processo de formação de preço, não prosperando a argumentação da fiscalização e por consequência o AIIM.

Para deixar ainda mais nítida a influência do frete, tem-se o Demonstrativo de Resultado - DRE do ano de 2013 (**juntado ao processo às fls. 149**), que demonstra o efetivo resultado da operação de venda da impugnante que tomou como base a formação do preço praticada nos períodos relatados.

DRE (DEMONSTRATIVO DE RESULTADO - TOYOTA DO BRASIL)

VEICULO - ETIOS

Valores em MR$

JANEIRO/DEZEMBRO - 2013		JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
Volume de Venda		4.710	4.796	6.093	6.351	5.435	6.206	3.905	5.669	4.065	3.980	5.359	5.813	62.382
	Receita com vendas	126.596	132.244	169.195	168.352	142.326	162.682	102.415	146.497	106.266	103.834	140.602	154.606	1.655.617
	Despesa com Vendas	2.461	2.259	34.641	9.189	9.389	11.672	8.010	9.566	5.075	6.497	3.957	(12.033)	90.682
	Frete (Centro distribuição à concessionár	5.732	5.227	7.047	9.628	4.866	6.929	5.019	8.585	5.353	3.504	5.602	5.313	72.805
Vendas Totais		118.402	124.758	127.508	149.534	128.073	144.082	89.386	128.346	95.838	93.833	131.043	161.326	1.492.130
	CMV (Custo mercadoria vendida)	133.753	134.212	168.119	170.492	152.347	175.076	118.613	160.811	121.155	121.308	151.805	159.684	1.767.375
Lucro Bruto		(15.351)	(9.454)	(40.611)	(20.958)	(24.274)	(30.995)	(29.226)	(32.464)	(25.317)	(27.475)	(20.762)	1.643	(275.244)
	Despesa com Vendas	10.419	14.457	23.318	3.464	7.724	19.964	9.276	6.623	11.433	21.363	4.897	6.311	139.249
	Despesa administrativa	2.654	2.298	2.284	4.826	4.831	4.506	4.059	4.489	4.311	2.286	3.716	3.640	43.900
Lucro operacional		(28.424)	(26.209)	(66.213)	(29.248)	(36.829)	(55.464)	(42.561)	(43.576)	(41.062)	(51.124)	(29.375)	(8.308)	(458.393)

Como observa-se o frete é uma variável que foi incluída na "Receita com vendas", ou seja, foi computada no valor do preço do veículo, pois foi uma despesa que foi paga pela impugnante. Caso por hipótese, se o frete fosse pago pelo destinatário, o preço do veículo seria menor, gerando uma receita de vendas menor e por conseguinte diminuição da base tributável de IPI.

Além disso, para sua formação de preços, é utilizado o software (sistema integrado), TOIOS, o qual provisiona e destaca o valor do frete nas operações, sendo possível constatar uma vez mais, a clara incidência do frete no valor final.

Do confronto entre as teses acima expostas, entendeu-se serem necessárias informações adicionais que foram solicitadas por intermédio do Despacho n° 23 da 3ª Turma DRJ/JFA, de 10/09/2018:

a juntada de telas do Sistema Toios (como as que constam de fl. 604), relativamente às notas fiscais que constam dos Anexos 32 e 33;

explicação sobre as diferenças encontradas entre os dados constantes da Nota Fiscal n° 15330 (fl. 604), os valores que constam da planilha do Anexo 26 a ela referente, e os valores que constam do Sistema Toios em relação à mesma Nota Fiscal (fl. 604), diferenças estas que, na visão deste relator, não deveriam existir. São as seguintes as divergências verificadas:

os valores dos tributos que constam da Nota Fiscal n° 15330 (e da planilha do Anexo 26) são distintos daqueles refletidos no sistema Toios;

o valor do frete relativo à referida nota fiscal que consta do conhecimento de transporte é distinto o valor do campo "vlr. frete" do Sistema Toios.A autoridade fiscal, em atendimento ao solicitado na referida diligência, providenciou a Informação de fls 1.084 a 1.087. A autuada teve oportunidade de oferecer manifestação acerca dos resultados da diligência por intermédio de documento de fls. 1.098 a 1.108 (e anexos):

A autuada se manifestou alegando, em síntese:

Conforme já asseverado, a Recorrente forma o preço de seus veículos tomando diversas variáveis na definição do valor final, sendo as principais:

Custos/despesas de produção: composto por matéria prima, mão de obra direta/indireta, despesas administrativas, despesas financeiras, variação cambial, tributos -

Documento nato-digital

> Custos/Despesas comerciais ou de venda: **frete**, propaganda e marketing associado ao produto;
>
> (...)
>
> A Contabilidade fiscal visa atender os requisitos estabelecidos pela legislação fiscal e tributária, servindo como base para apuração de tributos e obrigações acessórias. Já a contabilidade gerencial combina a análise da contabilidade financeira, contabilidade fiscal e das demonstrações contábeis para fornecer à empresa informações úteis, pertinentes e tempestivas que auxiliem o gestor da empresa na tomada de decisões econômicas.
>
> O sistema Toios, por sua vez, não tem caráter fiscal que implique em aumento ou redução de carga tributária, mas tão somente é utilizado com finalidade gerencial para a formação de preços, estimativa de lucratividade, custos entre outras.
>
> Sendo assim, os valores nele expressados constituem estimativas que somente se concretizarão com a futura emissão do documento fiscal, acerto financeiro, apuração tributária, apuração de custos efetivos, dentre outros fatores.
>
> Os valores de frete nele indicados também constituem estimativas de acordo com apurações de períodos anteriores e valores médios, contudo, tem a finalidade de indicar que esta despesa é sim computada no valor da mercadoria comercializada.
>
> Importante pontuar, ainda, que o valor do crédito presumido é calculado a partir da tributação efetiva (IPI destacado no documento fiscal), conforme exige a legislação. Todos os documentos fiscais e lançamentos contábeis oficiais, hábeis e idôneos, tanto em relação à entrada quanto a saída foram apresentados juntamente com a impugnação Ante todas essas demonstrações, a Requerente entende não ser necessário a juntada de todas as telas do sistema Toios referentes as notas fiscais especificadas no Anexo 32 e 33, conforme solicitado no item 1 do Termo de Diligência, vez que o sistema aponta informações de cunho gerencial e não tem caráter fiscal.
>
> Mais uma vez necessário ressaltar que o apontamento do valor de frete no sistema Toios deixa claro que a Requerente leva em consideração esse valor para a formação do preço do seu produto final, não havendo como se concluir que a Requerente arque integralmente com o custo do frete e não o repasse para o consumidor do seu produto.
>
> Desse modo, resta patente que a Requerente faz jus ao crédito presumido de IPI, previsto no artigo 56 da MP 2158-35/2001, vez que o frete se encontra incluído no valor do produto final da Requerente.
>
> Ante o exposto reitera todos os termos da Impugnação apresentada, requerendo que seja julgada integralmente procedente com o consequente cancelamento integral do auto de infração lançado.
>
> Em seguida, os autos retornaram para análise desta DRJ.

Em 15 de fevereiro de 2019, através do **Acórdão n° 09-69.717**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo a autuação.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 26 de fevereiro de 2019, às e-folhas 836.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de março de 2019, e-folhas 837, de e-folhas 839 à 873.

Foi alegado:

PREJUDICIAL DE MÉRITO:

Carência do Procedimento Fiscalizatório: ônus da prova da fiscalização para a lavratura do Auto de Infração;

Documento nato-digital

Vedação do Comportamento Contraditório "venire contra factum próprio" - Inobservância dos Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF quanto a matéria;

DO MÉRITO:

Do crédito presumido do IPI sobre fretes - art. 56 da MP 2.158-35/2001;

Da finalidade do Regime Especial;

Dos requisitos para utilização do Regime Especial e efetivo cumprimento pela Recorrente;

Critérios de formação de preço da Recorrente;

Demonstração documental de que o valor do frete está incluído no preço do produto;

Da inaplicabilidade e do caráter confiscatório das multas - matéria de repercussão geral - consequentemente analisável pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- CONCLUSÕES

Diante de todos os argumentos acima salientados, os quais comprovam a idoneidade das operações realizadas pela Recorrente, conclui-se:

Todos os requisitos determinados pela legislação para fruição do regime especial e concessão do crédito presumido foram atendidos pela Recorrente;

Não há qualquer exigência legal que condicione o regime especial ao destaque do valor do frete na Nota Fiscal de venda;

A Nota Fiscal indica claramente que o frete se dá por conta do emitente e, portanto, é cobrado do cliente juntamente com o preço final. Todos os registros contábeis e fiscais comprovam indubitavelmente esta afirmação, notadamente com documentos idôneos para demonstrar que assumiu o custo dos fretes contratados e os cobrou juntamente com o valor da mercadoria, tal como previsto pela legislação;

A DRJ não juntou aos autos elementos de prova que demonstrem a ocorrência da infração e, a contrário senso, desconsidera as provas produzidas pela Recorrente, notadamente as provas fiscais e contábeis;

Os atos reiterados da Receita Federal (solução de consulta, decisões das Delegacia Regionais de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos fiscais) denotam que a obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal impõe-se apenas quando essa despesa seja cobrada separadamente do preço da mercadoria;

Que contra a Recorrente foi lavrado Auto de Infração de valor abusivo;

Que não houve a observância do ônus da prova que competia à Fiscalização para sustentar o lançamento;

Que houve a indevida aplicação de multa, a qual, inclusive, possui caráter confiscatório.

- DOS PEDIDOS

Documento nato-digital

Frente a todos os fatos e fundamentos contemplados na presente peça recursal e desde já reiterando todos os argumentos apresentados também na Impugnação Administrativa, requer:

Que o presente Recurso Voluntário seja remetido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, para o seu conhecimento;

No MÉRITO, seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar o acórdão proferido pela DRJ e declarar a insubsistência do lançamento realizado pelo auto de infração, declarando a sua nulidade, pois comprovadamente todos os requisitos determinados pela legislação para fruição do regime especial e concessão do crédito presumido foram atendidos pela Recorrente, procedendo-se às baixas nos respectivos arquivos e sistemas informatizados, determinando-se, por fim, o arquivamento do presente processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud. Relator.

- Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 26 de fevereiro de 2019, às e-folhas 836.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de março de 2019, e-folhas 837.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

PREJUDICIAL DE MÉRITO:

Carência do Procedimento Fiscalizatório: ônus da prova da fiscalização para a lavratura do Auto de Infração;

Vedação do Comportamento Contraditório “venire contra factum próprio” - Inobservância dos Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF quanto a matéria;

DO MÉRITO:

Do crédito presumido do IPI sobre fretes - art. 56 da MP 2.158-35/2001;

Da finalidade do Regime Especial;

Dos requisitos para utilização do Regime Especial e efetivo cumprimento pela Recorrente;

Critérios de formação de preço da Recorrente;

Demonstração documental de que o valor do frete está incluído no preço do produto;

Da inaplicabilidade e do caráter confiscatório das multas - matéria de repercussão geral - consequentemente analisável pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Passa-se à análise.

- PREJUDICIAL DE MÉRITO: Carência do Procedimento Fiscalizatório: ônus da prova da fiscalização para a lavratura do auto de infração.

É alegado às folhas 04 do Recurso Voluntário:

> Ao longo do processo fiscalizatório foram apresentados documentos fiscais, contábeis e esclarecimentos suficientes a demonstrar que, de fato, o valor do frete se encontra inserido no valor final do seu produto como exigido pelo Art. 56 da MP 2158-35/2001.
>
> Acontece que, de acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, cabe a fiscalização juntar aos autos elementos de prova que demonstrem a ocorrência da infração, o que não ocorreu no presente caso, tendo em vista que somente o destaque do valor do frete em campo próprio da NFe seria prova cabal e suficiente para essa comprovação (fls. 23 do Relatório Fiscal).
>
> Uma vez ausentes esses elementos o ato se encontra eivado de nulidade por vício material e com isso se torna nulo. Nesse sentido:

O fulcro da presente autuação são os seguintes pontos:

para que seja possível a utilização do crédito presumido, a autuada deve demonstrar que o valor do frete foi cobrado juntamente com o preço do produto, tal como estabelecido na legislação de regência do regime especial;

a autuada não teria demonstrado, no entender da Fiscalização, que cobrou o valor do frete juntamente com o preço do produto.

Pela ótica da fiscalização, a ausência de destaque do preço do frete na Nota Fiscal, por si só, inibiria a concessão de um crédito presumido de IPI no valor de 3% do imposto. Fato que ensejou a lavratura do presente auto de infração, sendo assim dispensáveis outros documentos.

Portanto, improcede a alegação.

- Do objeto da análise.

