



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11065.723927/2017-30
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.355 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TOYOTA DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

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, § 1º, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso da Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que votou por não conhecer, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Rosaldo Trevisan (redator designado), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen,

Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial do Procurador (fls. 1652/1667), admitido pelo despacho de fls. 1670/1673, em face do Acórdão nº 3401-006.139 (fls. 1637/1650), de 24/04/2019, o qual restou assim ementado quanto à matéria controvertida:

REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 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)".

A Fazenda , em suma, entende que para fazer jus ao crédito presumido a que alude o art. 56, § 1º, da MP 2.158-35/2001, o valor do frete deve estar destacado nas notas fiscais, ao passo que o voto vencedor do recorrido vazou entendimento de 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”*

Em contrarrazões (fls. 1676/1689), pede o contribuinte o não conhecimento do apelo especial fazendário ao fundamento de que não houve juntada do inteiro teor dos acórdãos paradigmas (3402-003.118 e 9303-008.500). Ademais, alega que não há similitude fática entre os paragonados e o recorrido, uma vez entender que este “está pautado na análise de autuação fiscal com fundamento único e exclusivo a ausência de destaque do valor do frete na nota fiscal”, e aqueles “na ausência de demonstração da inclusão do valor do frete no preço dos veículos”. Acresce que o acórdão 3402-004.086 alterou o entendimento vazado no paradigma da Segunda Turma da Quarta Câmara desta 3ª Seção de julgamento, em 27/04/2017.

No mérito, pede o improvimento do recurso fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

CONHECIMENTO

Alega a autuada em contrarrazões que não foi juntado ao recurso especial fazendário cópias de inteiro teor dos paragonados. A Portaria MF nº 329/2017 passou a permitir, alternativamente (...ou), cópia da ementa nos seguintes termos:

RICARF, art. 67

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, **no corpo do recurso**, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

A admissibilidade foi processada com arrimo no paragonado 3402-003.118, cuja íntegra da ementa consta à fl. 4 do recurso da Fazenda (fl. 1655 do processo), tendo sido o apelo especial acostado aos autos em 07/08/2019, portanto já vigente o transcrito § 11 do art. 67 do RICARF. Assim, rechaça-se tal argumento.

Quanto ao fato de que a mesma Turma do paradigma ter mudado seu entendimento em julgamento posterior, igualmente não torna impróprio o paradigma, uma vez que o mesmo permanece hígido, vez que, embora objeto de especial do contribuinte, o mesmo ainda pende de julgamento por esta Turma da CSRF, conforme verifiquei no sítio deste Tribunal Administrativo.

Dessarte, conheço do apelo especial da PGFN.

MÉRITO

Sobre mesmo mérito e em relação ao mesmo contribuinte esta C. Turma já se posicionou no acórdão 9303.008.500, de 17/04/2019, de relatoria do i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Valho-me, parcialmente, de suas razões, vez que o acompanhei naquela sentada para manter a exação, embora, a bem da verdade, o digno Conselheiro não tivesse concluído às expensas da necessidade da inclusão do valor do frete na nota fiscal, posição a qual me filio.

Posteriormente, no aresto 9303-009.904 (PA 11624.720012/2017-90), de 12/12/2019, tive oportunidade de relatar a mesma matéria votando de acordo com o entendimento pugnado pela ora recorrente, restando eu e o i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos vencidos. Mas não mudei minha convicção. No mesmo rumo, inclusive, já havia me filiado no voto do aresto que serviu de paradigma para o juízo prelibatório.

Tratando-se esse crédito presumido de um benefício fiscal, deve o mesmo ser interpretado restritivamente. E justamente para evitar toda essa discussão de prova do valor pago do frete, caso tenha efetivamente sido pago, é que entendo, sim, que o legislador determinou que o valor do frete deve estar destacado na nota fiscal, ao contrário do que entendeu o recorrido. Não me parece razoável que o legislador crie um benefício, diga-se opcional, e deixe a prova de seu *quantum* a mercê de cada contribuinte. Dispõe a legislação acerca do tema:

“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)

Veja-se a exposição de motivos da MP 2.113-0 (sucédida pelo MP 2.158-3/2001), que originalmente editou a norma em análise:

5 . É notório o fato de que a indústria automotiva, para evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete dos veículos vendidos, terceirizou essa atividade para a empresa de transporte, não contribuinte, portanto, daquele imposto. Assim, o regime especial proposto não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não integra.

6. A proposta permite que a tributação deixe de ser fator determinante para as decisões do empresário, o que poderá resultar em ganhos logísticos para a indústria, com redução de custos operacionais e, por consequência, elevação de sua lucratividade, repercutindo positivamente na arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas e na (SIC) contribuições social sobre o lucro líquido."

O Executivo, buscando reverter essa diminuição da arrecadação, editou a referida MP 2.113/2001 como um incentivo à indústria automobilística para que voltassem a incluir o frete na NF. Assim, do IPI calculado na NF (sobre o valor total da operação mais o frete) haveria o crédito presumido de 3% sobre o valor do IPI.

Sem embargo, trata-se de um incentivo para buscar um comportamento dos contribuintes. Se não houvesse esse incentivo não haveria razão para as indústrias informarem o frete na Nota Fiscal, já que eles não estavam pagando IPI sobre o valor do frete e os transportadores também não. Com a inclusão do frete na Nota Fiscal é presumível que aumentaria o valor do IPI arcado pela indústria automobilística, mas em contraprestação haveria o crédito presumido desse valor a maior assumido. E não se olvide que o regime é opcional.

Com efeito, são condições do regime especial de que trata o art. 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, dentre outros, que os respectivos serviços de transporte sejam cobrados **juntamente** com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente. **Ou seja, somente fará jus ao gozo do regime especial o estabelecimento industrial ou equiparado que cumpra tais condições, cuja inobservância obriga à restituição do benefício indevidamente usufruído.**

No caso concreto, o sujeito passivo deixou de destacar em suas notas fiscais de saída o valor correspondente ao frete, sustentando, porém, que tal valor é cobrado juntamente com o preço final dos veículos.

A decisão recorrida se apega ao fato de que o art. 56 não determinou categoricamente que o frete quando arcado pela indústria automotiva deveria estar destacado no documento fiscal de saída. E nem precisaria, porque isso já estava previsto em lei.

Ocorre que o RIPI/2010, ao tratar dos requisitos da nota fiscal, preceitua em seu art. 413 (art. 339, do RIPI/2002) que:

“Art. 413. A Nota Fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterá:

(...)

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

e) o valor total dos produtos;

f) o valor do frete;

Gize-se que a indicação do valor do frete no campo próprio da nota fiscal, é norma impositiva aos contribuintes do IPI desde a edição da Lei 4.502/64 (art. 14, II, § 1º - com a redação dada pela Lei 7.798/89).

Nesse passo, o destaque em nota fiscal do valor do frete não se trata de disposição normativa decorativa ou desnecessária que possa, solenemente, ser ignorada pelo contribuinte. O montante da despesa com frete integrará o cálculo do imposto devido, posto que compõe o respectivo valor tributável, representado, na hipótese, pelo preço do produto acrescido do valor do frete e demais despesas acessórias.

As notas fiscais provam apenas o valor atribuído aos produtos na operação de saída e provam, ainda, que não houve o destaque de qualquer valor específico a título de frete. Consta dos autos e pode ser verificado nas cópias de notas fiscais que não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas. **A empresa foi intimada para trazer documentos que atestassem que o frete foi cobrado conjuntamente com o produto.** Foi apresentado apenas valores globais de contratos de prestação de serviços com transportadoras, devidamente contabilizados pelo preço global. **Não há discriminação individualizada quanto ao valor do frete por mercadoria, ou por Nota Fiscal.** A empresa alega que faz o rateio. Por todo o conjunto de documentos analisados, o Fisco concluiu que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos.

Ora, não faz o menor sentido que o Erário seja onerado para criar um incentivo e deixe a forma de provar o mesmo à indústria favorecida. Se o frete compõe o preço do produto, não vejo como ele não estar expresso na nota fiscal. Assim determina a Lei.

Sem embargo, a ausência de destaque do frete na respectiva nota fiscal obsta, por si só, a fruição do regime especial a que alude o art. 56 da MP 2.158-35/2001.

DISPOSITIVO

Forte no exposto, conheço do apelo especial fazendário e voto por dar provimento ao mesmo, restabelecendo a exação de fls. 02/12 em toda sua extensão.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

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 Miyayama, Vanessa Marini Cecconello 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.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan