



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

Processo n° 16045.720011/2015-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.086 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2017
Matéria CRÉDITO IPI REGIME ESPECIAL ART. 56, MP 2.158/01
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

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

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).

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o crédito tributário lançado relativo à Rubrica "CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2158-35/01", diante da ausência de respaldo legal. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula.

Sustentou pela Recorrente o Dr. Douglas Guidini Odorizzi, OAB/SP n° 207.535.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deline - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deline e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI referente a fatos geradores compreendidos entre 01/06/2010 a 31/12/2010, em razão da glosa dos créditos presumidos apropriados pela empresa com fulcro no regime especial previsto no art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Como se depreende do Relatório Fiscal, entende a fiscalização que a empresa não teria direito ao crédito presumido vez que não teria comprovado que o Adquirente pagou a totalidade do frete, valor este que deveria estar explicitamente inscrito no campo da nota fiscal que lhe é atribuído. Nos termos do relatório fiscal:

"Melhormente, para que não parem dúvidas, o valor total do transporte da mercadoria deve estar explicitamente inscrito no campo da Nota fiscal que lhe é atribuído, como estabelecido pelas normas regulamentares — art. 190, inciso II, 5º e artigo 413, inciso V, alínea f e inciso VI, alínea b do RIPI/2010, aprovado pelo Dec. nº 7.212/2010.

Se assim não ocorrer, que seja, então, comprovado que, efetivamente, o Adquirente pagou a totalidade do frete referente ao veículo de sua aquisição - da porta da fábrica até a entrega do veículo no destino final. Esta é a condição para a fruição do favor fiscal, repetindo, que:

...serviços de transporte...sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos..."
(e-fl. 9 - grifei)

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 79/92, julgada integralmente improcedente pela decisão ora recorrida, ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE FRETE. ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001.

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, previsto no art. 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, vincula-se à comprovação de que houve a efetiva cobrança do frete juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 294)

Cientificado desta decisão em 10/06/2016 (e-fl. 310), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 08/07/2016 (e-fls.311/325) reiterando os argumentos aventados em sede de Impugnação, alegando em síntese que, diferentemente do que aduz a fiscalização, não há obrigação legal explícita ou implícita de destaque do IPI sobre o frete na nota de venda, sendo que a indicação de que se trata de venda CIF constitui prova presuntiva de que o frete integrou o preço, capaz de ser elidida apenas mediante demonstração em contrário pela fiscalização.

Em seguida, os autos foram remetidos a esse Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

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.

Referido dispositivo legal traz a disciplina a ser seguida para o aproveitamento deste 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 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 aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

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

§ 4º *O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes. (Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011)" (grifei)*

No entendimento da fiscalização, trazido no Relatório Fiscal da autuação, uma vez que a empresa Recorrente não destacou o valor do frete nas notas fiscais por ela emitidas, ele "*não compunha o valor pago pelos Adquirentes*", razão pela qual ele não estaria na base de cálculo do IPI. Para melhor compreensão, vejamos com mais detalhes os termos do trabalho fiscal:

"Melhormente, para que não pairam dúvidas, o valor total do transporte da mercadoria deve estar explicitamente inscrito no campo da Nota fiscal que lhe é atribuído, como estabelecido pelas normas regulamentares — art. 190, inciso II, 5 1º e artigo 413, inciso V, alínea f e inciso VI, alínea b do RIPI/2010, aprovado pelo Dec. nº 7.212/2010.

Se assim não ocorrer, que seja, então, comprovado que, efetivamente, o Adquirente pagou a totalidade do frete referente ao veículo de sua aquisição - da porta da fábrica até a entrega do veículo no destino final. Esta é a condição para a fruição do favor fiscal, repetindo, que:

...serviços de transporte...sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos...

Pois bem, como "crédito presumido IPI/frete" em VW vem sendo auditado pela Fiscalização Federal dès 2012, obrigações fiscais do ano de 2007, extraímos do processo fiscal nº 10860.720028/2012-32 solicitação nossa —Anexo 2 — que tratou do favor fruído pela Empresa naquele ano de 2007, enfatizando que:

O implemento da condição supra (cobrança do frete no preço da operação) deve ser provado mediante documentação hábil, que demonstre, cabal e inequivocamente, que, nas vendas que propiciaram a fruição do benefício em tela, a Empresa cobrou dos Adquirentes os fretes a elas correspondentes. Caso contrário, deverá ser prestado esclarecimento, por escrito, do motivo de, apesar de não ter sido a condição implementada pela Empresa, mesmo assim foram efetuados créditos em seu Registro de Apuração sob a rubrica da legislação acima citada. No mesmo Anexo temos o esclarecimento de VW:

1-)Esclarecer que este Contribuinte utiliza a modalidade FRETE CIF nas suas vendas de veículos novos, informado na própria Nota Fiscal de saída que o Frete é por conta do Emitente (vWB), suportando o ônus do pagamento junto aos transportadores, sendo cobrado juntamente com o preço dos veículos comercializados.

Temos, então, que, segundo os documentos de VW — cópias de Notas fiscais e de conhecimentos de transportes também em Anexo 2 - o frete foi por "conta Emitente", pago por VW.

Tal fato foi, inclusive, confirmado pela Empresa - esta teria suportado "...o ônus do pagamento junto aos transportadores...".

Não obstante isso, VW acrescenta que o frete estaria "...sendo cobrado juntamente com o preço dos veículos comercializados...".

Ou seja, que, mesmo assim, segundo VW, as condições do benefício teriam sido implementadas. Que apesar de não indicado na Nota fiscal de venda, de não ter sido pago pelo Adquirente, na sua totalidade, mesmo assim, o preço de venda incluiria o frete, posto que, cobrado do Adquirente.

Na fiscalização das obrigações fiscais referentes ao ano de 2010, ora em curso, VW persistiu na prática de escriturar, no seu Registro de Apuração do IPI, valores sob a rubrica do benefício em debate - Anexo 1; não obstante não destacar o valor do frete em suas Notas fiscais - vide cópias em Anexo 3.

(...)

Concluindo: mantidas as mesmas práticas e esclarecimentos por parte de VW, nada se modificando no âmbito do favor fiscal em tela, cremos que os valores de IPI por Ela creditados sob a rubrica de "CRÉDITO PRESUMIDO CIF — MP 2158 —

35/01", no interregno abrangido por esta cobrança, são ilegítimos e devem ser retirados da escrita da Empresa, não só por intuitiva razão, mas, também, por assim estar previsto na normatização do benefício, art. 2º, parágrafo 3º da IN nº 91/2001 (...)" (e-fl. 9-11 - grifei)

Assim, a única razão para se entender pelo inadimplementos dos requisitos legais deste crédito presumido foi o fato de que o valor do frete não foi destacado na nota fiscal, o que impediria a fiscalização de confirmar que o valor do frete teria sido pago pelos adquirentes.

Entretanto, a fiscalização extrapola seu poder ao trazer uma exigência que não consta da lei. Como veremos com mais parcimônia adiante, a lei exige que as **empresas industriais produtoras assumam o custo do frete, incluindo no preço de fábrica**. Exige-se, portanto, que o valor do frete seja **pago pelo produtor** e incluído **no preço da mercadoria**.

Ora, 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). E, a meu sentir, todos os requisitos legais e normativos trazidos foram cumpridos no presente caso, devendo ser estornada a glosa perpetrada. Senão vejamos.

Para que seja possível identificar todos os requisitos para o gozo do regime especial diferenciando do IPI previsto no art. 56 da MP 2.158-35/2001, além da leitura deste dispositivo legal, acima transcrito, necessário ainda analisar os termos e condições trazidos pela Secretaria da Receita Federal, disciplinados pela Instrução Normativa n.º 91/2001:

"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.

Parágrafo único. O regime especial de apuração de que trata este artigo, aplica-se também ao estabelecimento equiparado a industrial a que se refere o § 5o do art. 17 da Medida Provisória No 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Art. 2o A adesão ao regime especial dar-se-á por opção do estabelecimento industrial e será exercida mediante apresentação, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Inspeção da Receita Federal de Classe A (IRF-A) de sua jurisdição, do Termo de Adesão, conforme modelo constante do Anexo ÚNICO a esta Instrução Normativa.

§ 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;

§ 4o Excepcionalmente, no ano-calendário de 2001, a opção pelo regime especial compreenderá o PERÍODO entre o primeiro dia do mês subsequente ao do exercício da opção e 31 de dezembro de 2002.

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." (grifei)

A leitura conjunta destes diplomas normativos elucidam os seguintes requisitos do regime especial:

a) ser estabelecimento industrial ou equiparado a industrial de 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 (art. 56, caput e §2º MP 2.158-35/2001 e art. 1º IN n.º 91/2001);

b) realizar anualmente a opção pelo regime especial, com a apresentação de Termo de Adesão à Delegacia ou Inspeção da Receita Federal da jurisdição do estabelecimento. A opção pelo regime especial será aplicada para todas as operações de saída dos produtos especificados no item **(a)**, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção (art. 56, II, MP 2.158-35/2001 e art. 2º, §1º da IN n.º 91/2001)

c) realizar as operações de saída com a cláusula C&F, de Custo e Frete, **incluindo no preço da mercadoria o valor do frete** realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente (art. 2º, §2º e art. 5º da IN n.º 91/2001). Com isso, são adimplidos os requisitos do art. 56, II, da MP 2.158-35/2001, no sentido que os serviços de transporte dos produtos:

c.1) sejam executados ou contratados exclusivamente pelo estabelecimento industrial;

c.2) sejam **cobrados juntamente com o preço dos produtos** nas saída do estabelecimento industrial;

c.3) compreendam a totalidade do trajeto desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

d) Informar o valor do crédito 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".

Portanto, atesta-se que a legislação não exige, em nenhum momento, que o frete pago pelo estabelecimento industrial na operação seja segregado do preço do

produto, como indicado no Relatório Fiscal, em entendimento mantido pela decisão recorrida. De fato, os textos normativos exigem que o valor do frete pago pelo estabelecimento industrial ou equiparado seja **incluído no preço do produto**, não exigindo, portanto, que esta parcela seja cobrada em separado do Adquirente.

Ora, com efeito, 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 exigência da indicação em nota fiscal do valor do frete somente quando de sua cobrança "*em separado*" dos preços dos produtos é elucidada, com clareza, na Solução de Consulta nº 26/2012 (SRRF09/Disit), na mesma linha de outras soluções de consulta exaradas pela RFB:

"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. Entretantes, 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."

(Solução de Consulta nº 26 - SRRF09/Disit Data 7 de fevereiro de 2012 - alterados os grifos no original)

Assim, diferentemente da interpretação trazida pelo I. Fiscal com fulcro nos artigos 190, 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 dessas despesas "**JUNTAMENTE** do preço da mercadoria".

E aqui é importante salientar que em nenhum momento a legislação exige que o valor do frete seja considerada base de cálculo apartada do IPI para o gozo do regime especial. De fato, o art. 56, §1º, I, da MP 2.158-35/2001 e o art. 3º da IN 91/2001 apenas indicam que a base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal, não exigindo que seja especificamente o valor do imposto que teria incidido sobre a parcela do frete cobrado.

Todo o raciocínio aqui proposto está em plena conformidade com os próprios motivos que ensejaram a instituição do regime especial sob análise.

Como se depreende da exposição de motivos da MP 2.113-29, a razão para a criação deste regime foi exatamente a prática das indústrias automotivas de contratar em separado os serviços de transporte, **deixando de segregar o valor do frete nas notas fiscais**. A indústria passava a assumir o ônus do transporte, embutindo o valor do frete no preço da mercadoria e contratando o serviço de transporte em separado (serviço esse não sujeito ao IPI).

Com o regime especial, essa prática das indústrias foi consagrada, sendo exigido que o valor do frete fosse incluído no preço das mercadorias e, com isso, com elas juntamente tributado. Uma vez contratado em separado pelas indústrias, com uma cobrança incluída no preço do veículo, o frete não seria destacado na nota. E para reduzir o encargo assumido pelas indústrias, o legislador criou o crédito presumido de 3% (percentual do frete embutido no preço das mercadorias).

Vejamos os exatos termos da exposição de motivos:

"4. O art. 56 institui regime especial de determinação da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, no qual poderão ser aproveitados, mediante crédito presumido ou exclusão da própria base de incidência, os valores relativos ao transporte dos veículos que especifica.

*5. **É notório de que a indústria automotiva, para evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete dos veículos vendidos, terceirizou essa atividade para empresas de transporte, não contribuintes, 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 a 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 contribuições (sic) social sobre o lucro líquido." (Trecho da Exposição de Motivos da MP 2.113-29 - e-fls. 111/112 dos autos - grifei)*

Ou seja, o regime especial somente veio consagrar a prática das indústrias automotivas de deixar de destacar o frete nas notas fiscais, contratar o frete em separado e embutir o valor do frete em sua composição do preço, sendo concedido o crédito presumido como uma reparação às indústrias por terem assumido o ônus do transporte. Ora, de fato, qual

seria a razão para a concessão do crédito presumido se o valor do frete já viesse destacado na nota fiscal, com a incidência do IPI sobre este montante apartado?

Inclusive, o objetivo da concessão deste crédito presumido foi bem esclarecido quando se discutia se o regime especial sob análise seria um benefício fiscal. De fato, como relatado por Ives Gandra da Silva Martins¹, em ação civil pública proposta, o Secretário da Receita Federal e a Procuradoria elucidaram como era o regime especial de apuração do IPI, esclarecendo que se tratava de inclusão juntamente com o preço do veículo (ou seja, não seria uma cobrança separada, a ser indicada na nota fiscal), que não implicou em exoneração tributária aos industriais:

“A própria autoridade reconhece que a MP em tela não outorgou crédito presumido algum, mas apenas simplificou a forma de arrecadação e aumentou a receita correspondente ao IPI, ao PIS e à Cofins, como se vê do seguinte trecho da peça ofertada pela Procuradoria, naquele processo:

“Regime Especial de Apuração do IPI, instituído pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

- A partir da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi facultado às empresas produtoras assumirem o custo do frete, incluindo-o no preço de fábrica. Exercida tal faculdade, o frete passa a integrar a base de cálculo do IPI. Em contrapartida, o fabricante tem direito a um crédito presumido do imposto, no valor equivalente a 3% do IPI devido.

- A adição do frete (R\$ 481,00) ao preço de fábrica (R\$ 15.258,00), porém, não é linear, pois o PIS, a Cofins e o ICMS devidos pelo fabricante também incidem sobre esse preço, os três de forma reflexa, ou seja, incidem também sobre si próprios.

- Resulta que a adição do frete faz que o preço de fábrica CIF seja de R\$ 15.828,10, ou seja, um incremento de R\$ 570,24. O novo valor do IPI, portanto, passa a ser R\$ 2.287,16.

- O aumento do valor do IPI resultante da inclusão do frete é Igual a R\$ 82,40. O crédito presumido, calculado em 3% do valor do IPI (R\$ 2.287,16 x 3%), é igual a R\$ 68,61.

- Resulta, portanto, um ganho de IPI para os cofres públicos, de R\$ 13,79 por carro produzido.

- Devido à incidência do PIS e da Cofins sobre o frete, incluído no preço do fabricante, haverá também um ganho para os cofres públicos de R\$ 17,31 nessas duas contribuições, por carro produzido.

20. Diante dos elementos retro-citados, que servem para exumar os reflexos da aplicação do disposto no art. 56 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, não há que cogitar, com o novo regime tributário, de redução de receitas do IPI.

V. Conclusão

21. Em suma, está fartamente demonstrado que a pretensão do autor carece de consistência, pois não se faz presente na Instrução Normativa SRF nº 91, de 2001, nenhum dos vícios por ele apontados, tendo em vista que o ato foi editado por órgão e autoridade competentes, trata da matéria nos estritos limites autorizados nas leis pertinentes, não institui ou concede crédito presumido algum, além do que não tem o condão de produzir redução de receitas do IPI, muito menos de causar lesão aos cofres públicos.” (grifos meus)

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei n. 9.826/99 e da MP n. 2.158-35/01. Revista Dialética de Direito Tributário n.º167. p. 92-98. ago. 2009.

É de se lembrar que, ao editar a IN SRF n. 91, de 2001, regulando o artigo 56 da MP n. 2158-35/01, o então Secretário da Receita Federal claramente afirma: “não institui ou concede crédito presumido algum, além de que não tem o condão de produzir redução de receitas do IPI” (grifos meus).

Como se percebe, se anteriormente à MP n. 2.158-35/01, o IPI não incidia sobre o valor do transporte, pelo fato de o frete não representar, na maioria das vezes, custo do industrial, não integrando o preço do produto fabricado, porque quase sempre serviço realizado por terceiros, com o regime especial criado, passa a incidir. Com efeito, por adotarem, as empresas que aderem ao regime especial, transporte próprio, resta nítido que a SRFB, ainda que concedendo crédito presumido, passa a auferir um acréscimo de receita que antes não tinha.

É de se compreender, pois, que o Secretário da Receita Federal tenha declarado que:

a) não há crédito presumido redutor (benefício), mas sim aumento de arrecadação;
b) o referido crédito presumido de 3% - inferior ao aumento da tributação sobre o custo do transporte incorporado à base de cálculo do tributo - não seria senão uma redução de alíquota em face do tributo acrescido. Antes, todavia, do regime especial, o IPI não incidia sobre o valor do transporte, pois as empresas preferiam usar do transporte alheio não incidido pelo tributo, a assumir esse custo como próprio."² (alterados os grifos do original)

Diante deste contexto e passando-se à análise do presente caso, vislumbra-se que a própria fiscalização confirmou que todos os requisitos normativos foram adimplidos pela Recorrente, insistindo apenas na necessidade de indicação em separado do valor do frete na nota fiscal, insistência essa que, como visto, não merece prosperar quando a cobrança do frete é feita juntamente com o preço da mercadoria (como ocorre no regime especial em tela).

De fato, considerando todos os requisitos apontados acima, a fiscalização indicou que a Recorrente não teria adimplido aquela trazida nos pontos (c.2) e (c.3) por não ter segregado o valor do frete na nota fiscal. Contudo, todo o requisito (c) foi devidamente adimplido pela Recorrente vez que, como informado pela própria fiscalização, ela realizou as operações de saída com uma cláusula C&F, qual seja, cláusula CIF³, arcando com o valor do frete realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente, incluindo esse valor na composição do preço da mercadoria (em conformidade, como visto, com o art. 2º, §2º e art. 5º da IN n.º 91/2001). Da mesma forma, indicou em todas as suas notas fiscais que o frete foi por ela arcado na condição de "Emitente" das notas fiscais.

Acresce-se que a Recorrente trouxe aos autos documentos demonstrando, de forma exemplificativa, que os valores dos fretes foram incluídos no preço dos produtos (e-fls. 140/245), evidenciando o cumprimento dos requisitos legais. Entretanto, saliente-se que em qualquer momento essas questões foram postas em xeque na presente autuação, vez que a fiscalização relatou o procedimento adotado pela Recorrente de incluir o preço do frete por ela contratado no preço das mercadorias. Contudo, no seu entendimento, esse frete deveria vir apartado na nota fiscal.

No presente caso, repita-se, o único fundamento da autuação foi no sentido de que o frete não constava destacado nas notas fiscais e não teria sido arcado pelos adquirentes.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei n. 9.826/99 e da MP n. 2.158-35/01. Revista Dialética de Direito Tributário n.º167. p. 93-94. ago. 2009.

³ "CIF - Cost, Insurance and Freight - Custo, Seguro e Frete. Cláusula universalmente utilizada em que todas despesas, inclusive seguro marítimo e frete, até a chegada da mercadoria no porto de destino designado **correm por conta do vendedor** (...)." (Disponível em <http://www.bb.com.br/docs/pub/dicex/dwn/IncotermsRevised.pdf> - grifei).

Processo nº 16045.720011/2015-18
Acórdão n.º **3402-004.086**

S3-C4T2
Fl. 338

Ora, no exercício de suas funções, não cabe ao fiscal trazer requisitos que não constam da lei, contrariando não apenas a orientação normativa aplicável, mas inclusive a própria motivação para a instituição do regime especial previsto no art. 56 da MP n.º 2.158-35/2001.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal atuada diante da ausência de respaldo legal para a exigência trazida pela fiscalização.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora