



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

**Processo n°** 11065.723927/2017-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-006.139 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2019  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** TOYOTA DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

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)".

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Súmula Carf nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos a relatora (Conselheira Mara Cristina Sifuentes) e os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli. Os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Rosaldo Trevisan indicaram a intenção de apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, não

apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II do RICARF.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Redator

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

## Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão DRJ:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 02/12, lavrado em 19/12/2017 pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo, com ciência da contribuinte em 27/12/2017, totalizando o crédito tributário de R\$ 34.809.896,98. Segundo a descrição dos fatos de fl. 03 e o relatório fiscal de fls. 17/43, houve recolhimento a menor de IPI, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, por ter o estabelecimento escriturado indevidamente o crédito presumido de IPI sobre frete, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, já que, conforme descrito, a autuada não teria cumprido as condições previstas na legislação para fazer jus ao benefício, pois não informou o valor do frete nas notas fiscais eletrônicas de vendas do produto e não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos, evitando assim a incidência do IPI sobre esse valor.

Inconformada com a autuação, a contribuinte protocolizou impugnação de fls. 1335/1386, acompanhada dos documentos de fls. 1387/1533, aduzindo em sua defesa a nulidade do auto de infração, a inaplicabilidade e caráter confiscatório das multas impostas e a idoneidade das operações realizadas, pois todas as supostas alegações realizadas pela fiscalização foram devidamente contrapostas, conforme argumentos abaixo:

- Conforme consulta e jurisprudência, o valor do frete não deve ser destacado na nota fiscal quando cobrado do adquirente juntamente com o preço do produto.

- 
- Conforme se pode observar nos documentos apresentados durante a fiscalização os valores de frete pagos se encontram discriminados nos conhecimentos de transportes e faturas, as quais foram devidamente pagas e contabilizadas;
  - O valor da mercadoria destacada no conhecimento de transporte é o valor do veículo com a inclusão do valor do frete em sua composição. Todos os valores inerentes a nota fiscal devem estar inseridos, vez que é utilizado para fins de sinistro, bem como sua emissão é realizada pela agência transportado e não pela Impugnante;
  - O fato do preço do veículo se manter constante em todo território nacional não comprova que o valor do frete não esteja incluído no valor final do produto, mas tão somente demonstra política de preços, que estabelece diferentes margens de lucro para diferentes regiões do país;
  - Para fruição do regime especial não há qualquer exigência legal do destaque do valor do frete na nota fiscal, fato que é corroborado pela atual jurisprudência do CARF o qual ao julgar o Processo Administrativo 16045.720.011/2015-18, entendeu que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado e separado do adquirente, entendimento este corroborado pela SOLUÇÃO DE CONSULTA 26 – SRRF09/DISIT;
  - O demonstrativo de composição dos preços dos produtos foi devidamente assinado pela procuradora da Impugnante, conforme se pode observar às fls. 430/431 e, para que não restem dúvidas quanto a idoneidade do documento requer a juntada da planilha devidamente assinada pelo profissional contábil responsável;
  - Foi juntado aos autos demonstrativo dos custos de formação de preço, no qual se pode observar que para a formação do preço final a Impugnante de fato considera os valores despendidos com o frete;
  - Não há nenhuma norma legal com a exigência do destaque do valor do frete na nota fiscal para fruição do regime especial;
  - As notas fiscais de exportação para Colômbia não podem ser utilizadas como parâmetro para comprovar que o frete não está incluído no preço final do produto, vez que, em que pesem se tratem de vendas na modalidade CIF são operações completamente distintas, visto que não há incidência do IPI na exportação;
  - Cabe a fiscalização e não ao contribuinte o ônus da prova de acordo com o artigo 142 do CTN, não tendo a fiscalização comprovado que a Impugnante não adimpliu com os requisitos para fruição do regime especial deve o crédito ser cancelado;
  - O §1º, do artigo 13, da Lei 8.132/90, não faz menção expressa à necessidade de destaque do frete na nota fiscal, se referindo apenas a documentos fiscais e o frete se encontra devidamente destacado no conhecimento de transporte;

- Não há que se falar na desnaturação do conceito de frete vez que as despesas de frete são consideradas despesas operacionais e necessariamente devem ser inclusas a formação de preço.