O regime especial introduzido pela Medida Provisória n° 2158-35/2001, consiste na concessão de um crédito presumido de IPI no valor de 3% do imposto destacado em nota fiscal. O programa constitui-se, basicamente, numa faculdade de montadoras de veículos automotores classificados no capítulo 87 da TIPI - mais precisamente nas posições 8701, 8702, 8703, 8704 e 8706 - aderirem a regime especial de apuração do IPI, mediante termo de opção anual da empresa. Em contrapartida, o contribuinte optante pelo regime teria que cumprir algumas condições:

que os serviços de transporte sejam executados ou contratados pelo estabelecimento industrial;

que os valores de tais serviços sejam cobrados juntamente com o preço das mercadorias nas operações de saídas; e

que compreendam a totalidade do trajeto.

Documento nato-digital

- Medida Provisória n° 2158-35/2001:

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.

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:

sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

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

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o disposto na alínea "c" do inciso II do § 1º alcança o trajeto, no País, desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente.

§ 4º O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes. (Incluído pela Lei n° 12.407, de 2011)

(Grifo e negrito nossos)

O preenchimento dos três requisitos elencados no inciso II do § 1° acima deveria ser cumulativo. Não atendido um dos pressupostos, não ensejaria o direito à fruição nem à escrituração dos créditos, tampouco aproveitá-los em eventual abatimento de débitos do IPI.

- Instrução Normativa SRF n° 91/2001:

Art. 1° O regime especial de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído nos termos do art. 56 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, consiste no direito de o estabelecimento industrial, fabricante dos produtos classificados nos Códigos ... creditar-se de três por cento do valor do imposto devido em cada operação.

(...)

Art. 2° A adesão ao regime especial dar-se-á **por opção** do estabelecimento industrial e será exercida mediante apresentação ... do Termo de Adesão ...

(...)

Documento nato-digital

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

§ 3° 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;

(...)

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

(...)

Art. 5° Deverá ser computado o frete realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente.

(...)

- Da ação fiscal

A Ação Fiscal foi instaurada tendo em vista a constatação, por parte do setor de Seleção e Preparo da Receita Federal do Brasil - RFB, de indícios de aproveitamento indevido de créditos presumidos do IPI, na ordem de 3% do valor apurado do imposto, conforme previsto no artigo 56 da Medida Provisória n° 2158- 35/2001 sem a contrapartida estabelecida no diploma legal, ou seja, da cobrança do valor do serviço de transporte juntamente com o preço dos produtos vendidos, o que ensejaria a glosa do valor aproveitado a título de crédito do imposto.

A fiscalização teve como escopo todos os objetos enquadrados no capítulo 87 da TIPI transacionados pela contribuinte em 2013 e 2014, não englobando as vendas direcionadas ao ativo imobilizado das compradoras.

Dessa forma, o procedimento consiste em fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI relativa aos anos-calendário de 2013 e 2014, com foco nos créditos do imposto de 3% aproveitados indevidamente nas saídas do estabelecimento dos produtos comercializados.

Nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte constantes dos Anexos 9 a 12, foram relacionadas as saídas do estabelecimento identificando-se o veículo vendido (n° de chassi) e as notas fiscais e conhecimento de transporte correspondentes com os respectivos valores, apesar de algumas informações requeridas estarem faltosas. Embora nessa tabela os valores de frete encontrem-se especificados unitariamente, nas notas fiscais, esses valores não estão destacados, como anteriormente referido. Sequer nos registros contábeis esses valores aparecem de forma individualizada. Contabilmente, os valores referentes aos fretes foram escriturados de forma globalizada mensalmente, refletindo as faturas das empresas transportadoras apresentadas pelo contribuinte (Anexos 13 e 14). Conforme declarado pelo próprio contribuinte: "...o frete destacado na planilha corresponde ao frete unitário do veículo, contudo, o frete é lançado na contabilidade através da escrituração do valor total da fatura, que corresponde à cobrança de vários Conhecimentos de Transporte em conjunto. " (fl. 01 do Anexo 7).

Afirma, ainda, referindo-se ao frete, no mesmo documento, na fl. 2: "Com relação à despesa, informamos que conforme regras contábeis o valor é rateado através de base média de cada mês/período. " Esse fato, entretanto, não foi demonstrado de forma alguma, menos ainda com documentos contábeis admitidos como meios de prova.

Documento nato-digital

Ainda em relação a essa última assertiva, cabe outra ponderação: evidente está que, no presente trabalho, em momento algum, se fez alusão a suposta infringência de espécie alguma com relação às regras contábeis, o único fato aqui discutido é a questão do cumprimento de condições determinadas na legislação fiscal para efeito de fruição de regime especial de tributação. Qual seja, a MP 2158-35/2001, que condiciona a fruição do crédito presumido que o frete seja cobrado juntamente com o preço do produto vendido.

- Da constatação efetuada pela fiscalização.

Comparando-se os valores constantes das notas fiscais e conhecimento de transporte, pode-se observar que o valor do produto / mercadoria é exatamente igual em ambos documentos, com a diferença que no conhecimento de transporte é discriminado o valor correspondente ao frete.

Na nota fiscal, o valor do produto não está acrescido do valor do frete correspondente. Ou seja, o fato aponta no sentido do entendimento da fiscalização de que o valor total da nota fiscal não contém o preço do frete embutido já que é o mesmo registrado como valor do produto no CTe.

Em análise aos demais documentos apresentados (Anexos 13 a 16), pode-se inferir que, de fato, a fiscalizada contrata e paga pelos serviços de transporte, porém, definitivamente, nada acrescenta a fim de elucidar a efetiva cobrança desses valores ao destinatário de seus produtos junto ao preço de venda, menos a inclusão dessas despesas na base de cálculo para apuração do IPI.

Junto aos Anexos 13 e 14, pode-se observar que a fatura da empresa transportadora relaciona todos os conhecimentos de transporte aos quais se refere. Já na cópia da tela do SPED contábil bem como no Razão (Anexo 15 e 16), **fica cristalino o fato da fiscalizada registrar na contabilidade os pagamentos por ela mesma efetuados às empresas transportadoras pelos serviços prestados, registro efetuado de forma global, pelo valor total da fatura.**

Essa afirmação consta das folhas 06 o Termo de Verificação Fiscal (e-folhas 22):

> (...) Sequer nos registros contábeis esses valores aparecem de forma individualizada. Contabilmente, os valores referentes aos fretes foram escriturados de **forma globalizada** mensalmente, refletindo as faturas das empresas transportadoras apresentadas pelo contribuinte (**Anexos 13 e 14**). Conforme declarado pelo próprio contribuinte: *"...o frete destacado na planilha corresponde ao frete unitário do veículo, contudo, o frete é lançado na contabilidade através da escrituração do valor total da fatura, que corresponde à cobrança de vários Conhecimentos de Transporte em conjunto."* (fl. 01 do **Anexo 7**).

Nos documentos seguintes, Balancete - Anexo 17 e Demonstrativo de Resultado (Anexo 18 e 19), o contribuinte demonstra, também, a contabilização das despesas de fretes de forma globalizada.

Entretanto, quanto ao fato objeto da controvérsia ora em tela, nenhum elemento adicional é trazido a título de elucidação dos questionamentos.

Pelo contrário, em observância, simploriamente, aos dados registrados nas notas fiscais eletrônicas, verifica-se que os preços dos veículos praticados pela fiscalizada se mantém constantes independentemente do local para o qual é endereçado, mesmo num país como o nosso, onde as distâncias exercem fator determinante na formação dos preços dos produtos em geral.

Documento nato-digital

Sabe-se que o preço do transporte de um produto destinado ao estado de São Paulo, onde se localiza a montadora objeto da auditoria, é substancialmente diferente do valor cobrado para transportar o mesmo produto para o estado do Pará, por exemplo. Contudo, o preço de venda praticado pela fiscalizada nessas diferentes situações, em se tratando de um mesmo produto (mesmo modelo e mesmos acessórios/adicionais) são exatamente os mesmos. Não há qualquer evidência de que o valor correspondente ao frete esteja contido no preço do veículo.

- Das conclusões da Ação Fiscal.

a fiscalizada efetuou vendas de seus produtos sem destaque do frete correlato nas notas fiscais;

os valores dos produtos registrados nos conhecimentos de transporte são exatamente iguais aos registrados na notas fiscais correspondentes (valor total da nota fiscal);

os serviços de transporte foram contratados pela fiscalizada;

os serviços de transporte foram, ademais, pagos pela fiscalizada;

entretanto, não há evidências de que no preço dos veículos esteja contido o valor dos fretes.

No que diz respeito à conjuntura que circunda o lançamento em análise, releva observar que a única acusação da auditoria-fiscal para impedir a fruição do regime especial de tributação ora *sub analisis* foi a ***falta de destaque do frete na nota fiscal***, porque sem o destaque seria impossível saber se, de fato, houve cobrança e quais teriam sido os valores dos fretes.

É essa conclusão que se depreende do fragmento de folhas 10 do Acórdão de Impugnação:

> Tudo isso nos traz de volta ao ponto controvertido: a autuada teve êxito em comprovar que houve a inclusão do valor do frete no preço dos produtos?
>
> Pois bem, até aqui temos por incontroverso que a autuada assumiu para si a obrigação pelo valor do frete e que houve a contabilização desses valores.
>
> Entretanto, será isso suficiente para que se conclua que o valor do frete está incluído no valor dos veículos?
>
> A resposta é negativa.
>
> Esta 3ª Turma da DRJ/JFA, em outros casos similares, já admitiu ser possível demonstrar a inclusão do valor do frete no preço dos veículos. Mas considerou que, para tanto, seria fundamental que fosse demonstrado o liame entre o que consta da Nota Fiscal de Venda do veículo e a formação do preço do produto, com suporte em documentos e sistemas auxiliares (inclusive sistemas internos de controle). Vale dizer, nesse particular, seria fundamental demonstrar que:
>
> o frete foi arcado pela Emitente (autuada), com informação da pessoa jurídica transportadora, por intermédio de registro na nota fiscal;
>
> existe contrato de prestação de serviço de transporte e/ou conhecimento de transporte que contenha o valor do frete relativo à operação;
>
> há o registro, em sistemas de controle interno, do valor do frete (vinculado ao conhecimento de transporte), bem como da formação do custo do veículo (no qual há uma parcela que se refere ao custo do frete suportado).
>
> Nessa linha, registre-se que não basta demonstrar a contabilização dos valores de despesas de frete (cf. Extrato da Demonstração do Resultado que consta da Impugnação).

Documento nato-digital

> Ou seja, mesmo tendo sido adequadamente contabilizado, nada permite, como bem afirma a Fiscalização, a conclusão imediata de que tal valor (frete) está incluído no valor do produto.

Contudo, entende-se não ser essa a melhor compreensão do assunto.

A questão que se coloca: Inexistindo destaque do valor do frente em Nota Fiscal, como poder-se-á verificar o requisito da exigência de inclusão do valor do frete no preço dos veículos?

A explicação vem do VOTO VENCIDO do Acórdão de Impugnação:

> As respostas estão na IN SRF n° 91, de 21/11/2001, transcrita acima, que dispõe sobre o regime especial de apuração do IPI de que trata o benefício fiscal instituído pela Medida Provisória n° 2.158, de 2001. Nela consta que as operações deverão ser conduzidas com a cláusula C&F e a base de cálculo do crédito será o valor total do imposto destacado na respectiva nota fiscal.
>
> Nas operações mercantis de compra e venda, a Cláusula C&F inclui no preço da mercadoria vendida, as despesas com seguro e frete até o local de destino. A Cláusula C&F estabelece o princípio de que cabe ao vendedor a obrigação de entregar a mercadoria ao comprador, no local em que este tem seu estabelecimento, ou local que indicar, correndo por conta do vendedor as despesas com frete e seguro.
>
> Portanto, na Cláusula C&F as despesas decorrentes do transporte correm por conta do vendedor, no caso do benefício fiscal em análise por conta do industrial.
>
> E no caso em tela, restou demonstrado que:
>
> o frete foi arcado pela Emitente (autuada), com informação da pessoa jurídica transportadora, por intermédio de registro na nota fiscal;
>
> existe contrato de prestação de serviço de transporte e/ou conhecimento de transporte que contenha o valor do frete relativo a cada operação;
>
> Portanto, na visão deste julgador, entende-se que as condições previstas pela IN SRF n° 91, de 21/11/2001, para escrituração de crédito presumido decorrente do transporte de automóveis por conta da montadora foram cumpridas, devendo-se apurar o benefício fiscal com base no valor total do imposto destacado na respectiva nota fiscal.
>
> A partir da constatação da contratação do serviço de frete e da possibilidade de individualização da despesa de transporte por veículo entende-se que cumpriu-se o requisito estabelecido na Instrução Normativa que regulamenta a questão. A exigência de que se demonstre a formação de custos do automóvel não encontra respaldo na interpretação da IN SRF n° 91, de 21/11/2001. Ou seja, na visão deste julgador, não há dúvida de que o frete restou contratado pela montadora e restou individualizado em cada operação de venda de veículo.

Nesse sentido, peço licença para transcrever a ementa e excerto do voto no acórdão n° 9303-006.465, de 13 de março de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2000

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP N° 2.15835/ 2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

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

Documento nato-digital

Excerto do voto

(...)

O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes. (Incluído pela Lei n° 12.407, de 2011)

Esse regime especial reclama, tendo em vista o que dispõe a própria Lei, a observância dos seguintes requisitos: a) a execução ou contratação do serviço de transporte pelo próprio estabelecimento industrial (no caso, a Recorrente); b) a cobrança juntamente com o preço do produto vendido e, finalmente, c) o transporte do estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

Pois bem.

Dos três requisitos antes mencionados, a controvérsia se instaurou apenas quanto ao segundo. Isso porque, nas notas fiscais emitidas pela contribuinte, não houve, como já adiantamos, o destaque do valor do frete pago no transporte dos veículos.

Sustenta a douta PFN que esse fato - a falta de destaque do frete nas respectivas notas .ficais - é impeditivo à.fruição do benefício do crédito presumido de três por cento sobre o valor do IPI destacado.

Não nos parece correta a exigência.

Note-se que, ao dispor que os serviços de transporte "**sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos"**, não se está a dizer que os valores a eles correspondentes sejam cobrados **destacadamente** na nota fiscal, mas que componham o valor cobrado e pago pelas concessionárias, o que pode se dar na forma pretendida pela fiscalização, ou seja, em separado, ou embutido no preço dos veículos, como ordinariamente ocorre no comércio internacional. Referimo-nos aos incoterms CRF ou CIF, em que o importador paga o valor da mercadoria, acrescido do frete, no primeiro caso, e do seguro e do frete, no segundo, mas, em ambos, paga um preço só, sem destaque de qualquer valor em separado, já que a responsabilidade da entrega ao porto de destino fica por conta do exportador.

Portanto, e como bem pontuado no acórdão recorrido, o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, mas não quando ele integre, "por dentro", o preço exigido. A Solução de Consulta SRRF09/Disit n° 26, de 7 de fevereiro de 2012, que trata do preenchimento, nas notas fiscais, do valor do frete nas vendas destinadas à exportação, transcrita, em parte, no acórdão recorrido, bem elucida a questão:

Entende-se por “valor do frete” a quantia paga para transportar as mercadorias discriminadas na Nota Fiscal de um local a outro, dentro do território nacional ou além-fronteira.

O preenchimento do campo referente ao valor do frete na Nota Fiscal é necessário ainda que não haja imposto destacado (casos, por exemplo, de isenção, não-incidência, suspensão), uma vez que a legislação não prevê a dispensa do preenchimento nesses casos. Portanto, o preenchimento do valor do frete e sua condição de pagamento são, por regra, dados de preenchimento obrigatório, ainda que se trate de operação não sujeita ao imposto (IPI ou ICMS).

Entrementes, importante ressalva faz-se necessária: a obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal impõe-se apenas nos casos em que esse valor for cobrado ou debitado em separado do comprador, hipótese em que o valor do frete será adicionado à base de cálculo do IPI e do ICMS.

Com efeito, a Lei n° 7.798, de 1989, por meio de seu art. 15, deu nova redação ao art. 15 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964 (que instituiu o IPI), de modo a prescrever que a base de cálculo do IPI “compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário” (destacou-se).

Documento nato-digital

> É de notar que, anteriormente à edição da Lei n° 7.798, de 1989, o art. 14, inciso II, da Lei n° 4.502, de 1964, excluía expressamente da base de cálculo do IPI, as despesas de transporte e seguro, desde que debitadas ao destinatário ou comprador e escrituradas em separado, na nota fiscal (art. 63, § 1°, do RIPI/1982).
>
> Por seu turno, a Lei Complementar n° 87, de 1996, de forma similar à Lei n° 7.798, de 1989, no seu art. 13, § 1°, inciso II, alíneas "a" e "b", veio estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a "seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição", e o valor correspondente a "frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado" (destacou-se).
>
> Em suma, constata-se que a exigência de indicação do valor do frete e do seguro na nota fiscal está vinculada à hipótese em que essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria (situação em que, atualmente, tais importâncias compõem a base de cálculo do ICMS e do IPI), razão por que é lícito inferir que essa informação é dispensada quando não ocorra essa hipótese. (grifamos)

Nessa mesma linha:

- Acórdão de Recurso Voluntário n° 3302-006.923, Sessão de 21/05/2019:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP N° 2.15835/ 2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

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).

- Acórdão n° 9303-009.903 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 12 de dezembro de 2019:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

FRETE.CRÉDITO PRESUMIDO.REGIME DO ART. 56 DA MP N° 2.158-35/2001.REQUISITOS.

O destaque do frete na Nota Fiscal não figura como requisito para a fruição do Crédito Presumido do IPI, pelas montadoras de automóveis, na legislação que institui e que regula o regime especial (art. 56 da Medida Provisória n° 2.158- 35/2001 e Instrução Normativa SRF n° 91/2001), sendo exigência nuclear a cobrança do frete juntamente com o preço dos produtos, compondo o valor da operação (base cálculo do imposto, conforme art. 47, II, "a", do CTN), tudo à opção do contribuinte, manifestada através de Termo de Adesão.

- Acórdão nº 9303-010.948 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 10 de novembro de 2020:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 10/01/2007 a 28/02/2007

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP N° 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

Documento nato-digital

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

- Acórdão n° 9303-009.740 - CSRF / 3ª Turma Sessão de 11 de novembro de 2019:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

FRETE. CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME DO ART. 56 DA MP N° 2.158-35/2001. REQUISITOS.

O destaque do frete na Nota Fiscal não figura como requisito para a fruição do Crédito Presumido do IPI, pelas montadoras de automóveis, na legislação que institui e que regula o regime especial (art. 56 da Medida Provisória n° 2.158- 35/2001 e Instrução Normativa SRF n° 91/2001), sendo exigência nuclear a cobrança do frete juntamente com o preço dos produtos, compondo o valor da operação (base cálculo do imposto, conforme art. 47, II, "a", do CTN), tudo à opção do contribuinte, manifestada através de Termo de Adesão.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Raphael Madeira Abad. Redator designado.

Não obstante o brilhantismo que caracteriza os votos do Ilustríssimo Conselheiro Jorge Lima Abud, peço vênia para discordar no que diz respeito ao deslinde da controvérsia.

É incontroverso que trata-se de processo decorrente da lavratura de Auto de Infração, no qual o ônus probatório dos fatos constitutivos do "dever jurídico" de lançar / autuar recai sobre quem alega, ou seja, a Administração Pública.

O acórdão atacado pelo presente Recurso Voluntário ora em análise fundamentou a decisão de improcedência da Impugnação no fato de que a Recorrente não teria estabelecido e provado o liame entre o que constava na Nota Fiscal da Venda do Veículo e a formação do preço do produto.

Foi determinado que a Recorrente detalhasse, com suporte no sistema TOIOS, os componentes dos preços dos veículos, que apresentou os argumentos e provas que entendeu serem suficientes para demonstrar o seu direito.

Especialmente tratando-se de processo decorrente de Auto de Infração, e tendo a Recorrente apresentado fatos e argumentos na sua impugnação, entendo que a Recorrente desincumbiu-se, ainda que relativamente, de comprovar o seu direito naquela fase recursal.

Todavia a DRJ entendeu que a Recorrente não havia se desincumbido do ônus de estabelecer uma certeza de que os valores suportados por ela a título de frete estariam inseridos

Documento nato-digital

no preço do produto e foram cobrados juntamente com o preço dos veículos. Entendeu que os argumentos e documentos dos Autos não foram suficientes para demonstrar este fato jurídico.

Foi por estes motivos que no Recurso Voluntário a Recorrente trouxe, albergada pela exceção do artigo 16 do Decreto 70.235/72, mais fatos que entende apto a comprovar que o valor do frete integra o preço final do veículo, contrapondo-se aos argumentos expostos pela DRJ.

A partir de tais fatos e argumentos, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que o processo retorne à Unidade de Origem para que a Unidade de Origem analise os documentos apresentados em sede recursal.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Documento nato-digital