



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.726382/2016-44
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.451 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 67, § 8º, DO LIVRO II, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO.

Não será debatida na instância especial matéria que não tenha sido objeto de análise pela instância recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosado Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovich Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, com fundamento nos art. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de nove de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 3402-006.671, de 23/05/2019:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2015

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. FRETE. O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete incorrida está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Em Recurso Especial, o Contribuinte aduziu duas matérias: requisitos para fruição do benefício previsto no art. 56 da MP n.º 2.158-35/2001 e alteração de critério jurídico.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas quanto aos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 56 da MP n.º 2.158-35/2001:

E negou seguimento quanto à matéria alteração de critério jurídico:

1 – Requisito para Fruição do Benefício Previsto no Artigo 56 da MP 2.158-35/2001

O cerne do litígio, e fundamento do lançamento, é a ausência de informação do valor do frete nas notas fiscais de venda da recorrente, o que deu ensejo ao Fisco o afastamento do benefício do crédito presumido calculado sobre frete, previsto no artigo 56 da MP 2.158- 35/2001. Nas palavras do acórdão recorrido (fl. 57.177):

A lide limita-se, assim, a verificar se a empresa logrou êxito em comprovar se os fretes sobre vendas foram cobrados conjuntamente com o preço dos produtos vendidos para fruição do regime especial disposto no art.56 da MP 2.158-35/ 2001.

O acórdão recorrido decide que não há necessidade do destaque do valor do frete, porém entende que o frete calculado como valor médio nacional não atende aos requisitos do benefício. Litteris (fl. 57.190):

Pelo exposto, conclui-se que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência essa que não consta na legislação analisada, pois a lei exige expressamente que os valores do frete sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos, cabendo prova a recorrente que atendeu essa condição. Nesse passo, restou comprovado nos autos que a empresa não utilizou o frete efetivamente executado ou contratado como componente na formação do seu preço de venda, vez que considerou na formação do preço o frete médio nacional. Como consequência, tem-se que a empresa não atendeu aos requisitos legais, na sua integralidade, para a fruição do crédito presumido em comento.

O Paradigma 3201-005.056 também entende que não há necessidade de informação, em separado, do valor de cada frete. Transcrevo a ementa (fl. 57.243):

IPI. REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 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 está contida na legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos".

Do mesmo modo o paradigma 9303-006.465 (fl. 57.226):

EMENTA DO SEGUNDO ACÓRDÃO PARADIGMA (Nº 9303-006.465):

“IPI. 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 está contida na 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).”

As decisões comparadas divergem quanto aos requisitos para a fruição do benefício, porque, enquanto o acórdão recorrido entende como requisito a apuração do valor efetivamente cobrado em cada operação, afastando o valor de frete médio nacional, os paradigmas, apreciando a mesma legislação e circunstâncias probatórias e fáticas semelhantes, não cogitam de tal requisito. Desse modo, resta caracterizada a divergência.

2 - Alteração de Critério Jurídico

A recorrente suscita divergência quanto à alteração do critério jurídico para manutenção do lançamento, sustentando que ao acórdão recorrido teria utilizado fundamento ausente do lançamento. Os paradigmas, em situações diferentes, assentam a tese geral da impossibilidade de se alterar o fundamento jurídico do lançamento, em sede de julgamento administrativo (fl. 57.230):

EMENTA DO TERCEIRO ACÓRDÃO PARADIGMA (Nº 3401-002.941):

“AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO EM FASE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. É inadmissível a alteração do critério jurídico do lançamento em fase recursal.”

EMENTA DO QUARTO ACÓRDÃO PARADIGMA (Nº 2201-004.423):

“HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. É ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração.”

Transcrevo argumentação da recorrente quanto ao tema (fl. 57.226):

Enfim, se por um lado às autoridades fiscais de limitaram a acusar as fabricantes de automóveis de indevidamente não terem segregado o valor do frete nas notas fiscais de venda de automóveis, os contribuintes sustenta que o artigo 56, inciso II, alínea “b”, da MP 2.158-35/01, exige apenas que os valores de frete “sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos”. O acórdão recorrido, contudo, decidiu em sentido oposto ao dos casos paradigmáticos, com base em um fundamento completamente novo e estranho à

autuação: suposta necessidade de inclusão do frete efetivamente executado (e não, por exemplo, um frete médio nacional, adotado pela GM para fins de cumprimento do artigo 13, §1º, da Lei Ferrari) no preço final dos veículos comercializados, sob pena de glosa integral do crédito presumido de IPI.

Entretanto, como o prequestionamento da alteração de critério jurídico teria sido impossível em sede de recurso voluntário, visto que o recorrente não teria como saber se ocorreria – ou não – alteração do critério jurídico utilizado no lançamento, pela decisão a ser proferida, considera-se inaplicável ao caso esse requisito.

Superado o requisito, será – a seguir – verificada a comprovação de divergência jurisprudencial pela ora recorrente.

Pois bem, o primeiro paradigma (3401-002.941) trata de matéria totalmente diversa daquele objeto do presente processo, qual seja o lançamento de COFINS recolhido a menor.

Em que pese o colegiado que proferiu o paradigma entender impossível a alteração de critério jurídico, não há como se afirmar se esse colegiado, enfrentando o caso do acórdão recorrido, consideraria uma decisão conforme a recorrida, alteração de critério jurídico. Com efeito, para que restasse comprovada a divergência quanto à matéria (alteração de critério jurídico), seria necessário que a recorrente trouxesse, a título de paradigma, um acórdão em que:

- (a) fosse discutido o crédito presumido de frete para o IPI, por falta de destaque do valor específico de frete, na nota fiscal,
- (b) a decisão recorrida tivesse mantido o lançamento, entendendo que esse destaque não seria necessário, mas que não teria havido outra prova da cobrança do frete, e
- (c) a decisão paradigma tivesse anulado a decisão recorrida, por impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento.

Contudo, não foi esse o ocorrido. De forma semelhante, o segundo paradigma (2201-004.423) também trata de situação não comparável àquela discutida no acórdão recorrido, para comprovação de eventual divergência jurisprudencial. Na verdade, trata de lançamento de outro tributo, IRRF.

Em seguida, foi preposto Agravo pelo sujeito passivo. O Despacho deu seguimento à matéria da alteração de critério jurídico:

Diante dessa fundada dúvida – e dado que já se afastou a exigência de prequestionamento – entendo que o agravo deva ser ACOLHIDO e o recurso ter o seguimento pleno, de modo a que o colegiado superior possa reavaliar primeiro, a exigibilidade e a efetiva ocorrência do prequestionamento, para, depois, definir se houve ou não mudança de critério jurídico que nulifique a decisão recorrida.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o desprovisionamento do recurso.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

Nos termos do art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada à divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Todavia, tanto o acórdão recorrido, quanto os paradigmas, afastaram a necessidade de informação do valor do frete nas notas fiscais de venda e fixaram os mesmos três requisitos para o crédito presumido do art. 56, da MP 2.158-35, de 2001, como se vê:

Acórdão recorrido:

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. FRETE. O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete incorrida está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Voto

Percebesse pela legislação transcrita e elementos presentes nos autos que não há controvérsia quanto ao atendimento de pelo menos duas das três condições estabelecidas no § 1º, inciso II, b, do art.56, da MP nº 2.15835/2001 quais sejam, quanto ao contratante do frete ser estabelecimento industrial e que o frete compreenda a totalidade do trajeto no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

A lide limita-se, assim, a verificar se a empresa logrou êxito em comprovar se os fretes sobre vendas foram cobrados conjuntamente com o preço dos produtos vendidos para fruição do regime especial disposto no art.56 da MP 2.15835/2001.

Abaixo são reproduzidos alguns trechos do Relatório Fiscal que denotam a fundamentação utilizada pela Fiscalização para Auditoria: (...)

O Acórdão paradigma nº 3201-005.056 também entende que não há necessidade de informação, em separado, do valor de cada frete:

IPI. REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 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 está contida na legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados conjuntamente com o preço dos produtos.

Voto

De fato, os fabricantes dos produtos previstos no caput do art. 56, têm a opção do regime especial que concede crédito presumido no percentual de 3% do valor do imposto na saída desses produtos, desde que cumpram os seguintes requisitos:

- (i) execute ou contrate diretamente o serviço de transporte;
- (ii) que este serviço compreenda a totalidade do trajeto até o local de entrega ao adquirente; e
- (iii) que o valor do serviço seja cobrado juntamente com o preço dos produtos objeto do regime especial.

Assim, entendo que não há na legislação que rege a matéria a exigência de que o valor do frete seja, obrigatoriamente, segregado na nota fiscal.

No mesmo sentido, o Acórdão paradigma nº 9303-006.465:

IPI. 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 está contida na 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).

Voto

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.

Assim, observa-se, no cotejo entre as decisões, que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso em razão da **prova dos autos** quanto ao requisito comum de prova de que **o valor do serviço seja cobrado juntamente com o preço dos produtos**:

Conclui-se, assim, que a legislação de regência do crédito presumido em comento não obriga, para a sua fruição, que haja o destaque do frete na nota fiscal de venda do veículo. No caso concreto, embora a Recorrente não tenha destacado o frete nas notas fiscais, trouxe aos autos outros elementos visando comprovar que os valores de fretes foram devidamente incluídos no preço dos veículos vendidos, conforme exigido pela lei.

Primeiramente, observa-se que a autuada conduziu as suas vendas com a cláusula CIF, aquela em que a montadora assume o ônus do frete até os concessionários ou compradores diretos. Essa condição de negociação fica evidenciada exatamente pelo fato de as Notas Fiscais de saída informarem que o frete será arcado pelo emitente (autuada), fls.778 a 22.589.

Além disso, que a GMB passou, de janeiro de 2014 em diante, a informar o valor do frete médio nacional no campo destinado a "informações complementares" das notas fiscais de

venda de veículos, constando que o frete médio nacional já está “incluso no preço”, como ilustra a seguinte imagem: (...).

Constata-se também a existência de contratos de prestação de serviços de transporte com algumas empresas (fls.22.677 a 22.749) onde ficam evidenciadas todas as condições da prestação do serviço de transporte de veículos, inclusive os valores que serão pagos pelo serviço, conforme as localidades que serão atendidas pela transportadora. A título de exemplo, mostramos as condições de transporte pactuadas entre a Recorrente e a Brazul Transportadora de Veículos Ltda: (...)

A Recorrente também juntou aos autos os comprovantes de pagamentos dos serviços prestados pactuados nos contratos e realizados por meio de emissão de conhecimentos de transporte eletrônico -CTe (fls.22.750 a 25.498 e 25.499 a 32.347).

Vale ressaltar, que é possível identificar que o mesmo número do chassi informado na nota fiscal está demonstrado no CTE correspondente. De forma que é possível atestar que há comprovação de que cada veículo possuiu um registro específico em um CTE correspondente a sua respectiva nota fiscal de saída.

Ou seja, para cada venda analisada observa-se a existência de ao menos um CTE vinculado, com o destaque do frete e o respectivo valor incidente no transporte.

Tal fato foi constatado pelo Parecer da empresa de Auditoria Ernest Young e confirmado pela Fiscalização no Termo de Diligência Fiscal (fls.56.974).

Dessa forma, é possível identificar o custo do frete correspondente a cada veículo vendido.

Na sequência, inserido no parecer da empresa de auditoria, foram analisados os lançamentos contábeis relativos ao pagamento, pela GMB, das despesas com o frete na venda dos veículos.

A Recorrente explica que a transportadora emite uma fatura pelos serviços prestados constando vários CTEs de modo que a GMB paga o valor dessa fatura.

Por meio do documento denominado "composição das faturas", são identificadas as Cates que estão vinculadas a essa fatura.

Cada fatura é registrada na contabilidade em conta de passivo (S44110000 C.A. PAGAR – FORNECEDORES –) com a contrapartida em conta de resultado (centro de custo com natureza devedora) denominada CUSTO DE FRETE LOCAL SAIDAVEICULOS S821115000 e em contas de ativo (tributos a recuperar) denominadas PIS – FRETE SAÍDA e COFINS – FRETE SAÍDA.

Abaixo, exemplo de contabilização referente à fatura nº 137182 no livro diário: (...).

Por fim, a referida conta de resultado (CUSTO DE FRETE LOCAL - SAIDA VEICULOS S821115000) é levada ao custo dos produtos vendidos, compondo, assim, o custo dos veículos, conforme comprova o balancete contábil de janeiro/2015, abaixo indicado:

(...)

A Fiscalização também atesta que os gastos com fretes nas vendas são contabilizados como custo dos produtos vendidos, devidamente comprovado pelos dados do SPED Contábil, conforme denota o trecho do Relatório Fiscal da Diligência solicitada: Em relação às despesas com frete, com base nos dados obtidos no ambiente SPED, concluem-se que a empresa contratou os serviços de transporte e que estes estão contabilizados no custo dos produtos vendidos, assim como os custos de garantia, os royalties, a amortização de ferramentas especiais, as despesas com projetos etc. como mostra o balancete do mês de janeiro de 2015.

Após a comprovação de que assumiu o ônus dos fretes nas vendas de veículos e efetuou os registros contábeis devidos como custo dos veículos, a Recorrente passa a demonstrar a composição do preço do veículo a fim de identificar se os fretes foram computados na sua formação.

(...)

No caso ora analisado, observa-se nas tabelas exemplificativas de composição dos custos dos veículos, anteriormente demonstradas, que na composição dos preços dos veículos vendidos pela Recorrente consta à inclusão de todas as despesas e custos incorridos, incluindo aí um frete médio nacional sobre vendas, acrescido de uma margem de contribuição, que compõem o preço do produto vendido.

Observa-se que a GMB não considerou, para fins de formação do preço do veículo, o frete efetivamente ocorrido e pago, mas sim um frete médio nacional. Tal fato é afirmado pela Fiscalização no Termo de Diligência Fiscal e admitido exaustivamente pela Empresa em seu recurso.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

No tocante à alteração do critério jurídico, ressalte-se que a alegação foi ventilada apenas em declaração de voto. Logo, não há que se falar em divergência diante da falta de prequestionamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