Por fim, requer a insubsistência do lançamento, pois comprovadamente todos os requisitos determinados pela legislação para fruição do regime especial e concessão do crédito presumido foram atendidos, determinando-se o arquivamento do presente processo.

O processo foi julgado pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº 14-86.393, em 13 de junho de 2018, por unanimidade de votos, pela procedência do auto de infração.

Regularmente cientificada a empresa apresentou Recurso Voluntário onde traz, em síntese, os mesmos argumentos proferidos em impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

### 1) Nulidade. Ônus da prova da fiscalização para lavratura do auto de infração.

A recorrente alega nulidade já que apresentou documentos fiscais, contábeis e esclarecimento suficiente a demonstrar que o valor do frete se encontrava inserido no valor final do seu produto, conforme exigido pelo Art. 56 da MP nº 2.158-35/2001. A fiscalização, por sua vez, contrariando o disposto no art. 142 do CTN, não apresentou qualquer contraprova que demonstrasse que a operação realizada pela recorrente não seguiu o ditame legal, e não comprovou sua afirmação de que somente o destaque do valor do frete em campo próprio da NFe seria prova cabal e suficiente.

A fiscalização realizou sua atividade dentro dos ditames normativos e legais, ou seja, intimou a empresa a apresentar documentos e analisou os documentos apresentados confrontando-os com os dispositivos legais.

Nesse momento, acatar uma preliminar de nulidade, seria adentrar o mérito da causa e discutir se os documentos apresentados e colacionados aos autos são suficientes, e se a fiscalização fez a correta subsunção da norma ao caso concreto.

Por isso deixo para analisar a alegação de prova insuficiente da fiscalização quando da análise do mérito.

Ademais os casos de nulidade estão previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e não identifico os mesmos nas alegações preliminares delimitadas:

*Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

## **2) Nulidade. Supressão de oportunidade de apresentação de documentos.**

A recorrente reclama que o acórdão DRJ não levou em conta os documentos juntados quando da apresentação da impugnação, que não haviam sido analisados pela fiscalização, a seu tempo, por estarem sem assinatura. Os documentos comprovariam a cobrança do frete juntamente com o preço da mercadoria ( DOC 09 da impugnação).

Como na alegação precedente não estão presentes os casos de nulidade previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Adentrar a análise dos documentos juntados à impugnação também implica em analisar o mérito da discussão. Por isso decido por analisar se os documentos juntados foram importantes para a análise do julgado e se por isso houve preterição do direito de defesa, adiante.

## **3) Do crédito do IPI sobre fretes.**

O regime especial de apuração do IPI foi instituído pelo artigo 56 da Medida Provisória 2.113-30/2001 e reeditado pela Medida Provisória (MP) 2158-35/2001.

*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;*

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

*§ 2o O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5o do art. 17 da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.*

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

*§ 4o O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes. (grifos nossos)*

A recorrente argumenta que a legislação que instituiu o regime especial, bem como a Instrução Normativa SRF nº 91/2001 não fazem quaisquer exigência sobre a necessidade de destaque do frete na Nota Fiscal, ou sobre a incidência do art. 413 do RIPI. Informa que a CSRF, acórdão 9303-006.465, já decidiu que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando for cobrado ou debitado em separado do adquirente. Cita Soluções de Consulta Disit 9RF nº 26/2012 e 217/2001, além de SC Disit 10RF nº 17/2012, Perguntas e Respostas no sítio da RFB na internet, Lei nº 9.779/99 sobre a competência da RFB para disciplinar as obrigações acessórias, Decreto nº 7.212, e acórdãos do CARF, todos confirmando a posição por ela sustentada.

Por fim informa que demonstrou, nos documentos juntados, que o valor do frete pago foi oferecido à tributação, compondo o valor do produto final. E que na composição do preço de venda dos produtos já estaria incluído o frete e por isso atendia as exigências para legitimar a escrituração do crédito presumido do IPI.

Em julgamentos anteriores nesse Colegiado já foi debatido o assunto, sendo que recentemente, o Processo nº 10860.720028/2012-32, foi julgado por maioria de votos, por entenderem que a alínea "b" do inciso II, do artigo 56 da MP nº 2.158-35/2001, exige a cobrança conjunta do frete com o valor da mercadoria. Naquele caso, a empresa apenas apresentou *prints* de telas do seu sistema contábil para provar o pagamento do frete, sem apresentar documentos revestidos das formalidades legais.

