



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.723926/2017-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.612 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente TOYOTA DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa

REGIME ESPECIAL ART. 56, MP 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. POSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, dar provimento ao recurso para cancelar o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s), justificadamente, o conselheiro(a) Aniello Miranda Aufiero Junior.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

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.º 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:

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial; (Redação dada pela Lei n.º 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.º 2.113 -30 (atual MP n.º2.158-35) foi estimular a inclusão do frete na base de cálculo do IPI conforme mostra a exposição de motivos da MP N.º 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.º 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.º 8.132, de 1990)

1º 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.º 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 estar irrefutavelmente 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).

(...)

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 incluídas a formação de preço:

Pode-se concluir, portanto, que o frete é uma despesa e necessariamente está incluída 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 MRS

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	5.613	62.382
Receita com vendas	126.596	132.244	169.195	168.352	142.328	162.682	102.415	146.497	106.266	103.834	140.602	154.605	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 concessionária)	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.º 23 da 3ª Turma DRJ/JFA, de 10/09/2018:

1) 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;

2) explicação sobre as diferenças encontradas entre os dados constantes da Nota Fiscal n.º 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.º 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 - 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.

É o relatório, no essencial.

A lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, nos termos do Acórdão n.º 09-69.717, de 15/02/2019 (fls.809/823), que, por maioria de votos, concluiu pela improcedência da Impugnação apresentada, nos termos da Ementa que segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO FRETE. FALTA DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO.

Não demonstrada a cobrança do valor do frete juntamente com o preço do veículo, a interessada não faz jus ao aproveitamento de crédito presumido de IPI no âmbito do regime especial instituído pelo art. 56 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão *a quo*, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.839/873), reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa.

Por maioria de voto, vencido o Conselheiro Relator Jorge Lima Abud, esta Turma decidiu converter o processo em diligência, por meio da Resolução n.º 3302-002.238, datada de 16/12/2021 (fls.879/895), para análise os documentos apresentados em sede recursal no fito de subsidiar análise no âmbito do julgamento do auto de infração de IPI.

Às fls. 898/900, com a informação de “*posto que os elementos disponibilizados na fase recursal, ao contrário do conjecturado, não traz fatos novos aos autos, tendo o contribuinte se limitado a repisar os elementos já oferecidos anteriormente, têm-se por inoperante qualquer manifestação desta Fiscalização relativa aos meios de prova oferecidos*”, e após a manifestação da recorrente os autos retornam para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 26/02/2019 (fl.836) e protocolou Recurso Voluntário em 18/03/2019 (fl.837) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da preliminar de nulidade:

Defende a recorrente a nulidade do Auto de Infração, já que apresentou documentos fiscais, contábeis e esclarecimento suficiente a demonstrar que o valor do frete se encontrava inserido no valor final do seu produto, conforme exigido pelo Art. 56 da MP n.º 2.158-35/2001. A fiscalização, por sua vez, contrariando o disposto no art. 142 do CTN, não

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

apresentou qualquer contraprova que demonstrasse que a operação realizada pela recorrente não seguiu o ditame legal, e não comprovou sua afirmação de que somente o destaque do valor do frete em campo próprio da NFe seria prova cabal e suficiente. Reclama que o acórdão DRJ não levou em conta os documentos juntados na Impugnação, que comprovariam a cobrança do frete juntamente com o preço da mercadoria e que por isso estaria caracterizado o cerceamento do seu direito de defesa.

Sem razão a recorrente. Vejamos.

Primeiramente, tem-se que as nulidades são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, o que não ocorreu no presente caso.

Destarte, o referido Auto Infração preenche adequadamente as exigências requisitos estabelecidos nos arts. 9º e 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972² e art.142 do Código Tributário Nacional³, não apresentando qualquer mácula que possa manchar a sua higidez. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa a descrição dos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

Corroborando o asseverado, o fato de a recorrente ter demonstrado pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados, uma vez que apresentou adequadas e exaustivas razões de defesa sobre todas as infrações apontadas no procedimento fiscal em apreço, o que evidencia que o direito de defesa foi plenamente exercido.

Ademais, nesse momento, acatar uma preliminar de nulidade, seria adentrar o mérito da causa e discutir se os documentos apresentados e colacionados aos autos são ou não suficientes.

