



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10860.721154/2012-12  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.911 – 3ª Turma  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2019  
**Matéria** 40.854.9999 - IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - Outros  
**Recorrente** VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS  
AUTOMOTORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete, inteligência do art. 56 da MP n° 2.15835/ 2001, está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo auto de infração (e-fls. 02 a 09) referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI apurado no período de 10/07/2007 a 31/12/2007, no valor de R\$ 13.760.351,16, aí somados: principal de R\$ 6.141.353,87, multa de ofício de R\$ 4.606.015,42, e juros de mora (calculados até 30/03/2012) de R\$ 3.012.981,87. A contribuinte teve ciência da autuação em 30/07/2012.

A infração que deu azo à autuação foi haver recolhimento a menor de IPI, entre julho e 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. 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. O detalhamento das infrações encontra-se na Informação Fiscal, às e-fls. 12 a 17.

A empresa apresentou impugnação ao lançamento, às e-fls. 318 a 342, em 06/08/2012. Já a 2ª Turma da DRJ/RPO, em 26/09/2012, no acórdão nº 14-38.746, às e-fls. 4667 a 4678, apreciou a impugnação para considerá-la improcedente.

Irresignada, a empresa interpôs recurso voluntário ao CARF em 01/11/2012, às e-fls. 4685 a 4715. Em apertada síntese, a contribuinte alega:

a) não há obrigatoriedade legal de destacar o valor do frete na nota fiscal visando ao crédito presumido do IPI;

b) no preço de venda dos produtos está computado o valor do frete com todas as despesas a ele referentes;

c) foi demonstrada a segregação do valor do veículo e do frete computado no preço no registro das receitas de venda;

d) o auto de infração carece de base legal para realização de lançamento de ofício relacionado ao alegado aproveitamento indevido dos créditos de IPI em discussão;

e) igualmente carece de fundamentação legal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada; e

f) caso não seja provido o recurso, pleiteia a realização de diligência para buscar a verdade dos fatos.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, converteu o julgamento em diligência, em 23/10/2013, por meio da Resolução nº 3201-000.439, às e-fls. 4727 a 4730. A diligência visava que a unidade preparadora avaliasse: a) se o frete foi considerado no cálculo da contribuição; b) se o frete está inserido na formação do preço de venda; e c) sendo incluído no preço de venda, se o frete é contabilizado em conta contábil segregada de receita com venda do veículo. Após o procedimento, que proferisse parecer conclusivo sobre essas questões. Além disso informar-se com a contribuinte se houve declaração (ou contrato de quem pratica o frete) e apresente planilha com os fretes diferenciados dos Estados (análise por parte da fiscalização, inclusive).

Realizadas as diligências foi apresentada Informação Fiscal de e-fls. 4735 a 4749. Nela é de se destacar que os valores de fretes cobrados nas vendas (componente do valor

do veículo vendido) eram receitas que não podiam ser relacionadas com pagamento do serviços de transporte (frete pago/CIF), sendo estes superiores àqueles. Já o atendimento da contribuinte A última solicitação da diligência, sobre contratos e planilhas de fretes diferenciados, foi atendida apenas de forma parcial, após duas intimações.

Cientificada da Informação Fiscal, a contribuinte apresentou manifestação às e-fls. 5070 a 5078, na qual reafirma sua demonstração de que cobra pelos fretes realizados, mas que os valores pagos às transportadoras não são exatamente idênticos aos computados no preço de venda, porém, essa equivalência de valores não consta da legislação, sendo, portanto, exigência da fiscalização e não da Lei. De fato, há segregação no lançamento contábil de receita entre o valor do preço do veículo e o do frete escriturado, constando a receita do frete escriturada de forma apartada no Livro Diário.