O parágrafo 1º, inciso II, do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 estabelece que o regime especial será concedido mediante opção e quando atendidas as condições elencadas nas alíneas, a saber: (a) que os serviços de transporte sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial; (b) que sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial; e (c) que compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

A dúvida, muitas vezes trazida a esse Tribunal Administrativo, paira sobre a alínea "b", do referido dispositivo legal, "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos". O Fisco se manifesta no sentido de que os contribuintes somente fazem jus ao crédito se o valor do transporte da mercadoria estiver indicado na nota fiscal, e também que a empresa comprove que o valor do frete foi cobrado juntamente com o preço da mercadoria.

Na Instrução Normativa SRF nº 91/2001, que dispõe sobre o regime especial de apuração do IPI, no art. 2º está que as operações serão conduzidas com a cláusula *Incoterms*

*Cost and Freight*, no art. 3º está que a base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva Nota Fiscal, o art. 5º estipula que o frete deverá ser computado ao preço da mercadoria.

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

...

*§ 2o As operações referidas no § 1o serão, obrigatoriamente, conduzidas com cláusula C & F;*

...

*Art. 3o A base de cálculo do crédito será o valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal.*

*Art. 4o O valor do crédito será informado no campo "informações Complementares" do Livro de Apuração do IPI, modelo 8 e deduzido do "Valor do IPI", com a discriminação "Crédito Instituído pelo Art. 56 da Medida Provisória No 2.158-35, de 2001".*

*Art. 5o Deverá ser computado o frete realizado entre o estabelecimento industrial e o local de entrega do produto ao adquirente.*

*Parágrafo único. Na hipótese a que se refere o parágrafo único do art. 1o, deverá ser considerado o frete realizado desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente.*

Tanto a MP 2.158-35/2001 quanto a IN SRF nº 91/2001 estipulam que o valor do frete deverá ser computado e cobrado juntamente com o preço dos produtos, sem se manifestar, explicitamente, quanto a necessidade de destaque do frete na Nota Fiscal.

O art. 413, inciso V, alínea “f” do RIPI/2010 estabelece que o valor do frete é requisito da nota fiscal, por isso existe campo específico onde deverá ser informado:

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

[...]

*V - no quadro “Cálculo do Imposto”:*

...

*f) o valor do frete;*

Consta dos autos e pode ser verificado nas cópias de notas fiscais que não há nenhum destaque do valor do frete nas notas fiscais de venda emitidas. A empresa foi intimada para trazer documentos que atestassem que o frete foi cobrado conjuntamente com o

produto. Foi apresentado apenas valores globais de contratos de prestação de serviços com transportadoras, devidamente contabilizados pelo preço global. Não há discriminação individualizada quanto ao valor do frete por mercadoria, ou por Nota Fiscal. A empresa alega que faz o rateio. Por todo o conjunto de documentos analisados o fisco concluiu que o frete não foi cobrado juntamente com o preço dos produtos.

Argumenta a Recorrente que registra contabilmente, de forma segregada, o valor da receita com a venda do serviço da parcela do frete computada no preço e que essa segregação contábil, corrobora a afirmação de que o valor do frete foi incluído no preço de venda dos veículos.

Além disso, 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*". 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. 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, é fato que a Lei também admite o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte executados pelo próprio 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.

A interpretação dada pelo acórdão CSRF nº 9303-006.465, é que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente:

**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
*Processo nº 16045.720011/201518*

*Recurso nº Especial do Procurador*

*Acórdão nº 9303006.465 – 3ª Turma*

*Sessão de 13 de março de 2018*

*Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.*

*Recorrente FAZENDA NACIONAL*

*(...)*

*REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP Nº 2.15835/ 2001.*  
*CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.*

***O valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência esta que não é feita pela legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos" (art. 56, II, 'b', MP 2.158/2001)***

A Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 26, de 07 de fevereiro de 2012, citada pela recorrente e base para o acórdão CSRF, trata de uma questão proposta por uma

*trading company*, em que é questionado se o frete interno, anterior a emissão da Nota Fiscal de exportação, deveria estar destacado na Nota Fiscal. Não creio que ela sirva de amparo para justificar a pretensão da recorrente, já que aqui estamos diante de situação diversa.

*Solução de Consulta Disit/SRRF09 26/2012*

*NOTA FISCAL. PREENCHIMENTO DO VALOR DO FRETE. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.*

*A obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal utilizada para instruir despacho de exportação impõe-se apenas quando essa despesa seja cobrada separadamente do preço da mercadoria.*

No caso da Solução de Consulta, a DISIT/SRRF09 responde, acertadamente, que:

*20. Ora, se no momento da emissão da Nota Fiscal de exportação as mercadorias já se encontram depositadas em armazéns do porto - local de onde serão embarcadas ao exterior - não há que se falar em obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete interno, uma vez que o custo do frete interno foi gerado em operação anterior. Trata-se de operações comerciais distintas; cada qual, fornecedor e exportador (trading), responsáveis pela emissão de sua nota fiscal, pelas operações que realizar.*

Consequentemente a ementa dessa Solução de Consulta citada traz que o valor do frete somente deve ser informado na Nota Fiscal, para instruir o despacho de exportação, quando for cobrado separadamente do preço da mercadoria.

As Soluções de Consulta SRRF10/Disit nº 14, de 23/01/2012 e nº 17, de 26/01/2012, e SRRF09/Disit nº 217, de 26/12/2001, apesar de citadas e reproduzidas as ementas, não foi encontrado o seu inteiro teor nas pesquisas efetuadas no sistema Normas da RFB ou em sítios específicos de pesquisa por isso deixo de analisar. Também não foi juntada cópia aos autos.

Concluindo o raciocínio entendo que da leitura sistemática do artigo 56, da MP nº 2.15835/2001, e dos dispositivos legais citados, em especial o RIPI/2010:

- 1) O valor do frete deve ser destacado na Nota Fiscal por disposição do RIPI 2010 c/c a MP 2.158/2001;
- 2) Entretanto existe a possibilidade de não haver destaque do valor do frete na Nota Fiscal. Tal situação se dá quando o serviço de transporte seja executado pelo estabelecimento industrial. Nesse caso a empresa deverá trazer documentos contábeis, revestidos das formalidades legais, para provar que arcou com as despesas, e que as contabilizou corretamente;
- 3) No caso de serviços contratados por estabelecimento industrial, ou seja, aqueles contraídos de terceiros pelo estabelecimento industrial, seria o caso de se informar o valor do frete no campo próprio da Nota Fiscal; admitindo-se o cálculo do crédito presumido de IPI sobre os serviços de transporte .

Assim é de se verificar se a empresa utilizou frota própria, nesse caso seria possível o computo do valor do frete no preço do produto, sem destaque na Nota Fiscal de venda das mercadorias. No caso presente temos que a empresa utiliza serviço de transporte terceirizado, conforme afirma e apresenta fatura de cobrança de transportadoras, portanto não é o caso de ter utilizado frota própria.

Ressalta-se que toda a documentação juntada sem estarem as mesmas revestidas das formalidades legais, nada comprovam. É necessária a apresentação dos livros obrigatórios pela legislação contábil e fiscal na parte em que se faz necessária a comprovação de lançamentos contábeis específicos.

Ademais, a ocorrência dos fatos contábeis alegados devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, como notas fiscais de serviços, comprovantes da efetividade do pagamento e outros documentos.

Voltando a análise da MP 2.113-30/2001 e reeditada pela Medida Provisória (MP) 2158-35/2001, que instituiu o regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete, temos que o regime especial consiste no crédito presumido do IPI em montante de 3% sobre o valor do imposto destacado na Nota Fiscal e sujeito a condições. A controvérsia orbita sobre poder serem cobrados os valores do frete juntamente com o preço dos produtos.

Segundo a exposição de motivos da MP 2.113-30/2001 a razão para criação do regime foi a prática da indústria automotiva de contratar em separado os serviços de transportes, o que levou a uma diminuição da arrecadação do IPI, já que o frete não esta sujeito ao recolhimento do tributo.

