



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

**Processo n°** 10860.721154/2012-12  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3201-002.766 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2017  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**Embargante** VOLKSWAGEN DO BRASIL IND DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os embargos de declaração só se prestam a sanar obscuridade, omissão, contradição ou erro material porventura existentes no Acórdão, não servindo para a rediscussão da matéria já julgada pelo colegiado no recurso.

Não configurada a omissão e contradição no Acórdão recorrido, rejeita-se os embargos de declaração. Embargos Rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar os embargos de declaração. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima votou pelas conclusões.

*(assinado digitalmente)*

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

*(assinado digitalmente)*

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Mércia Helena Trajano DAmorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Ausência justificada de Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 65 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do acórdão nº 3201-002.247, de 23/06/2016, que foi assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Rejeita-se a alegação de nulidade, tendo em vista, constar no Auto de Infração, a fundamentação legal.*

*DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DO IPI.*

*No caso, o crédito presumido relativo às saídas de produtos realizadas entre os dias 1º e 5 de julho de 2007 foi escriturado em 10/07/2007, como “OUTROS CRÉDITOS”, na rubrica “CRÉDITO PRESUMIDO CIF - MP 2.158-35/01”, portanto, na data de ciência do auto de infração, dia 06/07/2012, ainda não havia transcorrido o decurso de prazo de cinco anos.*

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE*

*O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete, inteligência do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, 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.*

*A penalidade pecuniária aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal e está sujeita, como tal, a incidência de juros de mora após o seu vencimento. Recurso a que se nega provimento.*

*Recurso Voluntário Negado*

*Crédito Tributário Mantido*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Cássio Schappo e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que davam provimento ao recurso. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Cássio Schappo. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo. Houve sustentação oral por advogado nomeado pela Recorrente.*

Versa o presente processo de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração. Segundo a descrição dos fatos de fl. 05 e o relatório fiscal de fls. 12/17, houve recolhimento a menor de IPI, no período de julho a dezembro de 2007, 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 atuada 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.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, ressaltando que o direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte, previsto na MP nº 2.158-35/2001, está condicionado à comprovação de que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Por sua vez, no acórdão embargado, o Colegiado entendeu, em síntese : *i*) em afastar as preliminares de nulidade, *ii*) quanto ao mérito-em relação ao crédito presumido do IPI sobre o frete (CIF) - não restou comprovado nos autos o cômputo do frete no preço de venda dos seus produtos e *iii*) da procedência do cabimento dos juros sobre a multa de ofício, enfim, negou-se provimento ao recurso voluntário.

O sujeito passivo apresentou, tempestivamente, os embargos de declaração, alegando vícios (omissão e contradição) a serem sanados, da seguinte forma:

*Contradição sobre a aplicação do artigo 3º, da IN SRF nº 21/01 e do artigo 339, do RIPI/02, que fundamentou o entendimento sobre a obrigatoriedade do destaque do frete para a fruição do crédito presumido do IPI.*

*Conforme constante do v. acórdão (fl. 14), a Nobre Conselheira Relatora manifestou-se pela necessidade do destaque do frete na nota fiscal, como condição para a utilização do crédito presumido do IPI. Para corroborar tal entendimento, foram expostas as determinações contidas no artigo 3º, da IN SRF nº 21/01 cumulado com o artigo 339, inciso V, alínea “f”, do RIPI/02.*

*Contudo, com a devida vênia, os referidos dispositivos infralegais, em momento algum, estabelecem a necessidade do destaque do frete na nota fiscal de maneira a possibilitar o cômputo do crédito presumido, demonstrando, data maxima venia, a contradição existente no aresto.*

*Com efeito, o artigo 3º, da IN SRF nº 21/01 assim dispõe a respeito da base de cálculo do crédito presumido:*

*Art. 3º A base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal. (o destaque não é do original)*

*Nota-se, Nobres Julgadores, que o mencionado dispositivo se refere ao valor do imposto destacado na nota fiscal e não do frete para a composição da base de cálculo do crédito.*

*Por mais que o valor do frete esteja inserido na base de cálculo do IPI para apuração do débito do imposto, observa-se que o artigo 3º, da IN SRF nº 21/01 não estabelece a obrigatoriedade do destaque do frete para o cálculo do crédito presumido.*

*Nesse mesmo sentido ressaltamos a aplicação do artigo 339, do RIPI/02 que estabelece o formato e as informações exigidas pela legislação atinentes à nota fiscal. No caso, trata-se de*

*dispositivo atinente à obrigação meramente instrumental, de modo a padronizar os modelos de nota fiscal a serem elaborados pelos contribuintes.*

*Em momento algum o então artigo 339, do RIPI/02 estabelece o destaque do frete tanto como condição para apuração do débito do IPI quanto para o cálculo do crédito presumido sobre os aludidos valores.*

*Pelo exposto, pleiteia a Embargante o devido esclarecimento a respeito da contradição acima indicada, conforme as razões retromencionadas.*

*Contradição a respeito da não apresentação de documentos oficiais para a comprovação da inclusão do frete no preço da mercadoria.*

*Prosseguindo nas razões dos presentes Embargos de Declaração, destacamos a contradição existente no v. acórdão a respeito da não apresentação pela Embargante, de documentos oficiais que comprovem a inclusão do frete no preço de venda dos veículos.*

*Conforme indicado na fl. 16, do v. acórdão, este Nobre Colegiado destacou: “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 (pois, os fatos contábeis alegados devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade do pagamento e outros”.*

*Todavia, cumpre salientar que dentre a robusta documentação juntada no aludido Recurso Voluntário estavam a: (i) impressão de página do Livro de Registro de Entrada; e (ii) cópia do Livro Diário, que nada mais são do que documentos oficiais, isto é, livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal.*

*Logo, há, com o devido respeito, contradição no Acórdão, pois, a Embargante acostou cópia dos lançamentos escriturados no Livro Diário, documento oficial e não meras telas de sistemas internos. Ainda, é possível verificar com clareza os lançamentos contábeis que demonstram o computo do frete no preço:*

*(planilha)*

*Veja-se, há no Livro Diário – **documento oficial** - a comprovação de que o valor do frete foi computado no preço de venda.*

*Há portanto, contradição na decisão recorrida, no que tange a não apresentação pela Embargante de documentos oficiais, de modo a comprovar a inclusão do frete no preço de venda dos veículos.*

*Contradição a respeito do crédito presumido do IPI previsto no artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001 configurar-se como benefício fiscal*

*Prosseguindo nas razões dos presentes Embargos de Declaração, restou consignado no v. acórdão que o crédito presumido em comento configura-se como benefício fiscal, passível de regulamentação infralegal pelos Órgãos Fazendários.*

*Da leitura do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, constata-se que tal crédito presumido não consiste benefício fiscal, mas sim regime especial de apuração.*

*Inclusive, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional assim já se manifestou na Ação Popular nº 2002.34.00.0023338-0, a qual possui como objeto o regime especial estabelecido no art. 56 da MP nº 2.158-35/01:*

.....

*Ocorre que, às fls. 11, a decisão recorrida aponta que tal regime especial de apuração seria um benefício fiscal:*

*“Pelo exposto, a IN SRF nº 91/2001 (referida) foi amparada pelo caput do art. 56 da MP nº 2.15835/2001, que expressamente prevê que caberia à Secretaria da Receita Federal estabelecer os termos e condições para o **benefício fiscal** da referida MP.”*

*Logo, o v. acórdão entra em outra contradição ao considerar o crédito presumido de IPI, concedido através de regime especial, como um benefício/incentivo fiscal.*

Concluindo, pois, a embargante questiona sobre o direito a crédito presumido sobre frete - alega que *i)* não há necessidade do destaque do frete na nota fiscal de maneira a possibilitar o cômputo do crédito presumido, *ii)* que foram apresentados documentos oficiais, isto é, livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal, e portanto, há contradição na decisão recorrida, bem como *iii)* omissão na análise dos documentos oficiais apresentados; e adicionalmente, que da leitura do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, constata-se que tal crédito presumido não consiste benefício fiscal, mas sim regime especial de apuração, logo, o acórdão entra em outra contradição, ao considerar o crédito presumido de IPI, concedido através de regime especial, como um benefício/incentivo fiscal.

Diante do exposto, requer seja dado provimento aos embargos de declaração.

Os embargos declaratórios foram conhecidos por decisão do Presidente da Turma, na forma do art. 65, caput, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Foi determinada, assim, a inclusão do processo em pauta para julgamento do Colegiado.

É o relatório.

**Voto**

## Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RICARF, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, **omissão ou contradição** entre a Decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma, e poderão ser opostos, mediante petição fundamentada, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão.

Ressalta-se que, quando da análise dos referidos arestos, o Presidente desta Turma Ordinária admitiu os aclaratórios interpostos e portanto deles se toma conhecimento.

A embargante, inconformada com a decisão no julgamento em apreço, opõe embargos, argumentando contradição, cujos embargos devem ser conhecidos e portanto, fazendo-se necessária a admissibilidade dos mesmos para enfrentamento das matérias a serem analisadas (como já relatado, alega da não há necessidade do destaque do frete na nota fiscal de maneira a possibilitar o cômputo do crédito presumido, que foram apresentados documentos oficiais, isto é, livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal, e portanto, há contradição na decisão recorrida, bem como omissão na análise dos documentos oficiais apresentados; e adicionalmente, que da leitura do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, constata-se que tal crédito presumido não consiste benefício fiscal, mas sim regime especial de apuração, logo, o acórdão entra em outra contradição, ao considerar o crédito presumido de IPI, concedido através de regime especial, como um benefício/incentivo fiscal).

Inicialmente, entende-se por **omissão** o vício decorrente da falta de alguma declaração que a decisão deveria abarcar. Nesse caso, os embargos têm por fim provocar a declaração do ponto omitido, a fim de se completar a decisão. Por sua vez, **contradição** que autorizaria o cabimento de embargos de declaração é aquela existente entre a fundamentação e a conclusão do acórdão em discussão.

**Do direito a crédito presumido sobre frete:** alega a embargante da não há necessidade do destaque do frete na nota fiscal de maneira a possibilitar o cômputo do crédito presumido, que foram apresentados documentos oficiais, isto é, livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal, e portanto, há contradição na decisão recorrida, bem como omissão na análise dos documentos oficiais apresentados; e adicionalmente, que da leitura do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, constata-se que tal crédito presumido não consiste benefício fiscal, mas sim regime especial de apuração, logo, o acórdão entra em outra contradição, ao considerar o crédito presumido de IPI, concedido através de regime especial, como um benefício/incentivo fiscal.

Então, em relação aos temas arguidos-necessidade do destaque do frete na nota fiscal de maneira a possibilitar o cômputo do crédito presumido, que foram apresentados documentos oficiais, isto é, livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal, e portanto, há contradição na decisão recorrida, bem como omissão na análise dos documentos oficiais apresentados, serão analisados conjuntamente e já externo meu posicionamento, entendendo não assistir razão a Embargante. Senão vejamos.

Em seu recurso alega que, "(...) .....os referidos dispositivos *infralegais*, em momento algum, estabelecem a necessidade do destaque do frete na nota fiscal de maneira a

*possibilitar o cômputo do crédito presumido, demonstrando, data maxima venia, a contradição existente no aresto.*

Observa-se, a partir do voto do ora acórdão (fls. 12 a 16 do mesmo) embargado que a matéria foi tratada, combatida, nos termos abaixo:

*O litígio limita-se à comprovação do cômputo do frete no preço de venda dos veículos automotores fabricados e comercializados pela Recorrente.*

*Por sua vez, pelo relatado, a decisão de primeira instância manteve a autuação, por conta da ausência da comprovação do cômputo do frete no preço de venda dos produtos fabricados e comercializados. Então, glosou os créditos presumidos escriturados pela Recorrente em seu livro de Registro de Apuração de IPI.*

*O referido crédito presumido de IPI foi instituído pelo artigo 56 da MP n.º 2.158-35/2001, acima já transcrito, mas é salutar lembrar:*

*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 n.º 11.827, de 20 de novembro de 2008)*

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

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória n.º 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."*

*De acordo com 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. No entanto, aceitar o entendimento da Recorrente seria o mesmo que admitir que a alínea b do inciso II (reproduzido acima), o qual exige a cobrança conjunta do frete, é absolutamente inútil, pois segundo os argumentos defendidos, o valor do frete está sempre inserido na composição do preço, e também, é sempre cobrado com o valor do produto.*

*Observa-se nas cópias de notas fiscais juntadas aos autos que não há o devido destaque do valor do frete nessas notas fiscais de venda emitidas. A Recorrente não juntou cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete, nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete. Ou melhor, a fiscalização 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.*

*A Recorrente, por sua vez, alega em seu recurso que a legislação não condiciona a fruição do benefício 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.*

*Então, vejamos o art. 3º da IN (SRF) nº 91, de 2001 que dispõe:*

*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".*

*Destarte, observa-se a necessidade do destaque em nota fiscal.*

***Quanto ao 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 desde que atendidas as condições elencadas nas alíneas a, b e c, ou seja:*

- a) que os serviços de transporte fossem executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;*
- b) que fossem cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial; e*
- c) que compreendessem a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.*

*Quanto aos itens a) e c) 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, ou seja, que trata da **comprovação da cobrança do frete juntamente com o preço dos veículos** automotores comercializados (produtos), uma vez que a fiscalização se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito no regime especial, se o valor do transporte da mercadoria estiver explicitamente **indicado na nota fiscal**.*

*Registre-se 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, no entanto, o art. 3º da IN SRF nº 21/01, bem como, o art. 339, inciso V, alínea "f" do RIPI/2002, em vigor à época dos fatos; o qual foi repetido no art. 413, inciso V, alínea "f" do RIPI/2010 dizem o contrário, ou seja, pela necessidade.*

*Pois bem, o art. 339 do RIPI/2002 estabelece expressamente que o valor do frete é requisito na nota fiscal:*

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

.....

*V- no quadro "Cálculo do Imposto":*

.....

**f) o valor do frete;**

*Logo, pode ser verificado nas cópias de notas fiscais que não há destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas e também em sua defesa, a Recorrente não*

*juntou cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete, tampouco, apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete; inclusive, abonado pela diligência solicitada.*

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

*A recorrente esclarece em seu recurso que na formação do preço de venda de seus produtos são considerados, além dos custos, também as despesas comerciais, dentre as quais destaca-se o montante relacionado ao frete.*

*A recorrente argumenta que sob a análise da doutrina contábil, constata-se que as empresas consideram na formação do preço não só os custos, mas também as despesas incorridas. Elabora em seu recurso, conforme os dizeres de Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti, Contabilidade de Custos, (Ed. Frase, 6ª edição, páginas 187/190), um demonstrativo prático desta doutrina contábil. 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.*

*No entanto, não há como acatar esse entendimento, tendo em vista o disposto nos preceitos legais, pois, seria o mesmo que desprezar a exigência imposta da alínea b, do inciso II do art. 56 da referida MP, como já ressaltado.*

***Do registro da Receita de Vendas - Segregação do valor frete computado no preço***

*A Recorrente alega que "(...) A Recorrente esclarece, ainda, que, na sua contabilidade, quando da escrituração do contas a receber e, conseqüentemente, da contrapartida da receita de venda, a parcela do frete foi (e continua, sendo) escriturada de maneira segregada".Apresentou em seu recurso "print" do sistema contábil da empresa que confirma a alegada segregação contábil. Trata-se de uma análise da tela extraída do sistema contábil, alegando 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.*

*Alega, portanto, 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.*

*Então, o valor do frete deve ser destacado no corpo da nota fiscal e pode ser verificada pela inteligência do disposto no artigo 56, §1º, II, "a" da MP nº 2.15835/2001, ao lastrear*

*o crédito presumido de IPI à condição de que os serviços de transporte "sejam executados **ou** contratados exclusivamente por estabelecimento industrial". 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, tanto a fiscalização quando da fase de instrução dos autos, quanto no julgamento na DRJ e a diligência demandada pela Resolução (com alguns trechos reproduzidos no relatório acima), indicam que Recorrente não logrou demonstrar documentação hábil a comprovar a legitimidade dos créditos alegados. Vide mais um trecho da informação fiscal:*

*"(...) 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..."*

*Como bem concluiu a fiscalização, o comando legal que dá direito ao crédito presumido, do art. 56 da MP nº 2.158-35, em momento algum se refere a equalização de preços de frete. A condição é que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País.*

Como se verifica acima, o julgamento foi defendido -pela falta do destaque do frete : *Observa-se nas cópias de notas fiscais juntadas aos autos que não há o devido destaque do valor do frete nessas notas fiscais de venda emitidas. A Recorrente não juntou cópia de nota fiscal que apresentasse o destaque do valor do frete, nem apresentou qualquer documento que comprovasse o pagamento específico do frete. Ou melhor, a fiscalização 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.*

Bem como: *Quanto aos itens a) e c) 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, ou seja, que trata da **comprovação da cobrança do frete juntamente com o preço dos veículos** automotores comercializados (produtos), uma vez que a fiscalização se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito no regime especial, se o valor do transporte da mercadoria estiver explicitamente **indicado na nota fiscal**. Registre-se 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, no entanto, o art. 3º da IN SRF nº 21/01, bem como, o art. 339, inciso V, alínea "f" do RIPI/2002, em vigor à época dos fatos; o qual foi repetido no art. 413, inciso V, alínea "f" do RIPI/2010 dizem o contrário, ou seja, pela necessidade. Pois bem, o art. 339 do RIPI/2002 estabelece expressamente que o valor do frete é requisito na nota fiscal:....*

E segue afirmando "Logo, há, com o devido respeito, contradição no Acórdão, pois, a Embargante acostou cópia dos lançamentos escriturados no Livro Diário, documento oficial e não meras telas de sistemas internos. Ainda, é possível verificar com clareza os lançamentos contábeis que demonstram o computo do frete no preço:.....")

No entanto, no Acórdão, ficou consignado que, *Por sua vez, esclareça-se que as telas do seu sistema contábil informatizado, e toda as demais documentação juntada, sem estarem as mesmas revestidas das formalidades legais, nada conseguem comprovar. 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 (pois, os fatos contábeis alegados devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade do pagamento e outros).*

Registre-se que a Relatora verificou e examinou os elementos probatórios e informações que foram acostados aos autos e considerou que não foram suficientes para comprovar o direito alegado, inclusive com pleito anterior de baixar os autos em diligência, como consignado no acórdão: *tendo em vista argumentos e diversos documentos trazidos pela Recorrente, nada obstante (argumentos e documentos), com a devida convicção sobre a discussão de mérito, logo, é inconteste que somente fazem jus ao crédito pretendido, as empresas que destaquem o valor do frete e que demonstrem o pagamento efetivo por parte do adquirente, juntamente com o valor do produto, e considerando que a Recorrente não logrou comprovar o destaque e o pagamento do frete, correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pela fiscalização.*

À vista da informação da diligência assinalada no voto (reproduzida no relatório, mas fiz remissão a essa diligência no voto), quando: *.....Demais, o atendimento foi amplamente insatisfatório com relação ao que foi solicitado - mesmo itens 1 e 2 - como se vê em exemplos em Anexo 3: telas SAP em formato pdf, cópias de registro de entradas/saídas (!) não solicitadas e, sobretudo, nenhum dos fretes pagos por VW foi acompanhado de seus registros contábeis. Dispensável juntar os 403 arquivos que constavam do CD/VW.*

Da mesma forma, também restou consignada informação fiscal:

*Meia-verdade: VW não computa o frete que pagou às Transportadoras nos preços de seus veículos. Na verdade, ela insere nestes um valor arbitrário, de desconhecida origem, cognominado "**FRETE-VENDAS**".*

*Desconhecimento: a legitimidade do presumido se consubstancia desde que os serviços de transporte compreendam a totalidade do trajeto (fábrica/cliente) e sejam cobrados dos*

Adquirentes e não que qualquer valor arbitrário denominado "FRETE-VENDAS", compondo o preço pago pelos Adquirentes, atestaria a lisura do crédito presumido.

*Desconhecimento: o lançamento "FRETE-VENDAS", como antes demonstrado e confirmado por VW, apesar da homonímia, não registra o serviço de transporte pago por Ela para fazer chegar o veículo ao Adquirente pois, liame algum existe entre aquele e este, nem no que se refere aos valores, nem no que se refere a documentos.*

.....

*Como vemos, os totais pagos pelos serviços de transporte por VW, em apenas 4 meses de 2007, ultrapassaram as supostas cobranças dos mesmos - "FRETE-VENDAS CIF" (CIF?) - em R\$ 57.438.986,29.*

*Ou seja, corroborando o que antes mencionamos à farta: não existe identidade, nem matemática, nem documental, entre o que VW cobrou de seus Clientes e o que Ela pagou para entregar os veículos a Eles, Clientes.*

Prossegue a Embargante afirmando que *"Como bem conclui a fiscalização, o comando legal que dá direito ao Crédito Presumido (art. 56 da MP n.º 2.158-35), em momento algum se refere a equalização de preços de frete. A condição é que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e que compreendam a totalidade do trajeto, no País".*

Então, o que vislumbra, foi que, a fiscalização quando da fase de instrução dos autos, a DRJ quando ao apreciar todo o material probante juntado à época de sua Impugnação e ainda quando da apreciação do Recurso Voluntário por este Colegiado, pós pleito de complemento com a diligência, quedou-se disposto que a Recorrente não logrou demonstrar documentação hábil a comprovar a legitimidade dos créditos alegados.

Com base nessas informações, fica evidente que, como já dito, a Embargante não apresentou a comprovação à fiscalização a contento.

Convém pontuar registro desta Relatora no acórdão: *E, por fim, cabe o registro, por se tratar de processo com muitos volumes, onde a Recorrente utilizou indevidamente direito ao crédito, então é o Recorrente que tem o dever de provar o que alega. E esse ônus não se exaure com a juntada de documentos, argumentos sem que aponte de forma clara e inequívoca, como comprovam o fato jurídico, pois, não se pode confundir a instância do contencioso administrativo, com a instância de auditoria. Enfim, aos julgadores do CARF não cabem fazer a auditoria de documentos, mas sim valorar a sua condição de reconstituir o fato jurídico objeto da causa. Assim sendo, com todas as provas, evidências, apontadas pela fiscalização, endossadas pela Resolução, são suficientes para a comprovação da exigência fiscal que deve ser mantida.*

Desta forma, os embargos de declaração só se prestam a sanar obscuridade, omissão ou contradição porventura existentes no acórdão, não servindo à rediscussão da matéria já julgada no recurso voluntário, o que pretende a Embargante por esta via, o que não é a apropriada.

E, ainda, quanto a contradição apontada pela Embargante, de que o Acórdão considera o crédito presumido de IPI, concedido através de regime especial, como um benefício/incentivo fiscal, passo a tecer os seguintes esclarecimentos.

A embargante argumenta que "(...) da leitura do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, constata-se que tal crédito presumido **não consiste benefício fiscal**, mas sim **regime especial de apuração**. Inclusive, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional assim já se manifestou na Ação Popular nº 2002.34.00.0023338-0 (...)".

Por outro lado, aponta que na decisão recorrida, tal regime especial de apuração, seria uma espécie de incentivo fiscal, dessa forma retratado no Acórdão, quando: *Destarte, a fiscalização em sua Informação Fiscal registra e de bom tamanho registrar que "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"*.

Como registrado no início do voto, de acordo com a informação fiscal, parte integrante do AI:

*Buscando comprovar tal afirmação, junta, por amostragem, a título de exemplo, cópias de documentos, reproduzidos às fls. 107 a 163, que são cópias de notas fiscais, telas do Registros de Entradas e de Saídas, cópias de Conhecimentos de Transporte, telas de computador do sistema SAP e "Cálculo de Nota Fiscal".*

*A documentação apresentada não se presta para a comprovação solicitada. Isto porque analisando a mesma verificamos, conforme consta nas cópias das notas fiscais, que não há indicação do valor do frete, constando que o mesmo é por conta do emitente, ou seja, VOLKSWAGEM, corroborando sua declaração que "informa ao adquirente que o frete é por conta do emitente (VWB)".*

*Ora, essa informação, junto com essa declaração, evidenciam que o frete não é cobrado **juntamente** com o preço dos produtos.*

*Ademais, telas de computador do sistema SAP e "Cálculo de Nota Fiscal" produzido pelo próprio contribuinte, onde tenta demonstrar que o frete não integra sua "Margem de Contribuição" (?), não tem lastro comprobatório algum, sobretudo, em se tratando de comprovação de correta fruição de benefício fiscal.*

.....

Também não assiste razão a Embargante neste ponto. O acórdão nesse aspecto, simplesmente reproduz um trecho, como um elemento adicional, em que o Fisco pontuou, em sua Informação Fiscal, que a legislação sobre benefícios e incentivos fiscais devem ser interpretados com literalidade.

E mais. É de se ressaltar que o regime especial de apuração é aquela modalidade de tributação, onde determinado setor ou até atividade empresarial tem uma forma

diferenciada de aplicação tributária, em relação aos demais contribuintes. No presente caso, trata-se da apuração do IPI relativo à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte. Por outro lado, os incentivos fiscais ou benefícios fiscais (são expressões sinônimas), caracteriza-se pela redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, oriundo de lei ou norma específica.

Assim, não há que se falar em contradição, uma vez que ficou evidenciado no Acórdão que o crédito presumido de IPI, é concedido através de regime especial de apuração, do qual se refere a presente questão aqui tratada.

Portanto, a contradição que autoriza o cabimento de embargos de declaração é aquela existente entre a fundamentação e a conclusão do acórdão. Estando o fundamento do acórdão em perfeita harmonia com a sua conclusão, não há se falar na existência de vício que enseja a interposição de embargos de declaração para saná-lo.

### **Da conclusão dos Embargos**

Assim, por ter enfrentado o argumento subsidiário da Recorrente, ainda que de forma sintética, entendo que o acórdão recorrido não possui o vício de omissão e de contradição apontado pela Embargante, não merecendo reparo por meio de aclaratórios na forma do art. 65 do RICARF.

O que busca a Embargante é a efetiva rediscussão da matéria já julgada, passível de ser realizada na via recursal própria e não por meio de Embargos.

Diante do exposto, voto para que seja rejeitado o recurso formulado pela Embargante.

*(assinado digitalmente)*

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator