



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

**Processo nº** 10860.720056/2013-31  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-003.016 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2016  
**Matéria** Auto de Infração - IPI  
**Recorrente** VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS  
AUTOMOTORES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Estando presente no auto de infração a fundamentação legal, rejeita-se a alegação de nulidade.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.FRETE

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete (art. 56 da MP nº 2.158-35, de 2001), está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expreso.

PEDIDO DE 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, nos seguintes termos: **(i)** por maioria de votos, deu-se provimento para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim para redigir o voto vencedor; e **(ii)** pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto ao crédito presumido

sobre os Fretes. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Valdete Aparecida Marinheiro, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral pela Recorrente o Dr. Rodrigo Evangelista Munhoz, OAB/SP nº 371.221.

## Relatório

Trata-se o presente processo, de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 03/05, lavrado em 17/01/2013, com ciência da Recorrente na mesma data da lavratura.

O presente auto de infração foi lavrado porque a fiscalização entendeu que a autuada não fazia jus ao crédito presumido de IPI previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, uma vez que não teria comprovado que o **frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos**. Conseqüentemente, glosou os créditos presumidos escriturados pela Volkswagen (VW) em seu Livro Registro de Apuração de IPI.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*Segundo a descrição dos fatos de fl. 05 e o relatório fiscal de fls. 11/15, houve recolhimento a menor de IPI, no período de janeiro a maio de 2008, por ter o estabelecimento escriturado indevidamente o crédito presumido de IPI sobre frete, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001. Conforme descrito, a autuada não teria cumprido as condições previstas na legislação para fazer jus ao benefício, pois não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos.*

*Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 287/310, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:*

*- por contratar o frete nas vendas dos seus produtos, bem como computá-lo no preço de venda, faz jus ao crédito presumido de IPI instituído pelo art. 56 da MP nº 2.158- 35/2001;*

- *é incontroverso o fato de que a impugnante contratou a empresa prestadora do serviço de transporte dos produtos por ela vendidos;*
- *a legislação do IPI não obriga o destaque do valor do serviço de transporte no campo “valor do frete” da nota fiscal de venda;*
- *no caso de frete executado pela própria fabricante, e que é admitido pela MP nº 2.158-35/2001, não haveria como destacar o frete;*
- *faz jus ao crédito presumido porque na formação do preço de venda dos produtos industrializados inclui as demais despesas incorridas pela empresa, entre as quais as despesas com frete;*
- *conforme demonstrativo, fica comprovado que o frete foi considerado no cálculo da margem de contribuição e, conseqüentemente, na fixação do preço de venda; a doutrina também sustenta que as despesas são consideradas pelas empresas na formação do preço de venda;*
- *em sua contabilidade gerencial, como contrapartida à receita de venda, escritura separadamente a parcela do frete que integrou o preço de venda;*
- *o auto de infração deve ser cancelado por falta de amparo legal, inclusive porque baseado em instrução normativa;*
- *contesta a futura aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada;*
- *requer a realização de diligência, com base no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com o objetivo de apurar a verdade dos fatos; apresenta os quesitos.*

*Por fim, se as provas ofertadas não forem suficientes, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, a realização de diligência ou a prestação dos esclarecimentos que se fizerem necessários.*

*É o relatório.*

Em 15/04/2013, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (ciência eletrônica – fl. 4.649). Inconformada com a decisão, em 15/05/2013 (doc. fl. 4.651), apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 4.652/4.684), no qual, resumidamente, argumenta as seguintes razões:

(i) **quanto a Formação de Preço:** argumenta que na formação do preço de venda dos produtos industrializados são considerados, além dos gastos classificados como custos, também, os gastos classificados como despesas comerciais, dentre os quais se destacam os **gastos com frete**;

ii) **do Registro da Receita de Vendas:** é efetuado a segregação do valor da receita com a venda do veículo e do frete computado no preço. Aduz que, quando da venda dos produtos industrializados, a ora Recorrente escritura, na sua contabilidade, de forma segregada,

a receita auferida com a alienação do veículo daquela decorrente do cômputo do frete no preço de venda;

(iii) a **inexistência de base legal que suporte a lavratura do auto de infração**, cujo enquadramento legal nada dispõe sobre o lançamento de ofício a exigir o IPI oriundo do aproveitamento do benefício ora tratado;

(iv) da impossibilidade da futura aplicação de **juros sobre a multa de ofício lançada**; e

(v) **requisição de diligência**, na hipótese de os Julgadores entenderem que os fundamentos expostos no recurso não forem suficientes, por si só, para o cancelamento da exigência.

Em face de todo o exposto espera que sejam acolhidos os argumentos ora apresentados e que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, em virtude da nítida observação às normas legais vigentes no desenvolvimento das operações que culminaram no presente Auto de Infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

### *Da admissibilidade do recurso*

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

### *a) Da alegada inexistência de Base Legal que fundamenta o AI*

O Auto de Infração teve como base legal o artigo 56, parágrafo 1º, inciso II, alínea "b" da MP nº 2.158-35/2001, com alterações realizadas pelo art. 3º da Lei nº 11.827/2008; os artigos 24, inciso II, 122, 123, II; 127, 130 e 200, IV do Decreto nº 4.544/02 e ainda o artigo 2º, § 3º, da IN/RFB nº 91/2001 (fl. 5).

A Recorrente alega que nenhum dos dispositivos citados acima trata do lançamento de ofício relacionado ao suposto aproveitamento indevido dos créditos do IPI aqui discutidos. O que mais aproxima seria o artigo 2º, § 3º, da IN/RFB nº 91/2001. Com isso, solicita o cancelamento do Auto de Infração.

Entendo que não assiste razão a Recorrente nesse ponto, senão vejamos:

Primeiramente, ressalta-se que a citada IN SRF nº 91/2001, foi expedida amparada no caput do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, que expressamente prevê que caberia à RFB estabelecer os termos e condições para o benefício fiscal. Além disso, ao contrário do que sustenta a Recorrente, o parágrafo 3º do art. 2º da referida IN não se restringe à obrigatoria adesão, mas, de forma genérica, aos casos de não cumprimento das condições do regime especial.

Já o artigo 56, § 1º, inciso II, "b" da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 trata do Regime Especial de apuração do IPI relacionado ao frete. Vejamos a redação do artigo:

*"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) (...)*

***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) (...).*

Conforme o inciso II, parágrafo 1º, do art. 56 transcrito acima, o crédito presumido será concedido mediante opção, e somente para aquelas empresas que atendam às condições estabelecidas nas alíneas “a”, “b” e “c”. Conseqüentemente, as empresas que não atendam às exigências, não fazem jus ao crédito presumido, e não podem escriturar os créditos nem tampouco aproveitá-los no abatimento de débitos de IPI. Nesses casos, o crédito é ilegítimo, causa recolhimento a menor do imposto, e deve ser glosado pela autoridade fiscal.

Nos termos do inciso IV do art. 200, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), a importância de IPI a recolher é a resultante do cálculo do imposto relativo ao período, deduzidos os créditos do mesmo período. Desse modo, a glosa de créditos ilegítimos de qualquer natureza tem como consequência direta o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido.

Posto isto, rejeita-se a alegação de nulidade do Auto de Infração, uma vez que o lançamento está fundamentado e motivado, resultando na glosa de créditos ilegítimos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

***b) Quanto ao Direito do Crédito presumido (IPI) sobre o Frete***

Como pontuado nos autos, a controvérsia limita-se à comprovação do cômputo do frete no preço de venda dos veículos automotores fabricados e comercializados pela Recorrente. Neste cenário, a manutenção da autuação na primeira instância, foi sustentada pela **ausência da comprovação do cômputo do frete no preço de venda** dos produtos fabricados e comercializados.

Conforme a decisão *a quo*, no entendimento da Recorrente, todas as despesas são incluídas na formação do preço de venda, e, como consequência, no preço está sendo **cobrado também o valor do frete contratado**. Acatar o entendimento da recorrente seria admitir

que a alínea "b" do inciso II, que exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo a tese defendida, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto.

Conforme se verifica nas cópias de notas fiscais de fls. 128 a 279, não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas. A autuada não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete (vide, por exemplo, cópias de fls. 288/380), nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete.

Ou seja, o Fisco entendeu que na ausência do destaque do frete nas notas fiscais de venda emitidas pela Recorrente, denota que o frete não teria sido considerado para o cálculo do preço de venda dos veículos.

Por outro lado a Recorrente alega em seu recurso que a legislação não condiciona a fruição do benefício ora tratado ao destaque do frete na nota fiscal, vale dizer que, inexistente, na legislação que trata do tema, dispositivo que vincule o aproveitamento do benefício à emissão da nota fiscal com o destaque do frete.

Neste aspecto, veja o que dispõe o art. 3º da IN (SRF) nº 91, de 2001:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o que dispõe o art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:*

*Art. 1º (...)*

*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 2.15835, de 2001".*

#### ***b.I) Do destaque do frete na Nota Fiscal***

O parágrafo 1º, inciso II, do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 estabelece que o regime especial seria concedido mediante opção e quando atendidas as condições elencadas nas alíneas "a", "b" e "c", a saber:

(i) que os serviços de transporte fossem executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

(ii) que fossem cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial; e

(iii) que compreendessem a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

Quanto aos itens (i) e (iii) acima, a própria fiscalização reconhece que foram cumpridos, restando a exigência que faz o artigo 56, § 1º, II, "b", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.



Então, por ser o único ponto controverso no presente caso, focaremos a análise no § 1º, II, "b", do referido dispositivo legal, que trata da **comprovação da cobrança do frete em conjunto com o preço dos veículos** automotores comercializados, uma vez que o Fisco se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito se o valor do transporte da mercadoria estiver explicitamente **indicado na nota fiscal**.

Pois bem. Preliminarmente, há que se ressaltar que não procede a alegação da Recorrente de que a legislação do IPI não determina o destaque do valor do serviço de transporte no campo "valor do frete" da nota fiscal de venda.

Muito pelo contrário. Além do citado art. 3º da IN SRF nº 21/01, o art. 339, inciso V, alínea "f" do RIPI/2002 (repetido no art. 413, inciso V, alínea "f" do RIPI/2010) estabelece expressamente que o valor do frete é requisito da nota fiscal:

***"Requisitos***

*Art. 413. A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou I-A, conterá:*

.....

*V - no quadro "Cálculo do Imposto":*

.....

***f) o valor do frete;***

..... "

Como visto, consta dos autos e conforme pode ser verificado nas cópias de notas fiscais de fls. 128/279, que **não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda** emitidas e também em sua Impugnação, a autuada não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete (vide, por exemplo, cópias de fls. 288/380), e nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete.

Levantou a fiscalização, nos espelhos das notas fiscais de vendas dos veículos, a indicação do frete como "zero", constando que o mesmo seria por conta do emitente. Assim, concluiu a fiscalização que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos, restando caracterizado o descumprimento de condição do regime especial e a consequente falta de recolhimento do IPI.

***b. II) Da formação do preço (cômputo do frete no preço de venda)***

Em seu recurso, a Recorrente reitera que, no preço de venda de seus produtos, está incluso o valor do frete.

Já a DRJ, por sua vez, consignou que "(...) acatar o entendimento da recorrente seria admitir que a alínea "b" do inciso II, que exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo a tese defendida, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto".

A Recorrente apresentou quando de sua Impugnação, seu modelo de negócios, pautado em princípios econômicos, notoriamente praticado no mercado, qual seja, computar no preço dos produtos comercializados, todos os custos e despesas de vendas incorridas na produção e comercialização dos bens fabricados e comercializados. Ressalta que se o preço dos veículos sofre variação em virtude do frete é porque o frete é computado no preço dos veículos (apresenta cópia de matéria especializada em revista fls. 386/390).

Aduz também que, analisando-se a doutrina contábil, constata-se que é prática usual e normal o cômputo das despesas na formação do preço e cita trecho de resposta da sessão "Principais Perguntas e Respostas Dirigidas e Respondidas pela Fiscosoft, nos Estados do RJ, ES e BA", obtido no sítio eletrônico da Federação dos Contabilistas nos Estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo e da Bahia:

***"2) Como efetuar contabilmente o frete e o seguro na venda de mercadorias efetuada na modalidade CIF?"***

*Em regra o cálculo do preço de venda segue uma seqüência: obtido o custo do produto, a ele são acrescidas as despesas variáveis, depois o rateio das despesas fixas, em seguida é definida e incluída a margem de lucro e finalizando com a incidência tributária sobre as vendas.*

*O frete e o seguro incidentes sobre as vendas correspondem a despesas variáveis, portanto, normalmente já contidas no preço do produto ou da mercadoria vendida e, como componente do preço de venda, destacado ou não no documento fiscal e ainda que a título informativo, compõe o preço CIF a ser cobrado do comprador".*

Dessa forma, a Recorrente considera, na formação do preço de venda dos produtos por ela fabricados e comercializados, além dos custos, também as despesas de vendas incorridas, sendo o frete uma delas.

Elabora um demonstrativo no corpo de seu recurso, apresentando um modelo de cálculo ilustrado da margem de contribuição, vinculado à nota fiscal nº 637.532 às fls. 4.672 do recurso voluntário.

***b.III) Do registro da Receita de Vendas - Segregação do valor frete computado no preço***

Sobre esse tema aduz a Recorrente que "(...) registra contabilmente, de forma segregada, o valor da receita com a venda do serviço da parcela do frete computada no preço. Essa segregação contábil corrobora a afirmação de que o valor do frete foi incluído no preço de venda dos veículos".

Apresentou no corpo de seu recurso "print" do sistema contábil da empresa que confirma a alegada segregação contábil (fl. 4.675). Trata-se de uma análise da tela extraída do sistema contábil que permite constatar que a receita de venda de veículos é contabilizada na conta nº 70000000, ao passo que a receita vinculada ao frete é escriturada na conta nº 70005000.

Informa que de acordo com o sistema contábil da Recorrente, o valor do "contas a receber" (conta de ativo clientes) é registrado em contrapartida da conta de receita com venda de veículos, dos tributos incidentes sobre a venda e, ainda, da receita de frete cobrado no preço praticado pela Recorrente.



Informa ainda a Recorrente, que a RFB já se pronunciou, de forma reiterada sobre o presente debate, anexando a Solução de Consulta nº: 217, de 2011, nº 14, de 2012 e que da mesma forma definiu a Solução de Consulta nº 17, de 26 de janeiro de 2012, abaixo transcrita:

*"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 sob Produtos Industrializados (IPI), no quadro "Cálculo do Imposto" somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente ao preço da mercadoria. Nessa hipótese, o valor do frete e o valor do seguro são somados ao valor total dos produtos para obtenção do valor total da nota".*

A vertente de que o valor do frete deve ser destacado no corpo da nota fiscal pode ser verificada pela inteligência do disposto no artigo 56, §1º, II, "a" da MP nº 2.158-35/2001, ao lastrear o crédito presumido de IPI à condição de que os serviços de transporte "sejam executados **ou** contratados exclusivamente por estabelecimento industrial".

Veja que a alternativa "ou" denota duas situações admitidas pela Lei. Os serviços de transporte contratados, naturalmente são aqueles contraídos de terceiros pelo estabelecimento industrial, como é o caso dos serviços tomados pela Recorrente. Assim, de posse do valor correspondente ao transporte, poder-se-ia reclamar o destaque do valor do frete no campo próprio da nota fiscal de venda.

No entanto, a Lei também admite o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte executados pelo contribuinte. E sendo executados por frota própria, não haverá preço do frete, mas nem por isso a Lei deixou de garantir o crédito. Nessa hipótese, as despesas de manutenção da frota própria serão embutidas no preço de venda dos produtos.

Agora, nesta fase, a Recorrente repisa que acostou aos autos, quando de sua Impugnação, os documentos comprobatórios que considera suficiente para comprovação do seu direito ao crédito do IPI, tais como: **(a)** Demonstração do cômputo do frete no cálculo da margem de contribuição (fls. 568/4.557); **(b)** Demonstração do cômputo do frete no cálculo do preço de venda do veículo automotor, objeto da NF nº 637.532 - nota fiscal de venda alegando que comprova o preço praticado, o valor do ICMS-ST, o valor do IPI do número do chassi do veículo (ii) tela dos sistemas internos que controla os custos do veículo, (iii) impressão da página do Registro de Saída alegando que comprova a escrituração e o valor da nota fiscal de venda com o respectivo destaque do IPI, (iv) conhecimento de transporte alegando que comprova a contratação do frete pela Recorrente, e (v) impressão da página do Livro de Registro de Entrada alegando que comprova a escrituração do conhecimento de transporte (Anexo 6 - fls. 4.563/4.569); **(c)** Assim como fez em relação à nota fiscal nº 637.532, a Recorrente anexou demonstrativo de cálculo utilizado para a determinação da margem de contribuição, devidamente suportado por documentação hábil e idônea, nos mesmos moldes do apresentado no Demonstrativo, em relação a notas fiscais selecionadas por amostragem (398/473 e 478/545); **(d)** Impressão do sistema corporativo (SAP) alegando que comprova a contabilização da receita de vendas e da receita vinculada ao frete, relacionada à nota fiscal nº 631.613, bem como demonstrativo de contabilização e cópia dos lançamentos contábeis do sistema digital "Sped Contábil" (Livro Diário Digital) às fls. 391/395; **(e)** Demonstrativos do sistema corporativo (SAP) alegando que comprovam a contabilização da receita de vendas e da receita vinculada ao frete, relacionada às demais notas fiscais selecionadas por amostragem,

bem como demonstrativo de contabilização e cópia dos lançamentos contábeis do sistema digital "Sped Contábil" (Livro Diário Digital) às fls. 287/383 e (f) Demonstração onde alega que o mercado reconhece a variação do preço de venda de veículos em virtude da variação do valor relacionado ao frete, decorrente da distância entre a indústria e o consumidor final (fls. 386/390).

No entanto, tanto a fiscalização quando da fase de instrução dos autos quanto a DRJ quando ao apreciar todo o material probante juntado à época de sua Impugnação, dispôs que a Recorrente não logrou demonstrar documentação hábil a comprovar a legitimidade dos créditos alegados, conforme pode se observar no trecho abaixo reproduzido (grifamos):

*"(...) Conforme se verifica nas cópias de notas fiscais de fls. 119, 125, 129 e 133, **não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas.** Em sua impugnação, a autuada **não juntou nenhuma cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete** (vide, por exemplo, cópias de fls. 450 e 605), nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete.*

*Assim, considerando-se **inadmissível a tese de que bastava o frete estar incluído na composição do preço para fazer jus ao crédito presumido, e considerando-se que a impugnante não logrou comprovar o destaque e o pagamento do frete,** conclui-se que foi correta a glosa dos créditos efetuada pela fiscalização.*

Pois bem. Pode-se verificar da autuação, que o entendimento da fiscalização é o de que o destaque do valor do frete na nota fiscal, **embora seja desejável**, não é requisito essencial para a fruição do regime especial de apuração do IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, **tanto que, não obstante a falta desse destaque**, foi oferecida oportunidade à contribuinte, mediante a lavratura do **Termo de Início de Fiscalização** (fls. 16/17), para comprovação de que o frete foi, efetivamente, cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos. Veja-se:

*"(...) 2. considerando que o crédito presumido de IPI/frete previsto no art. 56, parágrafo 1º, inciso II, alínea "b" da MP nº 2.158/2001 com alteração introduzida pelo art. 3º da Lei nº 11.827/2008 e, IN nº 91/2001(...) deve a Empresa comprovar, com documentação hábil (nota fiscal de saída, registro contábil/fiscal da cobrança, memória de cálculo, etc) que demonstre cabal e inequivocamente que, nas vendas que proporcionaram a fruição de tal benefício, cobrou dos Adquirentes os fretes a elas correspondentes.*

Após a auditoria efetuado pelo Fisco e considerando as informações prestadas pela Recorrente, podemos observar, conforme trecho abaixo reproduzido da Informação Fiscal às fls. 11/15 do processo, que a Recorrente não obteve êxito em fazer prova do solicitado pela Administração Fazendária (grifamos):

*"(...) Temos, então, que a condição sine qua non do benefício é que, no preço da operação, esteja incluído o frete pago pelo Adquirente.*

*Melhormente, para que não parem dúvidas, o valor do transporte da mercadoria deve estar explicitamente indicado na Nota fiscal no campo que lhe é atribuído.*

*Se assim não ocorrer, que seja, então, comprovado por vias terceiras que, efetivamente, o Adquirente pagou o frete referente ao veículo de sua aquisição e, por conseguinte, que tal valor compôs a base de cálculo do tributo industrial.*

*Esta é a condição para a fruição do favor fiscal, repetindo, que: "...serviços de transporte...sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos..."*

Com base nessas informações acima, fica evidente que, como já dito, a contribuinte não apresentou a referida comprovação à fiscalização, embora tenha tido toda oportunidade na época e não o fez.

Quanto ao argumento em seu recurso de que a DRJ entendeu que "não teria apresentado qualquer documento que comprovasse o valor específico do frete", embora a contratação e respectivo pagamento do serviço de frete pela Recorrente não figurar como ponto controverso nos presentes autos, já tendo sido reconhecido que, de fato, ela contratou tais serviços, definiu ser oportuno apresentar as declarações firmadas pelas transportadoras por ela contratadas, para realização do serviço de frete, nas quais as Declarantes afirmam ter recebido os valores relacionados à prestação de tais serviços no ano de 2008.

Sobre esse ponto específico e outros documentos apontados em sua Impugnação, essa questão já foi enfrentada em outros julgados por este Colegiado. E o qual cito o Acórdão 3402-002.856, de 26 de janeiro de 2016, relatado pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a quem peço licença para adotar (parte) de seus fundamentos para compor este voto.

Em relação as declarações das transportadoras de que a recorrente teria recebido determinado valor sobre o serviço prestado durante todo o ano de 2008 não acrescenta muito na comprovação de que o frete foi cobrado juntamente com o valor do produto vendido nas operações específicas do presente processo.

Também as telas do seu sistema contábil informatizado, e toda as demais documentação juntada e acima citada, sem estarem as mesmas revestidas das formalidades legais, nada comprovam. Como se sabe, as telas de sistema interno de contabilidade não substituem a apresentação dos livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal na parte em que se faz necessária a comprovação de lançamentos contábeis específicos (devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade dos pagamentos e outros documentos).

Como muito bem pontuado pelo Fisco em sua Informação Fiscal, "A legislação sobre benefícios e incentivos fiscais deve ser interpretada literalmente, sem que se amplie ou se reduza sua abrangência. Quem cabe comprovar, de forma definitiva, o correto direito à fruição dos mesmos é o próprio beneficiado. Ao Fisco só cabe verificar sua legitimidade. Não há, desta forma, nenhum ânimo de punição. É a simples verificação do direito ou não, do exercício do direito de um benefício fiscal".

Neste diapasão, o fato de, eventualmente, as despesas comerciais (ou de vendas) das empresas em geral serem consideradas na determinação do preço de venda dos produtos/serviços, nada diz sobre as operações de venda sob análise, para as quais a recorrente não logrou êxito em demonstrar de fato que o valor do frete foi cobrado juntamente com o preço do produto, conforme prevê o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

De forma que, por essas razões, entendo que a exigência fiscal deve ser mantida no que cabe a parte do crédito presumido sobre o frete.

**c) Da alegada impossibilidade de incidência dos juros sobre a multa**

Argumenta a Recorrente que é sabido que todos os créditos tributários exigidos pelo Fisco através de Autos de Infração são acrescidos de multa de ofício, sendo certo que, na prática, após 30 (trinta) dias da lavratura do ato de constituição de tais créditos, tais multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC. Neste contexto, cumpre à Recorrente demonstrar a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Neste contexto, cumpre à Recorrente demonstrar a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada, o que não se constatou.

Como se sabe, o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 trata da possibilidade de formalização de exigência isolada de juros de mora nos casos em que elenca, o que não torna ineficaz o art. 61, caput e § 3º, da mesma Lei.

Portanto, sobre os "**débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício após o seu vencimento (grifo nosso):

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.*

O entendimento acima exposto encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF, conforme a seguir ementado:

*AC CSRF n.º 920201.991, de 16/02/2012:*

*JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.*

*O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.*

*É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.(gn)*

*Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.*

*Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão n.º 920201.806.*

Conclui-se portanto que a incidência de juros de mora sobre o montante da multa de ofício está respaldada em base legal específica, conforme escorreitamente analisado pela r. decisão de primeira instância.

De relevo ainda assinalar que é inaplicável à espécie as disposições do artigo 112 do CTN, visto que a premissa para as hipóteses de seus incisos é que haja o elemento dúvida, premissa essa afastada no presente caso, visto que a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício repousa sobre base legal expressa conforme acima explicitado.

Portanto, os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado, considerado como trinta dias após a notificação do sujeito passivo, nos termos do art. 160 do CTN.

#### ***d) Da solicitação de Diligência***

Requeru a recorrente a realização de diligência, com respaldo no art. 16, Inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, para que o Fisco responda aos seguintes quesitos:

(i) confirmar se o frete cobrado no preço de venda é contabilizado em conta contábil segregada da receita de venda com a venda do veículo, e

(ii) confirmar se o frete foi efetivamente pago pela Recorrente.

Com relação aos quesitos elencados acima, principalmente quanto à possibilidade de comprovação de que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos nas operações de saída do estabelecimento industrial, além da Recorrente não fazê-lo por ocasião do procedimento fiscal, não obstante tendo sido intimada para tanto conforme o Termo de Início de Fiscalização às fls. 16/17, não logrou êxito em produzir a prova cabal correspondente por ocasião da Impugnação, tendo, neste momento processual, ocorrido a preclusão desse direito, nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

A autoridade julgadora administrativa, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento.

Entendo ser prescindível a diligência solicitada à solução da presente lide, conforme acima exposto, pelo que o pedido correspondente deve ser indeferido.

#### ***e) Conclusão***

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e negar provimento ao recurso voluntário.**

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra



## Voto Vencedor

### DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Essa questão já foi enfrentada por este colegiado em inúmeros julgados, entre os quais o Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, in verbis:

"(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

*"Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais" (grifo nosso)*

Contudo, resta a dúvida se a expressão "débitos tributários" abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito." (grifo nosso)*

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: "os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis".

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto*



*para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratouse do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

*“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal –Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia –Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)*

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa),

mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Rosaldo Trevisan"

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o crédito tributário decorrente da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado.

Antonio Carlos Atulim