



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.728605/2016-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.923 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2019  
**Matéria** IPI - CRÉDITO PRESUMIDO  
**Recorrente** TOYOTA DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

## Relatório

Adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância com os adendos necessários, pois não foram referidos os documentos trazidos com a impugnação:

*Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 102/120, lavrado em 02/01/2017, com ciência da contribuinte em 03/01/2017, totalizando o crédito tributário de R\$ 91.450.435,50.*

*Segundo a descrição dos fatos e o relatório fiscal de fls. 86/100, foram constatadas as seguintes irregularidades, no período de janeiro/2012 a dezembro/2015:*

- O estabelecimento industrial recolheu imposto a menor em decorrência da escrituração e utilização de **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI SOBRE FRETE, sem observância da letra b, do inciso II do artigo nº 134, do Decreto nº 7.212 de 15/05/2010 (RIPI) - sem o destaque do frete na nota fiscal** - conforme Relatório de Ação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

*Inconformada com a autuação, a contribuinte protocolizou impugnação de fls. 126/166, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese, em sua defesa.*

*"Demonstrando a mais nítida boa-fé, a impugnante respondeu ao mencionado termo em 23/09/2016, salientando especialmente que: (i) utiliza o frete na modalidade CIF para transporte de suas mercadorias, ou seja, todos os custos e riscos com a entrega da mercadoria, incluindo o seguro e o frete que estão embutidos no preço da mercadoria; (ii) a impugnante é beneficiária do regime especial de apuração do IPI, nos termos do art. 56 da MP 2158-35/2001, o qual estabelece como condição para utilização do benefício, a inclusão do frete cobrado no serviço de transporte no valor total da mercadoria; (iii) logo, não há que se falar no destaque do frete na nota fiscal, uma vez que a impugnante colaciona o valor CIF - Cost, Insurance and Freight, sendo cediço que a sigla CIF significa que o frete e o seguro são pagos pelo fornecedor, que é responsável pela entrega até o local de destino. Não bastasse, a impugnante anexou em resposta:"*

a) Relatório das Notas Fiscais de Saída de 2012 a 2015;

b) Demonstrativo de IPI lançado;

*Solicita diligência nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72.*

*Ainda vieram aos autos:*

- 1) laudo pericial contábil, elaborado por Expert, que demonstra o frete cobrado de clientes;
- 2) julgados do CARF; e
- 3) Solução de Consulta 26 - SRRF09/Disit, de 7/02/2012.

Em 13/06/2017, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI SOBRE O FRETE.*

*O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, previsto na legislação, está condicionado à comprovação de que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.*

*PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimado da decisão em 19/06/2017, consoante Termo de ciência por abertura de mensagem, fl. 643, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 13/07/2017, consoante Termo de solicitação de juntada acostado, no qual essencialmente reitera os argumentos iniciais apresentados na impugnação e aduz que a decisão recorrida não pode prosperar, uma vez que concluiu pela improcedência da impugnação, *de forma teratológica, diante do mero argumento de que a ausência de destaque do frete na Nota Fiscal obsta, por si só a utilização do regime especial*. Por fim, requer reforma da decisão e improcedência do auto de infração. Sucessivamente, seja o julgamento convertido em diligência a fim de se constatar a inclusão dos valores de frete nos produtos comercializados pela Recorrente.

Ato seguido, o expediente é encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito da lide.

### DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

O *decisum a quo* assim assentou suas razões de decidir:

*(...) Assim, são condições ao 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, então caracterizado como falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados.*

*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. Alega, ainda, que como o artigo 56, § 1º, II, “b”, da MP 2.158-35/2001 condiciona o regime especial à cobrança do frete juntamente com o preço do produto e não destacada e separadamente da mercadoria, o valor a ele relacionado não foi individualizado na nota fiscal de comercialização. Aduz que nos casos em que o transporte é ajustado por contratação global, não há a remuneração dos transportadores com uma individualização do custo por trechos e, nesse caso, o industrial fica obrigado ao pagamento de remuneração aos contratantes como combinado em contrato e, por assumir o ônus do frete, repassa-o no preço de venda da mercadoria, como dispêndio relacionado à sua atividade, sem que haja comando que imponha o seu dever de destacá-lo e segregá-lo na nota fiscal.*

*Ocorre que o RIPI/2010, ao tratar dos requisitos da nota fiscal, preceitua em seu art. 413 que:*

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

(...)

**V - no quadro “Cálculo do Imposto”:**

(...)

**e) o valor total dos produtos;**

**f) o valor do frete;**

(...)

i) o valor total do IPI; e j) o valor total da nota; (...)” (destacou-se)

*Verifica-se, de plano, que a indicação do valor do frete, no campo próprio da nota fiscal, é disposição impositiva aos contribuintes do imposto. 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, haja vista que o montante da despesa com frete (e efetivamente correspondente a 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).*

***Tenho, pois, que a ausência de destaque do frete na respectiva nota fiscal, na forma regulamentar, obsta, por si só, a pretensão do sujeito passivo.***

*Note-se, nesse sentido, que 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. Porém, as alegações constantes da impugnação objeto de cognição advogam a tese de que na composição do preço de venda dos respectivos produtos está incluído o frete e, por isso, restariam atendidas as condições necessárias à escrituração do crédito presumido em comento.*

*Em outros dizeres, como todas as despesas encontram-se 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 dos produtos em tela, 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 integra o “preço do produto”, mas também perde a natureza de frete.*

*Acrescente-se que a própria impugnante reconhece que não há correspondência entre o valor do transporte e o montante arcado pelo adquirente, o que, por si só, é uma demonstração clara do descumprimento da exigência de que os serviços de transporte sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos*

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

*Finalmente, registre-se que não se trata no caso sob análise, a toda evidência, de mera redução teleológica na interpretação do art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ou de saber-se, apenas em tese, se a diminuição do IPI com o crédito presumido de 3% é ou não compensada com a adição do frete à base de cálculo do imposto e de contribuições sociais (PIS e COFINS), mas exclusivamente de reconhecer que se está diante do descumprimento das condições do regime especial de que tratam as disposições normativas que delimitam a espécie ou, quando menos, da ausência de comprovação que os serviços de transporte foram arcados pelo fabricante, compreenderam a totalidade do trajeto dentro do País e efetivamente integraram o preço dos produtos. Por igual razão, faz-se irrelevante que o regime especial em tela seja tomado como benefício fiscal ou "sistema alternativo de cumprimento da obrigação tributária".*

A matéria é bastante polêmica e conhecida deste Conselho, tanto que já ganhou foros de discussão na CSRF. Nesse sentido, peço licença para transcrever a ementa e excerto do voto no acórdão nº 9303-006.465, de 13 de março de 2018:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Exercício: 2000*

*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).*

#### **Excerto do voto**

*(...) passamos a reproduzir o art. 56 da Medida Provisória MP n.º 2.15835, de 2001, que disciplina o regime especial de tributação de que aqui se trata:*

*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 2008)**

**c) 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 aplicase, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória no 2.18949, 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 nº 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 fiscais – 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 nº 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:*

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. (grifamos)**

*A seguir, vão exemplos de algumas soluções de consulta e acórdãos de DRJs que adotam o mesmo entendimento – o de que a cobrança conjunta do frete com o preço do produto não necessariamente exige o seu destaque na nota fiscal. Confira-se:*

**ASSUNTO:** Obrigações Acessórias **EMENTA:** NOTA FISCAL. SAÍDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. **É exigida a informação do valor do frete e do seguro na nota fiscal emitida por estabelecimento sujeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no quadro “Cálculo do Imposto”, somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria.** Nessa hipótese, o valor do frete e o valor do seguro serão somados ao valor total dos produtos para obtenção do valor total da nota. (Solução de Consulta SRRF10/Disit nº17, de 26/01/2012)

**ASSUNTO:** Obrigações Acessórias **EMENTA:** NOTA FISCAL. SAÍDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. **É exigida a informação do valor do frete e do seguro na nota fiscal emitida por estabelecimento sujeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no quadro “Cálculo do Imposto”, somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria.** (Solução de Consulta SRRF10/Disit nº14, de 23/01/2012)

**ASSUNTO:** Imposto sobre Produtos Industrializados IPI **EMENTA:** Frete. Inclusão na base de cálculo. Destaque na Nota Fiscal. **O valor do frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, compõe a base de cálculo do IPI. A legislação do IPI é silente quanto ao destaque do valor do frete na nota fiscal.** Frete. Produtos NT. Destaque na Nota Fiscal. Para a legislação do IPI, sendo o produto NT fora da incidência do imposto, não é necessário que se destaque o valor do frete na nota fiscal. (Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 217, de 26/12/2001)

**ASSUNTO:** Imposto sobre Produtos Industrializados IPI Período de apuração : 12/02/1990 a 30/09/1999 **EMENTA:** IPI. RESTITUIÇÃO. Incabível a restituição de imposto que não foi

pago a maior ou indevidamente. IPI. VALOR TRIBUTÁVEL. **Inadmissível a restituição do IPI incidente sobre e fretes e despesas financeiras, ainda que cobrados separadamente na nota fiscal, porque se incluem no valor tributável.** INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei e dos atos normativos.

RESTITUIÇÃO. EXTINÇÃO DO DIREITO. O direito de pleitear restituição de pagamento espontâneo do IPI, reputado indevido pelo contribuinte, se extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento. (Acórdão nº 147888, de 27 de Abril de 2005)

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI Período de apuração : 01/01/1993 a 31/12/1998 EMENTA: IPI. RESTITUIÇÃO. Incabível a restituição de imposto que não foi pago a maior ou indevidamente. IPI. VALOR TRIBUTÁVEL. **Inadmissível a restituição do IPI incidente sobre fretes e despesas financeiras, ainda que cobrados separadamente na nota fiscal, porque se incluem no valor tributável.** IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS.

PRESCRIÇÃO. Inadmissível o ressarcimento de créditos prescritos, referentes à aquisição de insumos cuja entrada no estabelecimento tenha ocorrido anteriormente a cinco anos contados da data de protocolização do pedido. IPI – RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. CORREÇÃO MONETÁRIA.

Inaceitável, por falta de expressa previsão legal, a correção monetária do valor do ressarcimento de crédito de IPI. (Acórdão nº 103699, de 06 de Maio de 2004)

*Ante o exposto, conheço do recurso especial da Procuradoria e, no mérito, nego-lhe provimento.*

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 analysis* 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. Porém, sob esse aspecto, como se viu da jurisprudência trazida e norma complementar tributária exarada pela própria RFB, **o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente.**

Corolário disso, **a acusação mostrou-se fragilizada**, na medida em que para impedir a fruição do regime especial de tributação da recorrente teria de haver nos autos prova cabal da não cobrança dos fretes, esta a ser encontrada na escrituração contábil da autuada. Porém, isso não ocorreu, pois entendeu a auditoria-fiscal que o indício **falta de destaque do frete na nota fiscal** seria suficiente para sustentar o lançamento.

Processo nº 11080.728605/2016-16  
Acórdão n.º **3302-006.923**

**S3-C3T2**  
Fl. 1.224

---

Posto isso, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o auto de infração.

(assinado digitalmente)

**Corintho Oliveira Machado**