Assim, afasto as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

III – Do mérito:

Como relatado, a autuação se refere à cobrança do IPI em decorrência da glosa do crédito presumido previsto no art. 56 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, relativo à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos veículos novos produzidos pela recorrente, neste ponto, fundamenta-se na acusação de não ter ficado suficientemente

² Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

demonstrada a cobrança destes custos do adquirente, nos termos do art. 56, § 1º, MP nº 2.158/2001.

Segundo o Relatório Fiscal que embasou o Auto de Infração *foram apurados os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI efetivamente devidos em decorrência da glosa, tomando-se como base informações constantes da Escrituração Fiscal Digital – EFD transmitida pelo contribuinte e das planilhas apresentadas pelo contribuinte constante dos Anexos 31 e 36, que refletem com fidelidade a EFD, com variações irrisórias.*

Em síntese, as conclusões trazidas pela Autoridade Fiscal são as seguintes:

Desta forma, em síntese, tendo em vista os documentos apresentados até o momento pela fiscalizada, pode-se afirmar que:

1. a fiscalizada efetuou vendas de seus produtos sem destaque do frete correlato nas notas fiscais;
2. os valores dos produtos registrados nos conhecimentos de transporte são exatamente iguais aos registrados na notas fiscais correspondentes (valor total da nota fiscal);
3. os serviços de transporte foram contratados pela fiscalizada;
4. os serviços de transporte foram, ademais, pagos pela fiscalizada;
5. entretanto, não há evidências de que no preço dos veículos esteja contido o valor dos fretes.

No TVF, a autoridade fiscal alegou que os argumentos apresentados pela contribuinte durante a fiscalização não foram suficientes para demonstração, de forma inequívoca, de que o frete foi cobrado dos adquirentes, tendo em vista que o valor do frete não está informado no campo respectivo da nota fiscal, tal como deveria ter sido feito, segundo seu entendimento, nos termos do art. 413, V, "f" do RIPI/2010.

Em síntese, a autuação foi levada a efeito porque a fiscalização considerou que seria fundamental que o frete estivesse destacado na nota fiscal para que fosse provada a cobrança ao adquirente, embora tenha instado a autuada demonstrar que o preço do produto engloba o valor do frete.

Em relação ao que restou decidido pela delegacia de julgamento, por unanimidade, aquela Turma entendeu que a legislação de regência do crédito presumido não obriga, para a fruição, que haja o destaque do frete na Nota Fiscal de venda do veículo. No entanto, a maioria concluiu que sem o destaque do frete na nota fiscal é impossível saber se, de fato, houve cobrança e quais teriam sido os valores dos fretes.

Sobre esse ponto, apesar de afastar os argumentos da Fiscalização quanto a obrigatoriedade de destaque do valor do frete na nota fiscal, a DRJ julgou improcedente a impugnação administrativa por considerar que os documentos apresentados não permitem determinar que o valor do frete foi acrescido ao valor do produto, de modo que não poderia a recorrente fruir do regime especial, sem considerar aspectos legalmente previstos que comprovam a referida inclusão.

Primeiramente, quanto ao entendimento sobre a obrigatoriedade do destaque do frete na nota fiscal, trata-se de matéria polêmica e conhecida deste Conselho, tanto que já ganhou foros de discussão na CSRF. Nesse sentido, trago a colação o voto vencedor posto no Acórdão nº 9303-013.355, do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, envolvendo o mesmo contribuinte, razão pela qual, peço vênias para adotar como razões complementares de decidir, a saber:

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente quanto ao direito do crédito presumido a que alude o art. 56 da Medida Provisória 2.158-35/2001, especificamente em relação a ser o destaque em nota fiscal (ou não) o único meio de atender ao comando da norma de hierarquia equivalente à lei, que exige que os fretes “sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial”.

O lançamento se refere à cobrança do IPI em decorrência da glosa do crédito presumido previsto no **art. 56** da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, relativo à parcela do frete cobrada pela prestação do serviço de transporte dos veículos novos produzidos pela empresa.

O Fisco alega que o Contribuinte deixou de destacar em suas notas fiscais eletrônicas de vendas (saída) dos produtos, o valor correspondente ao frete, não comprovando que estes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos, o que evitaria a incidência do IPI sobre tal valor.

A Contribuinte sustenta, porém, que tal valor é cobrado juntamente com o preço final dos veículos e, que a legislação que instituiu o regime especial, bem como a Instrução Normativa SRF n. 91/2001 não fazem qualquer exigência sobre a necessidade de destaque do frete na Nota Fiscal, ou sobre a incidência do art. 413 do RIPI. Por fim, informa que demonstrou, nos documentos juntados, que na composição do preço de venda dos produtos já estaria incluído o frete e por isso atendia as exigências para legitimar a escrituração do crédito presumido do IPI.

A decisão recorrida tomou em conta o fato de que o referido art. 56 não determinou categoricamente que o frete quando arcado pela indústria automotiva deveria estar destacado no documento fiscal de saída, entendendo que: “(...) o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando 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”.

O citado art. 56 traz a disciplina a ser seguida para o aproveitamento do regime especial de apuração do IPI:

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

§ 1º O regime especial:

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

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

a) sejam **executados ou contratados** exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) **sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial;** (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

c) **compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente**”. (...). (grifo nosso)

Analisando-se o texto legal da norma acima, tem-se que o art. 56 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 exige, para aplicação do regime especial, simplesmente, que o frete seja cobrado “...*juntamente com o preço dos produtos..., nas operações de saída do*

estabelecimento industrial”, não estabelecendo que a única forma de comprovação de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal.

Assim, a segregação em nota fiscal não é o único meio de prova apto a demonstrar que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos, para efeito de atendimento à disposição do art. 56, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001. E incumbe ao Contribuinte tal prova.

Isso resta claro em precedente unânime de minha relatoria:

IPI. REGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 56 DA MP 2.158-35/2001. REQUISITOS. O direito ao crédito presumido de IPI previsto no art. 56 da MP n. 2.158-35/2001 depende do cumprimento cumulativo dos requisitos ali estabelecidos, sendo **incabível a fruição do crédito se a empresa, intimada a comprovar o atendimento dos requisitos, não o faz, pedindo prazo adicional, ao final do qual nada apresenta em complemento.** (Acórdão 3401-005.218, de 26/07/2018, unânime em relação ao tema, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, participaram ainda do julgamento os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Rodolfo Tsuboi, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) (grifo nosso)

Mas há, no caso concreto, peculiaridade que torna secundária a verificação de comprovação por outros meios: o lançamento fiscal parte literalmente da premissa de que a única forma de admissão do crédito seria a inserção da informação em nota fiscal, como se verifica à fl. 23 do Relatório Fiscal: “...o **único meio hábil de prova é a nota fiscal**”, embora isso pudesse atentar contra a própria demanda da Fiscalização por documentos adicionais, depois de saber que o frete não estava destacado nas notas fiscais.

E é exatamente tal discussão jurídica que se apresenta como divergência em sede de uniformização jurisprudencial a esta Câmara Superior.

Fiz questão de registrar, em declaração de voto, no acórdão recorrido, que mantenho o entendimento sempre externado em precedentes como o aqui citado e os acórdãos 3401-005.030 e 3401-006.142, que a segregação em nota fiscal não é o único meio de prova apto a demonstrar que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos, para efeito de atendimento à disposição do art. 56, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001.

E que, no presente processo, o fundamento expresso do lançamento foi a obrigatoriedade de que o frete figurasse na nota fiscal para comprovar o direito a crédito no regime especial. E esse fundamento foi afastado, inclusive com endosso em precedente unânime da CSRF:

REGIME ESPECIAL. ART. 56 DA MP N. 2.158-35/2001. 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 9303-006.465, Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, unânime, sessão de 13/05/2018, com a participação também dos Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Erika Costa Camargos Autran) (grifo nosso)

Destaco, por fim, que o entendimento aqui externado não dispensa as exigências do Regulamento do IPI em relação à nota fiscal, exigências essas que, se descumpridas, ensejam consequências (inclusive sancionatórias) distintas, não atreladas ao regime especial tratado no art. 56 da Medida Provisória 2.158/2001.

Caso a Fiscalização houvesse ultrapassado a barreira formal por ela mesmo indevidamente inserida (e inexistente no comando da Medida Provisória instituidora do regime especial), como o fez em outros procedimentos fiscais, julgados pelo CARF

(v.g., Acórdãos 3401-005.030, de 22/05/2018 e 3401-006.142, de 24/04/2019, o lançamento demandaria do Contribuinte o esforço probatório necessário à demonstração (por todos os meios em direito admissíveis) conclusiva de que o frete foi cobrado juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial, como exige o art. 56, § 1º, II, b, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

DISPOSITIVO

À vista do acima exposto, e concordando com o relator em relação ao conhecimento, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se hígida a decisão proferida no acórdão recorrido. (grifos originais)

Como se pode observar da decisão transcrita acima, para fruição do regime especial não há qualquer exigência legal do destaque do valor do frete na nota fiscal, sendo que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, entendimento este corroborado pela Solução de Consulta nº 26 – SRRF09/DISIT de 07/02/2012, o que guarda substancial distância com relação à conclusão de que a única forma de prova de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal, o que ora se rechaça. Oportuna a transcrição:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

NOTA FISCAL. PREENCHIMENTO DO VALOR DO FRETE.

MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

A obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal utilizada para instruir despacho de exportação impõe-se apenas quando essa despesa seja cobrada separadamente do preço da mercadoria. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 13, § 1º, II; Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, II, § 1º; Lei nº 7.798, de 1989, art. 15; Convênio Sinief s/nº, de 1970, art. 19, V, “f” e “g”, alterado pelo Ajuste SINIEF nº 03/94, de 29 de setembro de 1994; IN SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, art. 16, I.

(...)

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

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

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

13. Com efeito, a Lei nº 7.798, de 1989, por meio de seu art. 15, deu nova redação ao art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (que instituiu o IPI), de modo a prescrever que a base de cálculo do IPI “*compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário*” (destacou-se).

14. É de notar que, anteriormente à edição da Lei nº 7.798, de 1989, o art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964, excluía expressamente da base de cálculo do IPI, as despesas de transporte e seguro, desde que debitadas ao destinatário ou comprador e escrituradas em separado, na nota fiscal (art. 63, § 1º, do RIPI/1982).

15. Por seu turno, a Lei Complementar nº 87, de 1996, de forma similar à Lei nº 7.798, de 1989, no seu art. 13, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, veio estabelecer que integra a

base de cálculo do ICMS o valor correspondente a “*seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição*”, e o valor correspondente a “*frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado*” (destacou-se).

16. Em suma, constata-se que a exigência de indicação do valor do frete e do seguro na nota fiscal está vinculada à hipótese em que essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria (situação em que, atualmente, tais importâncias compõem a base de cálculo do ICMS e do IPI), razão por que é lícito **inferir que essa informação é dispensada quando não ocorra essa hipótese**.

Assim, diferentemente da interpretação trazida pelo Ilustre Fiscal com fulcro inciso II, § 1º e 413, inciso V, do RIPI/2010, a solução de consulta acima transcrita esclarece que a indicação separada do frete na nota fiscal para fins de incidência do IPI somente é exigida na “hipótese em que essas despesas sejam cobradas SEPARADAMENTE do preço da mercadoria”, exigência essa que não é trazida pelo art. 56, da MP 2.158-35/2001, que indica a cobrança desses despesas “JUNTAMENTE do preço da mercadoria”.

Por outro lado, quanto a segregação dos valores cobrados pela prestação do serviço de transporte na venda de automóveis pelo industrial, o lançamento fiscal parte da premissa de que a única forma de admissão do crédito seria a inserção da informação em nota fiscal, para confirmação de que o valor do frete teria sido pago pelos adquirentes.

No decorrer do processo, a contribuinte trouxe aos autos diversos documentos para demonstrar que a contratação do frete é feita de forma global, sendo calculado seu custo para inclusão no preço do produto. Esta contratação global impossibilita a cobrança do frete destacado na nota fiscal de venda de cada veículo, pois o frete não é individualizado. Tais documentos: contratos de transporte e comprovantes de pagamento, notas fiscais, demonstrativos analíticos dos valores que compõem o preço dos produtos, conhecimento de transporte, controle de seu sistema interno e DANFE, Termos de Adesão ao Regime Especial de Apuração do IPI, dentre outros documentos contábeis (fls. 175/482; 489/524; 749/780).

Contudo, a DRJ entende que *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*.

No entanto, conforme bem destacado na Declaração de Voto, todos os requisitos legais e normativos trazidos foram cumpridos no presente caso e que *as condições previstas pela IN SRF nº 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*.

Segundo o Auditor Fiscal, o uso do termo “preço” pela legislação, exigindo inclusive o emprego da “cláusula C&F” (Custo e Frete) na operação de transporte, evidencia que o frete, contratado/executado pelo estabelecimento produtor, deve ser por ele arcado/pago, sendo repassado na composição do preço da mercadoria (independente, portanto, de efetivo destaque em nota fiscal).

Ainda, oportuno a transcrição:

Declaração de Voto

JULGADOR EDISON DE MELO NETO

Divergi do bem fundamentado voto do i. relator no tocante aos requisitos para a fruição do benefício fiscal que possibilita a escrituração de crédito presumido sobre o frete cobrado pela prestação do serviço de transporte na venda de automóveis pelo industrial.

Inicialmente, deve-se consignar que a análise de processos fiscais no âmbito administrativo obedece de forma irrestrita aos atos legais que comandam as disciplinas em discussão, assim como o manifesto entendimento da Receita Federal do Brasil.

O benefício fiscal em tela restou concedido por meio do art. 56 da Medida Provisória 2158-35 de 2001, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 91, de 21/11/2001, nos seguintes termos:

Art. 1º O regime especial de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído nos termos do art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, consiste no direito de o estabelecimento industrial, fabricante 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 8706.00.20 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelo Decreto No 3.777, de 23 de março de 2001, creditar-se de três por cento do valor do imposto devido em cada operação. (...)

§1º A opção será renovada anualmente e aplica-se a todas as operações de saída, relativas aos produtos relacionados no art. 1o, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção;

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

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

Art. 4º O valor do crédito será informado no campo "informações Complementares" do Livro de Apuração do IPI, modelo 8 e deduzido do "Valor do IPI", com a discriminação "Crédito Instituído pelo Art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 2001".

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

Parágrafo único. Na hipótese a que se refere o parágrafo único do art. 1º, deverá ser considerado o frete realizado desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente. (grifou-se)

A Autoridade Fiscal entendeu pela necessidade de demonstração pela Autuada de que o valor do frete teria sido cobrado juntamente com o preço do produto para que seja possível a utilização do crédito presumido, considerando que seria fundamental que o frete estivesse destacado na Nota Fiscal.

Para a Autuada, o destaque do valor do frete na Nota Fiscal não seria condição para a fruição do crédito presumido.

Por unanimidade, esta turma de julgamento entendeu que a legislação de regência do crédito presumido em questão não obriga, para a sua fruição, que haja o destaque do frete na Nota Fiscal de venda do veículo. Por maioria, concluiu-se que dentre os requisitos legais para a fruição do benefício fiscal estaria a necessidade de demonstração de que o valor do frete teria sido cobrado juntamente com o preço do produto mediante a confirmação de valores do sistema interno da empresa, TOIOS, e a inexistência de incoerências na formação de preços dos veículos.

Por outro lado, na visão deste julgador, entende-se que as condições previstas pela IN SRF nº 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.

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

As respostas estão na IN SRF n.º 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.º 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.º 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.º 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.

Feitas estas considerações, formo minha convicção no sentido de que a Autuada observou os requisitos para fruição do benefício fiscal.

EDISON DE MELO NETO – Assinado digitalmente

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – matrícula 1220952

Em vista de todo exposto, entendo que restou demonstrado pelos documentos, notas fiscais e método de cálculo de apuração de custos para inclusão do frete no preço do veículo, especialmente a utilização da cláusula C&F, e que a recorrente assumiu o ônus destes custos, repassando no preço do produto vendido para que estes valores fossem cobrados dos adquirentes, em atendimento ao disposto no art. 56, II, "b" da MP n.º 2.158-35, e sendo assim faz jus a recorrente ao aproveitamento de créditos de IPI sob essa modalidade.

Em virtude do provimento do recurso, resta prejudicada a matéria relativa a multa de ofício.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar as preliminares de nulidade arguidas, e no mérito dar provimento ao recurso para cancelar o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green