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

*5. É notório de que a indústria automotiva, para evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete dos veículos vendidos, terceirizou essa atividade para empresas de transporte, não contribuintes, portanto, daquele imposto. Assim, o regime especial proposto não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não a integra.*

*6. A proposta permite que a tributação deixe de ser fator determinante para as decisões do empresário, o que poderá resultar em ganhos logísticos para a indústria, com redução de custos operacionais e, por consequência, elevação de sua lucratividade, repercutindo positivamente na arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas e na contribuições (sic) social sobre o lucro líquido." (Trecho da Exposição de Motivos da MP 2.113-30)*

Assim, anteriormente as indústrias automobilísticas, emitiam Nota Fiscal de saída com o destaque do frete, já que arcavam diretamente com esse custo, e o IPI incidia sobre o valor total da operação, acrescido do valor do frete, conforme art. 190 do RIPI.

A partir de determinado momento, a indústria deixa de destacar o frete na Nota Fiscal de saída, já que passou a terceirizar o serviço, e como as empresas de transporte não estavam sujeitas ao recolhimento do IPI, houve uma diminuição da arrecadação do IPI.

O executivo, buscando reverter essa diminuição da arrecadação, editou a MP 2.113/2001 como um incentivo a indústria automobilística para que voltassem a incluir o frete na NF, assim do IPI calculado na NF (sobre o valor total da operação mais o frete) haveria o crédito presumido de 3% sobre o valor do IPI.

Ora, trata-se de um incentivo para buscar um comportamento dos contribuintes, se não houvesse esse incentivo não haveria razão para as indústrias informarem o frete na Nota Fiscal, já que eles não estavam pagando IPI sobre o valor do frete e os transportadores também não. Com a inclusão do frete na Nota Fiscal é evidente que aumentaria o valor do IPI arcado pela indústria automobilística, mas em contraprestação haveria o crédito presumido desse valor a maior assumido.

Esse raciocínio é confirmado pela exposição de motivos da MP, que afirma que "não haverá perda da arrecadação", pois naquele momento a arrecadação já estava diminuída, o que se buscava, como antes afirmado era um novo comportamento das indústrias para obtenção da informação do valor do frete:

*Assim, o regime especial proposto não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não a integra.*

Veja que a exposição de motivos continua, mostrando que os objetivos vão muito além de um simples benefício tributário sem motivação maior para a economia como um todo:

*6. A proposta permite que a tributação deixe de ser fator determinante para as decisões do empresário, o que poderá resultar em ganhos logísticos para a indústria, com redução de custos operacionais e, por consequência, elevação de sua lucratividade, repercutindo positivamente na arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas e na contribuições (sic) social sobre o lucro líquido.*

Busca-se que o empresário não pautue suas ações somente na busca de redução tributária, mas que haja a perseguição de outros objetivos, como ganhos logísticos, quiçá um incentivo indireto para o setor de transportes, e indiretamente também levando a uma mudança no comportamento de outros setores da economia, permitindo assim maior possibilidade de aferição da arrecadação em outros setores, como na arrecadação do imposto de renda e CSLL.

Desafiando o almejado pela MP a indústria automobilista enxergou nesse momento uma nova brecha para diminuição da carga tributária e transversalmente apresenta alegação de que o valor do frete já estaria incluído no valor do seu produto. Para os doutos advogados e empresas, quando a MP dispõe que o valor do frete será cobrado juntamente com o preço do produto está a se falar de uma relação tão intrincada que o preço do produto no seu acerto de custo seria composto de uma parcela  $x$  relativa ao produto e uma parcela  $y$  relativa ao frete ( $f = x + y$ ).

Ora é claro que nenhuma empresa deixa de computar qualquer custo na formação do preço de seu produto, isso é da lógica contábil básica, mas se acreditarmos que esse é o escopo do pretendido pela MP a alínea b do inciso II do art. 56 seria letra morta, porque estaríamos diante de uma situação já existente anteriormente, ou seja, o frete já era cobrado junto com o preço do produto segundo as palavras da recorrente, então não haveria justificativa para a inclusão da alínea a, e como é sabido "*a Lei não contém palavras inúteis*", já dizia Carlos Maximiliano, em sua obra *Hermenêutica Jurídica*.

*b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial;*

A recorrente despende esforços para provar que o valor do seu produto na Nota Fiscal de saída contém o valor do frete e que por isso estaria cobrando o valor do frete "juntamente" com o preço dos produtos. Não vejo nos autos provas que justifiquem esse raciocínio. O que vejo é uma tentativa de usufruir de um benefício outorgado para aqueles que informam o valor do frete na Nota Fiscal, o que não foi efetuado.

Pelo exposto deixo de acolher as razões do recurso.

Quanto ao caráter confiscatório das multas já há muito é de ser adotado por esse tribunal administrativo a aplicação da Sumula Carf:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Redator designado.

Para fruição do regime especial não há qualquer exigência legal do destaque do valor do frete na nota fiscal e, ademais, o 1º do art. 13 da Lei 8.132/1990 não realiza menção expressa à necessidade de destaque do frete na nota fiscal, referindo-se unicamente a documentos fiscais.

Assim, o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando cobrado ou debitado e separado do adquirente, ou seja, não quando integrar, "*por dentro*", o preço exigido, entendimento este corroborado pela Solução de Consulta nº 26 – SRRF-09/DISIT, o que guarda substancial distância com relação à conclusão de que a única forma de prova de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal, o que ora se rechaça.

Por outro lado, ao se perscrutarem os fundamentos da acusação fiscal, verifica-se que a autoridade fiscal afirma que o único meio de prova é a nota fiscal, o que, no limite conduziria à inadmissão de outros elementos informadores do lançamento, enquanto que, na realidade, a coleção probatória seria hábil a afirmar ou mesmo infirmar a pretensão da autuada, caso comprovasse ou não (necessariamente por outros meios de prova) preencher os requisitos do regime especial.

Tampouco cabe a este colegiado diligenciar com o fito de suprir insuficiência de fundamento do auto de infração lavrado, pois a diligência se volta a dirimir a dúvida do julgador que o auxilie na formação da sua convicção, e jamais para sanear deficiência material inserta no próprio critério jurídico que embasa o lançamento que, embora não o inquene de nulidade, por não caracterizar preterição do direito de defesa ou ato administrativo praticado por pessoa incompetente, merece negativa de mérito.

Não obstante, o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando 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*".

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

(assinado digitalmente)

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Manifestei a intenção de apresentar declaração de voto para esclarecer que mantenho o entendimento externado em julgado anterior (Acórdão nº 3401-005.030), e reiterado posteriormente na mesma sessão de julgamento (Acórdão nº 3401-006.142), no sentido de que o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, como se percebe pelo próprio texto da norma, exige, para aplicação do regime especial, simplesmente que o frete seja cobrado "*juntamente com o preço dos produtos..., nas operações de saída do estabelecimento industrial*", não estabelecendo que a única forma de prova de cobrança conjunta é o destaque na nota fiscal.

Assim, dirirjo da relatora não por entender que a empresa demonstrou a contento a cobrança conjunta, mas por ser o fundamento do lançamento equivocado, pois, fulcrado no argumento fiscal de que (fl. 23 do Relatório de Ação Fiscal): "*o único meio hábil*

*de prova é a nota fiscal*” (o que parece atentar, a nosso ver, até contra a própria demanda da fiscalização por documentos adicionais, depois de saber que o frete não estava destacado na nota fiscal).

Discordo veementemente do argumento de que a inserção em nota fiscal seja a única forma possível, ou, nos dizeres da fiscalização, “o único meio hábil” de comprovação.

Ao sequer considerar ou admitir outros meios de prova, o lançamento é insubsistente por improcedência de seu fundamento, ao partir de premissa, a nosso ver, equivocada.

Esse entendimento reflete posicionamento recente e unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema:

*“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).” (Acórdão n. 9303-006.465, Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, unânime, sessão de 13.mar.2018)*

E isso não se opõe à exigência do Regulamento do IPI sobre os requisitos da Nota Fiscal, cujo descumprimento enseja sanção distinta.

A nosso ver, se houvesse a fiscalização ultrapassado a barreira formal por ela mesmo indevidamente inserida (e inexistente no comando legal), como o fez nos citados Acórdãos nº 3401-005.030 e nº 3401-006.142, o lançamento demandaria da recorrente o esforço probatório necessário à prova (por todos os meios em direito admissíveis) do cumprimento do requisito legal para fruição do regime especial.

E não pode o julgador superar tal barreira formal, e demandar a prova por outros meios, visto que isso equivaleria a afastar o fundamento do lançamento e exigir o crédito com base em lastro motivacional distinto.

Essas as razões que me levaram a dissentir do aquilatado voto da relatora.

Rosaldo Trevisan

(assinado digitalmente)