A mesma 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, no acórdão nº 3201-002.247, apreciou os recursos em 23/06/2016, às e-fls. 5433 a 5454, negando provimento ao recurso voluntário. Tal acórdão teve as seguintes ementas:

*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 2.15835/ 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 2.15835/ 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.*

O referido acórdão teve a seguinte redação:

*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.*

### **Embargos de declaração da contribuinte**

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 5462) do acórdão nº 3201-002.247, em 15/08/2016, e, às e-fls. 5467 a 5472, em 22/08/2016 (e-fl. 5466), manejou embargos de declaração àquele acórdão, indicando nele a existência de contradições. Alega omissão do aresto na análise de documentação comprobatória do valor dos fretes juntada já na impugnação, bem como contradição ao fundamentar-se na falta de apresentação de documentação oficial.

O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento no despacho de e-fls. 5477 a 5481, em 07/10/2016, os admitiu, forte no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015. Em 25/04/2017, a mesma Turma, no acórdão nº 3201-002.766, entendeu, por unanimidade, não estarem configuradas contradições ou mesmo omissões no aresto, estando os fundamentos do acórdão embargado em perfeita harmonia com a sua conclusão, por isso os rejeitou.

### **Recurso especial de divergência da contribuinte**

A contribuinte teve ciência do acórdão de seus embargos, em 09/06/2017, e interpôs recurso especial de divergência ao acórdão nº 3201-002.247, em 23/06/2017 (e-fl. 5506), às e-fls. 5507 a 5520.

Foram apresentados como paradigmas os acórdãos nº 3402-004.086 e nº 3402-004.087. Argumenta que enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que não foram atendidos os requisitos legais para apuração do crédito presumido de IPI, tendo em vista que o valor do frete não foi destacado na nota fiscal, nos paradigmas, verifica-se entendimento contrário sobre o mesmo fato, qual seja, a legislação em momento algum exige o destaque segregado do valor do frete pago para fruição do regime especial.

O Presidente da Terceira Seção de Julgamento, no despacho de e-fls. 5572 a 5576, analisou o recurso especial, concluindo que os acórdãos paradigmas tratavam da discussão apenas com base na inexigibilidade de que os valores de fretes fossem destacados nas notas fiscais, enquanto que na decisão recorrida o fundamento foi a ausência de provas de que o frete dos produtos estivesse incluso no preço dos produtos vendidos. Por isso, negou seguimento ao recurso especial.

Cientificada (e-fl. 5579) do despacho em 21/08/2017 (e-fl. 5583), a contribuinte a ele interpôs o agravo de e-fls. 5587 a 5596, em 25/08/2017, com base no art. 71 do Anexo II do RICARF .

A Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF apreciou o agravo, em 06/07/2018, no despacho de e-fls. 5600 a 5603 e resumiu os argumentos da agravante da seguinte forma:

*a) Tanto o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas enfrentam os mesmos argumentos trazidos pela Fiscalização, através de Relatório de Informação Fiscal, quais sejam: (i) falta de comprovação do computo do frete no preço da mercadoria; e (ii) falta de destaque do valor do IPI nas Notas Fiscais.*

b) *Nos termos do acórdão recorrido, a legislação estabelece expressamente que o valor do frete é requisito da nota fiscal. Dessa forma, tendo em vista que nas notas fiscais de vendas dos veículos não consta frete destacado, este seria por conta do emitente, justificando assim o entendimento de que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos;*

c) *Nos acórdãos paradigmas, os Ilustres Julgadores entenderam que a Fiscalização extrapola seu poder ao trazer uma exigência, qual seja, a necessidade de destaque do valor do frete na Nota Fiscal, que não consta em lei; e*

d) *Restou comprovado que a decisão recorrida e as decisões paradigmas apresentaram interpretação divergente da legislação tributária (interpretação do art. 56 da Medida Provisória 2.158-35/2001).*

Conclui sua análise com as seguintes considerações:

*A discussão travada no acórdão recorrido foi se o valor do frete estando incluído na composição do preço é suficiente para que o sujeito passivo faça jus ao crédito presumido, sem, contudo, comprovar que assumiu os gastos com o transporte. O que se pôde extrair da ratio decidendi do acórdão recorrido foi que, embora desejável o destaque do valor do frete na nota fiscal, não é requisito essencial para fruição do regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação de serviço de transporte, podendo ser demonstrado o citado dispêndio por terceiras vias. O fato foi que não houve comprovação dos pagamentos dos referidos gastos, nem tampouco o destaque dos valores dos fretes. Pelo quadro relatado, foi mantida a glosa dos valores referentes aos fretes.*

*No acórdão nº 3402-004.086, discutiu-se a mesma questão posta no acórdão recorrido, qual seja: Se a indústria automotiva deveria provar que assumiu o valor do frete para ter direito ao crédito presumido do IPI de 3% do valor do imposto destacado na nota fiscal, previsto no art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.*

*Pelo voto condutor do acórdão, no regime especial contido no art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o valor do frete estaria presumidamente embutido no preço do produto, não havendo necessidade de segregar o valor na nota fiscal, nem de provar que foi arcado pela indústria automotiva.*

*Resta, então, caracterizada a divergência jurisprudencial sobre a matéria.*

Por essas razões acolheu os embargos para dar seguimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

**Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de e-fls. 5600 a 5603, em 09/07/2018 (e-fl. 5604) a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da contribuinte em 16/07/2018, às e-fls. 5605 a 5613.

Inicialmente pugna pelo não conhecimento do recurso especial do sujeito passivo, destacando que :

*Perceba-se que a questão é absolutamente probatória, a contribuinte não logrou comprovar que o frete foi cobrado juntamente com o preço dos produtos, seja por destaque nas notas fiscais, seja por qualquer documento hábil.*

*Já no acórdão apontado como paradigma, o entendimento da Turma foi de que a legislação **não exige o destaque do valor do frete nas Notas Fiscais**, sendo este o único motivo da glosa efetuada.*

(Negritos do original)

Por essa razão, entende correto o despacho que não admitiu o recurso especial, e afirma, reproduzindo seus argumentos:

*Como bem destacado no despacho de inadmissibilidade, “(...) não se pode afirmar que a decisão indicada represente paradigma da controvérsia jurisprudencial, vez que, **no caso da decisão recorrida, a ausência probatória da inclusão do frete cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos foi o fundamento da decisão, e não a ausência de destaque do frete nas Notas Fiscais, matéria analisada pelo paradigma indicado**”.*

(Negritos da PGFN)

Subsidiariamente, no mérito, requer que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se a decisão recorrida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo.

### Conhecimento

Em que pesem as considerações da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, concordo com o entendimento da Presidente da CSRF, quanto à existência de divergência jurisprudencial.

De fato, como salientou a Procuradora em suas contrarrazões, o acórdão recorrido centrou-se na questão probatória, acerca da inclusão do valor do frete no preço do produto. Sabemos que a divergência não se estabelece em sede de instrução probatória. Assim, poder-se-ia concluir pela inocorrência da divergência suscitada.

Ocorre que, tanto no recorrido, como nos paradigmas, a prova é a mesma (mesma empresa, mesma escrituração e mesma contabilização). Portanto, a diferença entre essas decisões somente pode ser atribuída ao critério jurídico aplicado sobre essa prova.

Nesse caso, a divergência jurisprudencial fica patente e, portanto, conheço do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

### **Mérito**

Preliminarmente, devo fazer a ressalva de que essa Turma, em 13/03/2018, se posicionou, por unanimidade, no acórdão nº 9303-006.465, no qual participei, resultando na seguinte ementa:

*REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.158-35/2001.  
CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.*

*O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não 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).*

Contudo, adotarei posicionamento diverso no presente processo e explico tal proceder pela análise do voto condutor daquele aresto que se inicia com o seguinte parágrafo:

*Com efeito, enquanto o acórdão recorrido entendeu cabe o direito ao crédito presumido de IPI estabelecido no art. 56 da Medida Provisória MP n.º 2.158-35, de 2001, sobre a parcela do frete cobrado pela prestação de serviço de transporte de veículos novos, malgrado não destacado nas notas fiscais (esse é o único tema que se controverte no recurso especial), o paradigma, todavia, em flagrante dissídio jurisprudencial, em situação idêntica e para o mesmo contribuinte, concluiu justamente o contrário.*

(Grifei.)

Assim, entendo que as considerações havidas naquele acórdão se prendiam igualmente a situação em que a controvérsia girasse em torno da necessária e exclusiva comprovação do destaque dos valores frete nas notas fiscais ("...único tema que se controverte..."), sem consideração de outras questões. Portanto, naquela oportunidade, o colegiado não se debruçou sobre as outras questões. Ao contrário, no presente processo, a análise foi mais aprofundada e temos fundamentação adicional sobre o tema, que não pode deixar de ser considerada.

Por essa razão, entendo que no processo atual se possa admitir análise distinta.

Como em larga medida abordado quando da apreciação do conhecimento, há dois pontos importantes para construção do meu posicionamento:

1) legislação vigente à época dos fatos geradores; e

2) falta de comprovação dos valores dos fretes relacionadas individualmente com cada venda realizada.

O primeiro ponto afasta de plano a ideia trazida pela contribuinte de que seria possível admitir-se alguma forma de equalização dos valores de frete, ou mesmo um preço médio como afirmado pelo Conselheiro Cássio Schappo, em sua declaração de voto no acórdão recorrido.

A legislação da época, 2007, dispunha:

(...)

*II - será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:*

*b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput, em todas as operações de saída do estabelecimento industrial; (...)*

Da leitura do dispositivo acima, poder-se-ia ter uma interpretação mais restritiva, de que a cobrança conjunta do frete com o preço do serviço deveria ser expressa no documento fiscal. Poder-se-ia, ainda, ter uma interpretação mas aberta do dispositivo, de que, mesmo sem a informação expressa no documento fiscal, esse valor poderia ser apresentado em documentação complementar.

Porém, no entender deste conselheiro, não cabe a interpretação de que o valor do frete não esteja integralmente alocado à venda de cada respectivo produto. De outra forma, o dispositivo restaria sem aplicação nenhuma.

Logo, a cada venda deveria ser possível a comprovação da cobrança do frete e, como visto, mesmo após diligência isso não foi possível. Mais ainda, a Informação Fiscal resultante da diligência apresenta a seguinte tabela (e-fl. 4745):

2007	Frete pago/CIF	"FRETE-VENDAS" totais	Frete -"FRETE/VENDAS"
	despesa	receita	
maio	47.932.207,43	38.008.106,51	9.924.100,92
junho	57.956.474,42	46.594.332,63	11.362.141,79
setembro	90.050.658,95	72.949.804,89	17.100.851,06
outubro	103.358.317,03	84.306.427,51	19.051.889,52
<b>Totais</b>	<b>299.297.657,53</b>	<b>241.858.671,54</b>	<b>57.438.986,29</b>

Depois dessa constatação veio a afirmação da fiscalização à e-fl. 4746:

*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, os valores de fretes pagos aos transportadores não eram diretamente atribuídos às vendas realizadas, talvez o fossem de forma indireta, por critérios outros que não os exigidos pela legislação que concedia o crédito presumido.

Quiçá isso fosse relevante para a contribuinte por questões de mercado ou de logística na distribuição dos veículos, mas, no meu entender, não atendia a condição da norma

então vigente: cobrar o preço do serviço de transporte juntamente com o preço dos veículos em todas as operações de saída. Me parecem irrelevantes as considerações sobre vantagens ou desvantagens para a tributação do IPI na aplicação deste ou daquele critério, o que deve valer é o critério disposto na lei à época dos fatos.

Por conseguinte, caberia a comprovação e a diligência, bem como o acórdão recorrido que nela se baseou, concluíram que dela a contribuinte não se desincumbiu a contento e deveria fazê-lo a fim de usufruir do crédito presumido em um regime especial de tributação.

Dessarte, apesar da aparente contradição do voto agora apresentado com aquele do acórdão inicialmente referido, cogito tratar-se de análise sobre bases fáticas e jurídicas distintas e por isso me valho das razões do voto condutor do acórdão *a quo* para concluir pela negativa de provimento ao recurso especial da contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos