



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

Processo nº 11080.726382/2016-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.671 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IPI-Auto de Infração
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2015

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. FRETE.

O direito ao crédito presumido de IPI relativamente à parcela do frete incorrida está condicionado à comprovação de que esse foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos vendidos.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Dispõe a Súmula CARF nº108 que incidem juros sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade: (i) em rejeitar a proposta de diligência apresentada pelo Conselheiro Diego para que a unidade de origem identifique o frete real de cada operação. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos que entendiam pela realização da diligência; (ii) em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurenttis Galkowicz que davam provimento ao recurso. A Conselheira Thais De Laurenttis Galkowicz manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bazerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo do lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 195.194.407,99 (principal, multa e juros calculados até 07/2016), referente a fatos geradores ocorridos no período que vai de 01/07/2011 a 31/12/2015, decorrente da escrituração e utilização de valores indevidos a título de crédito presumido de IPI sobre frete (art. 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001).

Consta do Relatório Fiscal de fls. 22.629/22.639:

a) O art. 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001 instituiu o regime especial de apuração do IPI relativo ao frete cobrado pelo transporte de veículos classificados na posição 8703. O regime especial consiste na concessão de um crédito presumido e IPI no valor de 3% do imposto destacado e é concedido mediante termo de opção anual da empresa. As condições para concessão do regime especial são que os serviços de transporte sejam executados ou contratados pelo estabelecimento industrial, que os valores sejam cobrados nas operações de saída e que compreendam a totalidade do trajeto.

b) O artigo 14 da Lei no 4.502/64 foi alterado pela Lei nº 7.798/89 que incluiu o frete no valor tributável quando este for cobrado do comprador. Atualmente o art.190 do RIPI /2010 regulamenta o valor tributável. O art.134 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI 2010) dispõe que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e o art. 413 dispõe que o valor do frete conste no quadro “Cálculo do Imposto” da nota fiscal. Segundo a exposição de motivos da Medida Provisória nº 2.113-30, a criação deste Regime Especial tinha como objetivo incluir o valor do frete na base de cálculo do IPI, o que era evitado pela indústria. Portanto, a MP estabeleceu a obrigatoriedade de lançamentos dos respectivos valores de frete em todas as operações de saída, e essa referência é claramente o registro destes montantes no campo próprio da NF de saída.

c) Como o regime especial depende de opção do contribuinte, ao fazer tal opção ele se obriga a atender às condicionantes e ao mesmo tempo assume o ônus da prova. Ademais, como lançamento é realizado operação por operação, o único documento hábil de prova é a nota fiscal. Logo, a empresa não cumpriu os requisitos do Regime Especial pois a intenção da legislação foi destacar este valor no campo próprio da nota fiscal para que o mesmo pudesse ser identificado. Tendo em vista que o Regime Especial é uma opção feita pela empresa, não há razão para deixar de informar o valor de cada frete no campo próprio da nota fiscal. Se o objetivo do Regime Especial instituído em 2001 era obrigar as empresas a incluir o frete na base de cálculo do IPI, o que já estava na legislação desde 1989, e facilitar e racionalizar os procedimentos de arrecadação e fiscalização, o frete deve estar identificado na Nota Fiscal. Sendo assim, não haveria racionalização dos procedimentos de fiscalização e não haveria razão de o art.56 da MP 2.158 existir.

d) Ressalte-se que a empresa demonstrou dificuldades de informar o valor do frete, intimada a apresentar o valor dos fretes de julho de 2011, por telefone, solicitou substituição do ano de 2011 por 2013, mesmo assim apresentou informação somente de duas notas fiscais, quando o Termo de Intimação solicitava um mês do período fiscalizado que é de 54 meses.

Cientificado em 22/07/2016 (fl. 22.643), o contribuinte apresentou, em 23/08/2016 (fl. 22.646), a impugnação de fls. 22.647/22.676, na qual alega:

a) A filial da GM em Gravataí realizou operações de venda de automóveis para todo o território nacional no período compreendido entre julho de 2011 e dezembro de 2015 e recolheu o IPI devido nesse período conforme a base de cálculo prevista no art. 190, §1º, do RIPI/2010, ou seja, considerando como valor da operação o preço do produto, acrescido do valor do frete e demais despesas acessórias. Tanto a GMB acresceu o valor do frete ao preço do produto que o auto de infração não questiona tal circunstância, voltando-se única e exclusivamente contra o aproveitamento supostamente indevido de créditos presumidos de IPI. Em síntese, a requerente praticou (como sempre o fez) suas vendas com cláusula CIF.

b) O regime especial exige, dentre outras condições (não questionadas pelo auto de infração), exige-se que os serviços de transporte (frete) “sejam cobrados juntamente com o preço” dos automóveis nas operações de saída do estabelecimento industrial que é o procedimento por si adotado. A fiscalização, entretanto, assumiu equivocadamente que a requerente teria descumprido uma das condições do regime especial. Pelo fato de o valor do frete não ter constado no campo próprio das notas fiscais de saída no mês de julho de 2011, presumiu-se que os valores correspondentes ao custo dos serviços de transporte não teriam sido incluídos no preço dos veículos comercializados em todo o período objeto da autuação, como se fizesse algum sentido a GMB contratar frete e não utilizá-lo na formação de preço dos veículos vendidos.

c) A partir de uma suposta intenção da legislação, a fiscalização assumiu que a ausência de indicação do valor do frete no campo próprio de determinadas notas fiscais emitidas em julho de 2011 seria indício suficiente a autorizar a presunção de que o frete contratado pela GMB, efetivamente cobrado dos adquirentes dos veículos, não teria sido incluído no respectivo preço, em suposto desacordo com as condições previstas na MP 2.158-35/01. Em momento algum foi intimada a apresentar cópias dos contratos de transporte, comprovantes dos pagamentos realizados, conhecimentos de transporte etc. Esse procedimento é inaceitável posto que a presunção deve ser o último recurso a ser utilizado na constituição de créditos tributários e, ainda, por não respeitar o princípio da unidade ou da unicidade da prova. A precipitada lavratura do auto de infração impediu que a requerente apresentasse outros documentos e informações relevantes. Como consequência, o auto de infração deve ser declarado nulo, na linha inclusive do entendimento já manifestado pelo CARF.

d) Tanto o art. 56 da MP 2.158-35/01 como o art. 134 do RIPI exigem apenas e tão somente três condições ao aproveitamento do crédito presumido: que sejam executados ou contratados por estabelecimento industrial (fato incontroverso para o auto de infração), sejam cobrados juntamente com o preço dos veículos comercializados e que compreendam a totalidade do trajeto (circunstância também incontroversa). Conforme cópias dos anexos contratos de logística e transporte de veículos novos, a GMB contratou cinco empresas de serviços de transporte no período autuado. Esses contratos demonstram que o frete contratado abrange a totalidade do trajeto no País, desde o estabelecimento da GMB até o local de entrega

do produto, o que é a praxe no setor automotivo. Também em caráter ilustrativo, apresenta alguns comprovantes de pagamento desse frete. Os valores pagos a título de frete estão refletidos nos CTs e faturas comerciais emitidos pelas transportadoras, também anexados por amostragem.

e) Como é comum no setor automotivo, a requerente pratica vendas CIF e essa circunstância é prova de que cobra o frete “juntamente com o preço” dos veículos; supor o contrário implicaria assumir que a requerente oferece frete grátis a seus clientes, o que beira a ingenuidade. Além disso, toda a linha de raciocínio do lançamento de ofício foi construído em cima da ausência de indicação do valor do frete no campo próprio de notas fiscais emitidas pela GMB em julho de 2011. Há, pois, uma contradição lógica no auto de infração: Se a GMB não é acusada de pagamento a menor do IPI nas vendas de veículos pela falta de indicação do valor do frete no campo próprio, não pode se valer da mesma circunstância para acusar a GMB de aproveitamento indevido de créditos presumidos, tratando-se de evidência de caráter lógico de que a acusação formulada não se sustenta. Junta cópias de notas fiscais de saída emitidas em setembro de 2015, as quais indicam o valor do frete no campo destinado às informações complementares; planilha gerencial relativa a esse mesmo mês e a qual reflete um a um todos os lançamentos contábeis que são promovidos quando do recebimento de uma fatura emitida por empresa transportadora; e planilha gerencial também relativa a esse mesmo mês, a qual correlaciona cada nota fiscal de saída com cada fatura comercial e CTs.

f) A rigor, o art. 134, § 1º, II, “b”, do RIPI não comporta a interpretação de que a ausência de destaque do valor do frete na nota fiscal seria causa suficiente para glosa do crédito presumido de IPI correlato. O dispositivo é claro no sentido de que os serviços de transporte devem ser “cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento”. A intenção foi estimular a inclusão do frete na base do IPI, conforme a exposição de motivos da MP 2.158-35/01. Nem mesmo a IN SRF nº 91/01 chegou a restringir o direito ao crédito presumido da forma pretendida pelo lançamento de ofício. A exigência de destaque do valor do frete no campo próprio das notas fiscais é uma interpretação equivocada, já que não consta da MP 2.158-35/01 ou do art. 134 do RIPI ou da IN 91/01. Ao contrário, MP e RIPI exigem que os serviços de transporte sejam “cobrados juntamente” com o preço dos veículos, o que contraria a exigência de destaque prevista na regra geral constante do art. 413 do RIPI. E sobre a regra geral prevalece a regra especial do art. 134, § 1º, II, “b”, do RIPI. Afinal, o que é cobrado juntamente não pode, por definição lógica, ser destacado. Eis a prova de caráter jurídico que se soma às provas documentais e de ordem lógica que impõem o cancelamento do lançamento de ofício.

g) A Lei nº 6.729/79 disciplina a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores terrestres e o seu art. 13, § 2º, obriga a requerente a fixar o “preço de venda aos concessionários” de modo a preservar “sua uniformidade”, trazendo como consequência a necessidade de se estabelecer um valor de frete médio nacional a ser computado no preço dos veículos comercializados para toda a rede de concessionárias. Para se adequar a essas exigências, a requerente chegou a um valor de “frete médio nacional”, que foi acrescido ao preço dos veículos comercializados para todo o país. É justamente por esse motivo que a requerente não indica o valor do frete no campo próprio de cada nota fiscal de saída. Se o fizer, ocorrerá uma entre duas situações possíveis: indicará o valor “efetivo” de frete (porque lastreado em CT) e estará descumprindo a Lei nº 6.729/79; ou indicará o valor de frete médio e, logo, terá uma inconsistência entre nota fiscal e CT, já que a nota fiscal trará, no campo próprio, um valor que não coincide com o valor de frete apontado no CT. Mesmo assim, de janeiro de 2014 em diante, passou a informar o valor do frete médio nacional no campo destinado a “informações complementares” das notas fiscais, deixando clara a circunstância de que esse frete médio nacional já está incluso no preço. Trouxe ao autos documentos

referentes ao mês de setembro de 2015 (notas fiscais e planilhas gerenciais) que comprovam que os valores de frete médio nacional, considerados no custo de seus veículos, foram cobrados juntamente com o preço dos mesmos.

h) Faz-se necessário que sejam afastados os juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada no auto de infração, por absoluta ausência de previsão legal. De fato, conforme o art. 161 do CTN e o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, somente incidem juros de mora sobre o valor principal do tributo, como também evidencia o Acórdão nº 3403-002.367 da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

i) O volume de documentos relativos aos quatro anos e seis meses abrangidos pela autuação é incalculável, tornando-se simplesmente inviável exigir que a requerente apresente todas essas provas com a impugnação, não fazendo o menor sentido trazer esse volume de notas fiscais, CTs, contratos e faturas comerciais aos autos, posto que os julgadores não conseguirão analisar toda a documentação. Por outro lado, a realização de uma diligência permitirá que as autoridades fiscais, com o apoio do assistente técnico da requerente, examinem e tragam relatórios conclusivos sobre as informações relevantes contidas em todos esses documentos. Por conta disso, pleiteia a conversão do julgamento em diligência. Formula quesitos e indica assistente técnico.

Ato contínuo, a DRJ-BELÉM (PA) julgou a Impugnação do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2015

PAF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no lançamento de ofício que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

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

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

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil,

quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

Impugnação Improcedente.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão da DRJ.

Neste Recurso, a Empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua Impugnação.

Este Colegiado, em sessão realizado no dia 19 de abril de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Tributária apresentasse posicionamento sobre a possibilidade do gasto com frete na venda ter sido computado no preço final do produto, conforme alegação da Recorrente. Além disso, que fosse analisada a documentação apresentada pela Recorrente, em especial o Parecer de empresa de Auditoria e os documentos contábeis juntados, para avaliar se seriam suficientes para comprovar que o frete estava inserido na formação do preço de venda.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para dar continuidade ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Trata o presente processo de lançamento fiscal de IPI do período de 01/07/2011 a 31/12/2015 decorrente de glosa de créditos, uma vez que o Contribuinte teria se utilizado indevidamente do crédito presumido de IPI sobre fretes cobrado pelo transporte de veículos classificados na posição 8703, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001. Segundo o relato fiscal, a General Motors Brasil, doravante denominada GMB, não teria atendido as condições para usufruir do citado benefício já que não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos.

Preliminares

A Recorrente pugna pela nulidade do processo por ter a Autoridade Tributária se utilizado de presunção para realizar o lançamento fiscal. Segundo a sua argumentação, a Fiscalização apenas verificou, quanto a ausência da indicação do valor do frete no campo próprio das Notas Fiscais de saída, os documentos de um único mês, no caso julho de 2011. A partir dessa verificação, a Fiscalização teria presumido que toda a parcela do frete correspondente ao período fiscalizado não teria sido incluída no preço dos veículos vendidos.

Segundo informa, possui e juntou aos autos documentos fiscais, comerciais e registros contábeis que poderiam elidir a presunção operada, o que também permitiria afastar a falsa premissa de que o frete não foi adicionado ao preço dos veículos.

Continua a Recorrente, afirmando que a DRJ teria chancelado a presunção utilizada pela Fiscalização ao manter a exação fiscal. A deficiência dos trabalhos fiscais foi completamente desconsiderada pelo v. acórdão recorrido, que ainda rejeitou a necessidade de realização de perícia e diligência sob o fundamento de que estariam “presentes nos autos os elementos necessários à dissolução do litígio administrativo”. Ainda segundo a Recorrente, a realização de diligência seria providência extremamente útil para se constatar o óbvio do ponto de vista jurídico e lógico: que o serviço de transporte foi cobrado “juntamente com o preço” pela GMB, em cumprimento ao disposto no artigo 134, § 1º, inciso II, alínea “b”, do RIPI. O v. acórdão, assim, teria violado frontalmente os princípios da unidade da prova, do contraditório, da ampla defesa e da boa fé, de modo que não há outra alternativa senão a declaração de sua nulidade, conforme prevê o artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, não vislumbro na elaboração do lançamento a utilização de qualquer presunção. Consta no Relatório Fiscal que foi elaborado o demonstrativo “RELATÓRIO NF” com os dados das notas fiscais eletrônicas de saídas com CFOPs de vendas do estabelecimento no período de julho de 2011 a dezembro de 2015.(fls.778 a 22.589) O referido demonstrativo comprova que em todas as notas fiscais de vendas de veículos na posição 8703 não houve o destaque do frete correspondente, fato que ensejou a glosa do crédito presumido.

Constata-se, assim, que o auto de infração encontra-se devidamente fundamentado pela documentação obtida com a GMC e Escrituração Digital. Os fatos ensejadores da autuação estão também todos discriminados no Relatório Fiscal, assim como a legislação aplicável ao caso.

Por consequência, entendo que o lançamento apresenta descrição suficiente da infração imputadas à GMC constante no Relatório Fiscal que permitiram à Recorrente o exercício do seu direito de defesa em sua plenitude.

Quanto à decisão recorrida, pela leitura do seu conteúdo, percebe-se que houve o enfrentamento das questões preliminares e mérito suscitadas pela Recorrente. Foram analisados os fatos apurados em confronto com a legislação tributária que rege a matéria, chegando-se a decisão final proferida no acórdão, devidamente fundamentada.

Assim, pelos motivos expostos, não acolho o pleito de nulidade do lançamento e da decisão recorrida.

Mérito

Conforme consta no Relatório Fiscal, a acusação fiscal é de falta de recolhimento de IPI no período de 01/07/2011 a 31/12/2015, haja vista que o estabelecimento, não atendendo as condições do regime especial previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, utilizou-se indevidamente do crédito presumido de IPI sobre frete. A GMB não teria atendido as condições para usufruir do citado regime especial já que não comprovou que os fretes foram cobrados juntamente com o preço dos produtos vendidos.

O acórdão recorrido manteve integralmente o lançamento fiscal.

Feitos os devidos esclarecimentos, passa-se a análise das argumentações e elementos de prova juntados pela Recorrente visando atacar a acusação fiscal em seu mérito.

O regime especial em comento foi instituído pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, *in verbis*:

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

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

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial; (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008)

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

(...)

§ 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.

(...)

A Secretaria da Receita Federal, tendo em vista o disposto no caput do artigo anteriormente transcrito, regulamentou por meio da IN SRF nº91/2001 os termos e condições para as empresas usufruírem do benefício fiscal, *in verbis*:

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 Inspetoria da Receita Federal de Classe A (IRF-A) de sua jurisdição, do Termo de Adesão, conforme modelo constante do Anexo Único a esta Instrução Normativa.

§ 1º A opção será renovada anualmente e aplica-se a todas as operações de saída, relativas aos produtos relacionados no art. 1º, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção;

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

§ 3º O descumprimento das condições do regime especial obriga o contribuinte à restituição do benefício usufruído durante o ano-calendário, caracterizando-se como falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados;

(...)

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.

Em termos gerais, a obrigação de que o frete integre a base de cálculo do IPI foi imposta porque até a instituição do regime especial as indústrias automobilísticas utilizavam frete de terceiros, deixando o custo a cargo do adquirente, de modo que a base do IPI não incluía tal parcela. A MP 2.158-35/2001 modificou esse quadro, fazendo com que o transporte ficasse concentrado na montadora. Para tanto, criou o regime especial de apuração do IPI cuja obrigação está limitada a fazer com que o estabelecimento industrial optante inclua o frete na sua base de cálculo, mediante integração do valor ao preço da mercadoria, tendo como contrapartida crédito equivalente estimado em 3% do IPI.

Percebe-se pela legislação transcrita e elementos presentes nos autos que não há controvérsia quanto ao atendimento de pelo menos duas das três condições estabelecidas no § 1º, inciso II, b, do art.56, da MP nº2.158-35/2001 quais sejam, quanto ao contratante do frete ser estabelecimento industrial e que o frete compreenda a totalidade do trajeto no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

A lide limita-se, assim, a verificar se a empresa logrou êxito em comprovar se os fretes sobre vendas foram cobrados conjuntamente com o preço dos produtos vendidos para fruição do regime especial disposto no art.56 da MP 2.158-35/2001. Abaixo são reproduzidos alguns trechos do Relatório Fiscal que denotam a fundamentação utilizada pela Fiscalização para Auditoria:

*Do exame da documentação relativo ao item 3 do Termo de Início, constatamos que os dados apresentados na planilha não estão de acordo com o disposto no art.56 da Medida Provisória nº 2.158/2001, no art. 134 do Decreto nº 7.212/2010 e na IN nº 91/2001, pois, **do exame das notas fiscais constantes da citada planilha não constatamos o destaque do valor do frete. A partir deste fato examinamos as notas fiscais eletrônicas de saídas, relativo ao período fiscalizado, constatando que tais notas fiscais não apresentam o valor do frete destacado. Intimamos a empresa em 06/06/2016 para esclarecer por que o frete não está destacado nas notas fiscais. A empresa informou que o valor do frete compõe o preço da mercadoria.***

(negritos nossos)

Dessa forma, é fato comprovado nos autos e não contestado pela Recorrente que não houve o destaque em suas notas fiscais de saída do valor do frete correspondente durante o período fiscalizado. Esse se constituiu no motivo principal para a autuação fiscal uma vez que a Autoridade Tributária entendeu que essa seria uma das condições fundamentais para a empresa usufruir do benefício, em consonância com a legislação anteriormente citada.

A Recorrente GMB, por sua vez, alega que o § 1º, inciso II, alínea b, do MP nº2.158-35/2001 não comporta a interpretação de que a ausência de destaque do valor do frete na nota fiscal seria causa suficiente para glosa do crédito presumido de IPI correlato. O dispositivo é claro no sentido de que os serviços de transporte devem ser “cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento”. Asseverou ainda que nem mesmo a IN SRF nº 91/01 chegou a restringir o direito ao crédito presumido da forma pretendida pelo lançamento de ofício. A exigência de destaque do valor do frete no campo próprio das notas fiscais é uma interpretação equivocada, já que não consta da MP 2.158-35/01, do art. 134 do RIPI ou da IN nº91/01. Afirma que o que é cobrado juntamente, não pode, por definição lógica, ser destacado. A intenção da lei foi estimular a inclusão do frete na base do IPI, conforme a exposição de motivos da MP 2.158-35/01. A empresa adota o costume do setor automotivo de praticar vendas CIF e essa circunstância é prova de que cobra o frete “juntamente com o preço” dos veículos, ou, dito de outra forma, o frete é custo da GMB, compondo o preço final dos veículos. Supor o contrário, implicaria assumir que a requerente oferece frete grátis a seus clientes, o que beira a ingenuidade.

Além da sua argumentação jurídica, a GMB juntou aos autos relatório de empresa de auditoria no qual discorre sobre a formação do preço de venda dos seus veículos vendidos e os respectivos custos contabilizados, especialmente quanto aos fretes sobre vendas. Nesse sentido, juntou também, por amostragem, alguns exemplos dessa contabilização.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 19 de abril de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento, pois necessitava que a Autoridade Tributária apresentasse posicionamento sobre a possibilidade do gasto com frete na venda ter sido computado no preço final do produto, apesar de não ter sido destacado na nota fiscal, conforme alegação da Recorrente. Além disso, que fosse analisada a documentação apresentada pela Recorrente, em especial o Parecer de empresa de Auditoria e os documentos contábeis e fiscais juntados, para avaliar se seriam suficientes para comprovar que o frete estava inserido na formação do preço de venda dos veículos.

No que se refere a primeira matéria controvertida da lide -obrigatoriedade do destaque do frete na nota fiscal como requisito para fruição do benefício como pressuposto para usufruir do benefício- assiste razão à Recorrente ao afirmar que inexistem nos dispositivos legais que regem a matéria tal obrigatoriedade.

Por certo, tal obrigação inexistente na MP nº2.158-35/2001 ou na IN SRF nº91/2001. A exigência presente no § 1º, inciso II, b, do art.56, da MP nº2.158-35/2001 é que o crédito presumido será concedido sob a condição de que **os serviços de transportes executados ou contratados sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos nas operações de saída do estabelecimento industrial.**

Não parece ser a melhor interpretação do dispositivo em comento entender que o frete **ser cobrado conjuntamente** seja a mesma coisa que exigir **o destaque do frete** na nota fiscal. Uma das formas de cobrança conjunta, sem dúvida, efetua-se quando há o destaque do frete na nota fiscal em separado. Entretanto, entendo que a condição também é atendida quando o preço do frete está embutido no preço de venda do produto, nesses casos, sem necessidade de destaque do

frete incidente na nota fiscal de saída. Tem-se, assim, como configurado, em ambos os casos, a existência de vendas ocorridas sob a cláusula CIF (Costs, Insurance and Freight)), que se caracteriza quando o vendedor se responsabiliza pelo transporte das mercadorias da fábrica até o adquirente da mercadoria, sendo que este assume o valor correspondente ao custo do frete e seguro no preço do produto.

Nesse mesmo sentido, é o entendimento predominante neste Colegiado, referenciado por diversas soluções de consultas da SRF, de que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal naqueles casos em que esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, mas não quando ele compõe o preço final de venda. A Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 26, de 7 de fevereiro de 2012, que trata do preenchimento, nas notas fiscais, do valor do frete nas vendas destinadas à exportação, transcrita em parte, no acórdão recorrido, esclarece a questão:

10. Entende-se por “valor do frete” a quantia paga para transportar as mercadorias discriminadas na Nota Fiscal de um local a outro, dentro do território nacional ou além fronteira.

11. O preenchimento do campo referente ao valor do frete na Nota Fiscal é necessário ainda que não haja imposto destacado (casos, por exemplo, de isenção, não incidência, suspensão), uma vez que a legislação não prevê a dispensa do preenchimento nesses casos. Portanto, o preenchimento do valor do frete e sua condição de pagamento são, por regra, dados de preenchimento obrigatório, ainda que se trate de operação não sujeita ao imposto (IPI ou ICMS).

12. Entrementes, importante ressalva faz-se necessária: a obrigatoriedade de preenchimento do valor do frete na Nota Fiscal impõe-se apenas nos casos em que esse valor for cobrado ou debitado em separado do comprador, hipótese em que o valor do frete será adicionado à base de cálculo do IPI e do ICMS.

13. Com efeito, a Lei nº 7.798, de 1989, por meio de seu art. 15, deu nova redação ao art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (que instituiu o IPI), de modo a prescrever que a base de cálculo do IPI “compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário”

14. É de notar que, anteriormente à edição da Lei nº 7.798, de 1989, o art. 14, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964, excluía expressamente da base de cálculo do IPI, as despesas de transporte e seguro, desde que debitadas ao destinatário ou comprador e escrituradas em separado, na nota fiscal (art. 63, § 1º, do RIPI/1982).

15. Por seu turno, a Lei Complementar nº 87, de 1996, de forma similar à Lei nº 7.798, de 1989, no seu art. 13, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, veio estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”, e o valor correspondente a

“frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado”.

16. Em suma, constata-se que a exigência de indicação do valor do frete e do seguro na nota fiscal está vinculada à hipótese em que essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria (situação em que, atualmente, tais importâncias compõem a base de cálculo do ICMS e do IPI), razão por que é lícito inferir que essa informação é dispensada quando não ocorra essa hipótese.

(negritos nossos)

Outras ementas de soluções de consulta, abaixo indicadas, referendam o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal no sentido de se exigir o destaque do frete na nota fiscal somente naqueles casos em que as despesas de fretes sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria:

NOTA FISCAL. SAÍDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.
É exigida a informação do valor do frete e do seguro na nota fiscal emitida por estabelecimento sujeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no quadro ‘Cálculo do Imposto’, somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria” (Solução de Consulta 14/12, da 10ª RF).

NOTA FISCAL. SAÍDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.
É exigida a informação do valor do frete e do seguro na nota fiscal emitida por estabelecimento sujeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no quadro ‘Cálculo do Imposto’, somente quando essas despesas sejam cobradas separadamente do preço da mercadoria. Nessa hipótese, o valor do frete e o valor do seguro serão somados ao valor total dos produtos para obtenção do valor total da nota” (Solução de Consulta 17/12, da 10ª RF)

Esse também é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme se depreende do julgado a seguir transcrito de lavra do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Exercício: 2000

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).

(Processo nº 16045.720011/2015-18; Acórdão nº 9303006.465; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 13/03/2018)

Processo nº 11080.726382/2016-44
Acórdão n.º **3402-006.671**

S3-C4T2
Fl. 57.175

No mesmo sentido, a 2ª Turma da Primeira Câmara já se manifestou no acórdão nº3201005.056, da mesma Recorrente, julgado em sessão de 29 de fevereiro de 2019 e relatado pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, conforme a ementa parcialmente reproduzida abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

IPI. 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 está contida na legislação sob análise, que exige expressamente que os valores de frete "sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos".

Conclui-se, assim, que a legislação de regência do crédito presumido em comento não obriga, para a sua fruição, que haja o destaque do frete na nota fiscal de venda do veículo.

No caso concreto, embora a Recorrente não tenha destacado o frete nas notas fiscais, trouxe aos autos outros elementos visando comprovar que os valores de fretes foram devidamente incluídos no preço dos veículos vendidos, conforme exigido pela lei.

Primeiramente, observa-se que a autuada conduziu as suas vendas com a cláusula CIF, aquela em que a montadora assume o ônus do frete até os concessionários ou compradores diretos. Essa condição de negociação fica evidenciada exatamente pelo fato de as Notas Fiscais de saída informarem que o frete será arcado pelo emitente (autuada), fls.778 a 22.589.

Além disso, que a GMB passou, de janeiro de 2014 em diante, a informar o valor do frete médio nacional no campo destinado a “informações complementares” das notas fiscais de venda de veículos, constando que o **frete médio nacional** já está “incluso no preço”, como ilustra a seguinte imagem:

CALCULO DO ISSQN	INSCRIÇÃO MUNICIPAL	VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS	0,00	BASE DE CALCULO DO ISSQN
	INFORMACOES COMPLEMENTARES			
ONAS	OP 5770093-9 PD.GOLSB28 CON N60 1501 VIA TRANS RODoviARIO - RED ALI IPT CONF DEC 8.279/2014 **			
	CREDITO PRESUMIDO UTILIZADO NOS TERMOS DO DEC.7819 DE 03/10/12 * FRETE MEDIO NACIONAL R\$ 1.665,00.(JA INCLUSO NO PREÇO) * APOLICE 1320080-AVERBAÇÃO 3342940 ICMS DESTACADO NESTE DOCUMENTO FOI CALCULADO SOBRE BASE REDUZIDA NOS TERMOS DO CONVÊNIO ICMS-153/02. BASE DE CALCULO DO ICMS/ST REDUZIDA CONF LEIS N.13222/02 E 13378/03. DOCTO INT NF : 9653030703			

Constata-se também a existência de contratos de prestação de serviços de transporte com algumas empresas (fls.22.677 a 22.749) onde ficam evidenciadas todas as condições da prestação do serviço de transporte de veículos, inclusive os valores que serão pagos pelo serviço, conforme as localidades que serão atendidas pela transportadora. A título de exemplo, mostramos as condições de transporte pactuadas entre a Recorrente e a Brazul Transportadora de Veículos Ltda:

CONTRATO DE LOGÍSTICA E TRANSPORTE DE VEÍCULOS NOVOS
CONTRATO CT 501/02

CONTRATANTE: GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA. ("GMB")

Endereço: Av. Goiás, 1.805, São Caetano do Sul, SP

CNPJ: 59.275.792/0001-50.

CONTRATADA: BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA. ("CONTRATADA")

Endereço: Av. Maria Servidei Demarchi, 1.420, São Bernardo do Campo, SP

CNPJ: 60.395.589/0001 - 04

contratam o seguinte:

1. **Objeto:** Nos termos e condições previstos neste Contrato, a CONTRATADA prestará à GMB serviços de logística e transporte de veículos novos, por via predominantemente rodoviária, a partir das fábricas da GMB, portos, centros de distribuição, ou outros locais de origem, existentes e que venham ser criados, relativos à totalidade de veículos novos fabricados e/ou comercializados pela GMB e destinados às áreas geográficas de atuação em que se encontram os locais de entrega relacionados no Anexo 1 a este instrumento, não se obrigando, contudo, a GMB, a um volume mínimo de veículos novos a serem objeto deste Contrato. Qualquer alteração nos destinos elencados no Anexo 1, bem como a introdução de novos destinos, implicará a imediata e automática substituição de tal anexo, observando-se, em qualquer hipótese, o princípio estabelecido pelas Partes no início desta Cláusula e a melhor prática comercial e operacional de mercado que seja relevante à questão aqui tratada, inclusive para a definição do valor do Frete.
3. **Frete:** Pelos serviços ora contratados, a GMB pagará à CONTRATADA os valores de frete discriminados no Anexo 2 a este Contrato, que correspondem àqueles atualmente em vigor entre a CONTRATADA e a rede de concessionários da GMB ("Frete").
 - 3.1. O Frete aqui contratado inclui todos e quaisquer custos incorridos pela CONTRATADA na prestação dos serviços objeto deste Contrato, inclusive, mas não somente, materiais, equipamentos, mão-de-obra, encargos sociais e trabalhistas, seguro de Responsabilidade Civil de Transporte Rodoviário de Carga - RCTRC, taxas, impostos (com exceção do ICMS) e contribuições de qualquer natureza, e quaisquer outros custos que, direta ou indiretamente, decorram da execução dos serviços aqui contratados.
 - 3.2. O Frete ora ajustado somente poderá ser alterado mediante assinatura pelas Partes de Aditamento a este Contrato.
 - 3.3. Todo e qualquer serviço adicional não contemplado pela Cláusula 1 acima, e que venha a ser solicitado em caráter não habitual pela GMB, deverá ser objeto de orçamento específico, que será previamente aprovado pelo Departamento de Logística da GMB. Na hipótese de a GMB solicitar com habitualidade à CONTRATADA tais serviços adicionais, estes serão incorporados ao escopo deste Contrato, devendo então as Partes aditar para tanto este instrumento.
4. **Reajuste:** A Planilha de Custos a ser utilizada como base para os reajustes do valor do Frete corresponderá àquela em vigor atualmente.
 - 4.1. Os reajustes serão anuais, refletindo a variação de custos dos itens que compõem a Planilha de Custos entre 1º de abril e 31 de março de cada ano, independentemente do percentual de tal variação, devendo ser apresentada à GMB, até o sétimo dia útil de abril, as informações que atestem a variação dos itens da Planilha aqui referida. O reajuste assim apurado será aplicado a partir de 1º de maio de cada ano.
5. **Condições de Pagamento:** A CONTRATADA emitirá as faturas contra a GMB e as entregará ao Departamento de Administração de Alfândega da GMB, localizado em São Caetano do Sul, SP, às terças e quintas-feiras, ou no primeiro dia útil seguinte se algum desses dias for feriado, durante o horário comercial.
 - 5.1. O pagamento será efetuado pela GMB dentro de 25 (vinte e cinco) dias contados da data de emissão, pela CONTRATADA, da respectiva fatura, permitindo-se à CONTRATADA a emissão de duplicatas com possibilidade de desconto junto às instituições financeiras relacionadas no Anexo 4 a este instrumento.

Processo nº 11080.726382/2016-44
Acórdão n.º 3402-006.671

S3-C4T2
Fl. 57.176

Este Contrato é assinado em 3 (três) vias na presença de duas testemunhas.

São Caetano do Sul, 2 de setembro de 2002

P.

GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

Fernando Tyla

Silvio Luiz Payão



P.

BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA.

Gilberto dos Santos Portugal

A Recorrente também juntou aos autos os comprovantes de pagamentos dos serviços prestados pactuados nos contratos e realizados por meio de emissão de conhecimentos de transporte eletrônico-CT-e (fls.22.750 a 25.498 e 25.499 a 32.347).

Vale ressaltar, que é possível identificar que o mesmo número do chassi informado na nota fiscal está demonstrado no CTE correspondente. De forma que é possível atestar que há comprovação de que cada veículo possui um registro específico em um CTE correspondente a sua respectiva nota fiscal de saída. Ou seja, para cada venda analisada observa-se a existência de ao menos um CTE vinculado, com o destaque do frete e o respectivo valor incidente no transporte. Tal fato foi constatado pelo Parecer da empresa de Auditoria Ernest Young e confirmado pela Fiscalização no Termo de Diligência Fiscal (fls.56.974). Dessa forma, é possível identificar o custo do frete correspondente a cada veículo vendido.

Na sequência, inserido no parecer da empresa de auditoria, foram analisados os lançamentos contábeis relativos ao pagamento, pela GMB, das despesas com o frete na venda dos veículos.

A Recorrente explica que a transportadora emite uma fatura pelos serviços prestados constando vários CTEs de modo que a GMB paga o valor dessa fatura.

Por meio do documento denominado "composição das faturas", são identificadas as CTEs que estão vinculadas a essa fatura.

Cada fatura é registrada na contabilidade em conta de passivo (S441100000 - C.A. PAGAR – FORNECEDORES –) com a contrapartida em conta de resultado (centro de custo com natureza devedora) denominada CUSTO DE FRETE LOCAL-SAIDA-VEICULOS - S821115000 e em contas de ativo (tributos a recuperar) denominadas PIS – FRETE SAÍDA e COFINS – FRETE SAÍDA. Abaixo, exemplo de contabilização referente a fatura nº 137182 no livro diário:

Por fim, a referida conta de resultado (CUSTO DE FRETE LOCAL-SAIDA-VEICULOS - S821115000) é levada ao custo do produtos vendidos, compondo, assim, o custo dos veículos, conforme comprova o balancete contábil de janeiro/2015, abaixo indicado:

Balancete

Nome:		GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA					
CNPJ:		59.275.792/0001-50					
Período:		01/01/2015 a 31/01/2015					
Nível	Código	Conta	Tipo	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
5	4070	Total-Custo Prods.Vendidos e Serv.Prestados	S	1.711.496.856,59	919.906.735,02	791.590.121,57	D
6	4050	Custo de venda local	S	691.596.168,41	236.435.436,22	455.160.732,19	D
7	8211-100	Custo venda local-clientes	S	686.871.825,92	226.239.276,16	460.632.549,76	D
7	8211-740	Custo de garantia	S	89.456,54	6.554.858,45	6.465.401,91	C
7	8211-300	Custo de frete	S	4.633.727,10	3.386.709,14	1.247.017,96	D
7	8211-200	Custo de devoluções	S	1.158,85	254.592,47	253.433,62	C
6	4030	Ajuste custo fabricação	S	528.865.211,48	259.335.421,81	269.529.789,67	D
7	8400	Ajustes custos fabricação	S	482.810.033,14	259.040.428,96	223.769.604,18	D
7	9040	Royalties	S	46.055.178,34	294.992,85	45.760.185,49	D
6	4060	Custo venda Exportação	S	310.395.877,17	269.081.737,75	41.314.139,42	D
6	4055	Custo de Prods.Vendidos (frete Outbond)	S	176.540.140,43	153.167.784,60	23.372.355,83	D
7	8211A	Frete Outbond-local	S	176.540.140,43	153.167.784,60	23.372.355,83	D
8	S821115000	CUSTO DE FRETE LOCAL-SAIDA-VEICULOS	A	168.170.752,39	146.367.792,18	21.802.960,21	D
8	S821115002	CUSTO - PATIAMENTO VEICULOS DOM	A	7.370.447,82	6.290.493,83	1.079.953,99	D
8	S822115000	CUSTO - PATIAMENTO VEICULOS EXPORT	A	952.767,13	450.136,48	502.630,65	D
8	S822115095	CUSTO DE FRETE EXP-ALIADAS-SAIDA-DIVERSOS	A	46.173,09	59.362,11	13.189,02	C
6	4065	Custo de Prods.Vendidos (frete Outbond)	S	4.099.459,10	1.886.354,64	2.213.104,46	D
4	REC.DES.OP	Receitas (Despesas) Operacionais	S	1.043.948.467,69	973.466.145,29	70.482.322,40	D
3	RES. FINC.	Resultado Financeiro	S	205.504.249,55	210.990.868,37	5.486.618,82	C
4	9256	Variação cambial	S	182.197.750,36	188.364.686,86	6.166.936,50	C
4	REC.DESP.	Receitas (Despesas) financeiras, líquidas.	S	23.306.499,19	22.626.181,51	680.317,68	D
2	4500	Total - Imposto Renda/Contrib Social	S	47.498.857,76	157.825.197,56	110.326.339,80	C
3	4460	Imposto Renda Diferido	S	30.403.223,42	157.825.197,56	127.421.974,14	C
3	4450	Imposto Renda-Atual	S	17.095.634,34	0,00	17.095.634,34	D

A Fiscalização também atesta que os gastos com fretes nas vendas são contabilizados como custo dos produtos vendidos, devidamente comprovado pelos dados do SPED Contábil, conforme denota o trecho do Relatório Fiscal da Diligência solicitada:

Em relação às despesas com frete, com base nos dados obtidos no ambiente SPED, conclui-se que a empresa contratou os serviços de transporte e que estes estão contabilizados no custo dos produtos vendidos, assim como os custos de garantia, os royalties, a amortização de ferramentas especiais, as despesas com projetos etc. como mostra o balancete do mês de janeiro de 2015.

(grifos e negritos nossos)

Após a comprovação de que assumiu o ônus dos fretes nas vendas de veículos e efetuou os registros contábeis devidos como custo dos veículos, a Recorrente passa a demonstrar a composição do preço do veículo a fim de identificar se os fretes foram computados na sua formação.

Nesse passo, é apresentado exemplo de composição do preço de um veículo, por meio de um demonstrativo analítico:

Quadro 05: Descrição do preço do veículo CHEVROLET/ONIX 1.4MT LT* MODELO 149573*, inerente à Nota Fiscal nº 2053072¹⁴

NF	2053072
MODELO	5s48RF
PIS	2%
COFINS	9,60%
ICMS	12,00%
Aliquota de IPI	41,00%
IPI presumido	30,00%
IPI efetivo	11%

Processo nº 11080.726382/2016-44
Acórdão n.º 3402-006.671

S3-C4T2
Fl. 57.177

VALOR TOTAL	R\$ 39.105,00
COMISSÃO (%)	2,5%
COMISSÃO (\$)	R\$ 977,63
REVISÃO (\$)	R\$ 92,65
(COMISSÃO + REVISÃO)+ ICMS DA COMISSÃO	R\$ 1.198,71
VALOR TOTAL - COMISSÃO	R\$ 37.906,29
REDUÇÃO	111,00%
BASE DO IPI	R\$ 34.149,81
IPI (\$)	R\$ 3.756,48
BASE DO PIS E DO COFINS	R\$ 34.149,81
PIS	R\$ 683,00
COFINS	R\$ 3.278,38
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	R\$ 35.348,52
ICMS PRÓPRIO	R\$ 3.400,73
ICMS/ST	R\$ 1.291,87

NET Sales	
Net Sales	R\$ 25.495,83
Local Material Cost	-R\$ 15.120,13
Imported Material Cost	-R\$ 3.042,77
Import Duties	-R\$ 502,88
Customs Expenses	-R\$ 94,68
Inbound Freight	-R\$ 465,06
Inflows	R\$ 111,96
Total Direct Material	-R\$ 19.113,56
Warranty	-R\$ 193,10
Outbound Freight	-R\$ 1.622,86
Other C.C + Adj	R\$ 610,13
Contribution Cost	-R\$ 20.319,39
Contribution Margin	R\$ 5.176,45
Variable Manufacturing	-R\$ 1.351,08
Variable Profit	R\$ 3.825,37
Fixed Manufacturing Cost	-R\$ 2.765,41
Eng'g	-R\$ 2.567,04
CI/SP	-R\$ 1.746,76
Other SG&A	-R\$ 1.535,57
Other	-R\$ 1.392,49
Operating Profit	-R\$ 6.181,91

Outros exemplos de formação de preços de veículos também foram obtidos pela Fiscalização no Relatório Fiscal de Diligência (fls.56.968 a 56.978). Reproduz-se a composição do preço de alguns casos constantes da amostra analisada pela Fiscalização:

CARRO	PRISMA 1.4AT LT* MODELO 149584, 4P, COR PRATA SWITCHBLADE, 2015-2014, PCTER8X			
NOTA FISCAL N°	2005498	2008274	1990458	2015475
DATA	17/12/2014	18/12/2014	05/12/2014	27/12/2014
DESTINO	SP/PJ	SP/PF	PR/PF	PJ/RS
VALOR TOTAL	50.570,52	39.254,40	43.296,00	51.483,22
COMISSÃO + REVISÃO)+ ICMS DA COMISSÃO	-	2.840,46	1.177,37	-
IPI (\$)	4.052,67	-	3.486,25	4.153,74
PIS	900,59	728,28	774,72	923,05
COFINS	4.322,85	3.495,74	3.718,67	4.430,65
ICMS PRÓPRIO	5.108,24	-	3.927,81	5.538,37
ICMS/ST	1.488,16	-	1.267,70	1.176,90

VLR SEM IMPOSTOS	34.698,01	32.189,92	28.943,48	35.260,51
Custo do Material local	(13.931,98)	(13.931,98)	(13.931,98)	(13.931,98)
Custo do Material Importado	(6.244,09)	(6.244,09)	(6.244,09)	(6.244,09)
Taxas de importação aplicáveis	(1.004,00)	(1.004,00)	(1.004,00)	(1.004,00)
Despesas alfandegárias	(210,01)	(210,01)	(210,01)	(210,01)
Frete Interno	(644,77)	(644,77)	(644,77)	(644,77)
Garantia	(317,54)	(317,54)	(317,54)	(317,54)
Frete Externo (Frete Médio Nacional)	(1.754,85)	(1.754,85)	(1.754,85)	(1.754,85)
Custos Variáveis de Produção	(1.260,09)	(1.260,09)	(1.260,09)	(1.260,09)
Custo Fixo de Produção	(883,49)	(883,49)	(883,49)	(883,49)
Gastos com Engenharia	(1.568,24)	(1.568,24)	(1.568,24)	(1.568,24)
Gastos com Propaganda	(563,06)	(563,06)	(563,06)	(563,06)
Despesas Administrativas	(953,66)	(953,66)	(953,66)	(953,66)
Outras Despesas	(1.093,05)	(1.093,05)	(1.093,05)	(1.093,05)
	(30.428,83)	(30.428,83)	(30.428,83)	(30.428,83)
LUCRO/PREJUÍZO OPERACIONAL	4.269,18	1.761,09	(1.485,35)	4.831,68

De acordo com a melhor doutrina contábil, as empresas, na formação do preço consideram não só os custos, como também as despesas de vendas incorridas e uma margem de contribuição¹.

Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti² esclarecem como são formados os preços de vendas de acordo com os principais métodos de custeio adotados pelas empresas no Brasil:

Capítulo 10

FIXAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

(...)

“10.1. COM BASE NO CUSTO POR ABSORÇÃO (CUSTO PLENO)

Nesse caso, os preços de venda são iguais ao custo total da produção (determinado pelo Custeio por Absorção) mais um acréscimo porcentual para cobrir as despesas operacionais e proporcionar uma margem desejada de lucro. (Grifamos e destacamos)

Suponhamos uma empresa que elabore um produto X, cujos custos unitários de fabricação são:

• Material Direto	R\$ 100,00
• Mão-de-obra Direta	R\$ 70,00
• Custos Indiretos de Fabricação	R\$ 80,00
(=) Custo Unitário Total	R\$ 250,00

Os Custos Indiretos de Fabricação foram estimados com base no volume normal de produção e venda da Cia. e rateados para o produto X com base em critérios considerados adequados.

A experiência prévia da companhia é de que as despesas operacionais representam cerca de 40% dos custos e ela deseja

¹ Margem significa a diferença entre o valor do preço de venda e os valores dos custos e das despesas variáveis. Contribuição porque representa em quanto esse resultado contribui para o pagamento das despesas fixas e também para gerar lucro ao negócio”. Fonte: sítio do SEBRAE

(<http://www.mundosebrae.com.br/2011/02/margem-de-contribuicao/>).

² Contabilidade de Custos, (Ed. Frase, 6ª edição, páginas 187/190).

obter um lucro, antes dos impostos, de 30% sobre o total de custos e despesas.

A FIXAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE X SERÁ:	R\$
Custo Unitário Total.....	250,00
(+) Despesas Operacionais (40% dos Custos).....	<u>100,00</u>
(=) Custo + Despesa Operacional	350,00
(+) Margem de Lucro (30% de Custos + Despesas).....	<u>105,00</u>
(=) Preço de Venda.....	455,00

10.1.1. RKW

Uma variantes deste método é a fixação do preço com base na alocação não somente dos custos mas também das despesas aos produtos, adicionando-se a seguir a margem desejada de lucro. Trata-se do método RKW, de origem alemã, Reichskuratorium für wirtschaftlichkeit. (

Assim, no exemplo anterior, as despesas operacionais, em vez de serem estimadas em 40% dos custos, seriam rateadas aos produtos de forma semelhante aos procedimentos utilizados para apropriar os custos indiretos de fabricação. Obter-se-ia, então, o total de custos e despesas por produto, valor ao qual se agregaria a margem de lucro desejada.

Este método foi utilizado no Brasil na época em que existia o CIP (Conselho Interministerial de Preços), órgão que controlou os preços das empresas nas décadas de 60 e 70. A vantagem desse método é que, dado qualquer aumento de um item de custo ou de despesa, é possível calcular o efeito do mesmo no preço do produto (ver a respeito os testes de fixação nos 3 e 4).

(...)

10.3. COM BASE NO CUSTO VARIÁVEL

Neste método, a margem de lucro é calculada sobre a soma dos custos com as despesas variáveis e não sobre a soma do total de custos com o total das despesas, como ocorre no custo pleno. (Grifamos e destacamos)

A vantagem de se fixar preços com base no Custeio Variável já foi analisada no capítulo 8, subitem 8.3. É um método muito mais flexível que o baseado no Custeio por Absorção, uma vez que permite aceitar pedidos de clientes mesmo que os preços propostos de compra sejam inferiores ao custo unitário total de produção. É necessário apenas que o preço seja superior à soma dos custos e despesas variáveis por unidade para que a margem de contribuição unitária seja positiva e passe a amortizar os custos e despesas fixos e a dar lucro para empresa.

(...)”

Percebe-se, assim, de acordo com a melhor doutrina contábil e independentemente do sistema de custeio adotado pela empresa na formação do seu preço de venda, sempre serão considerados todas as despesas e custos incorridos para colocar o bem a venda, acrescida de uma margem de contribuição (lucro) como forma de remuneração do capital investido na produção.

Dessa forma, uma vez que o frete sobre vendas é um custo/despesa assumido e pago pela empresa, é natural que ocorra a sua inclusão no preço de venda do produto fabricado (no caso, veículos).

No caso ora analisado, observa-se nas tabelas exemplificativas de composição dos custos dos veículos, anteriormente demonstradas, que na composição dos preços dos veículos vendidos pela Recorrente consta a inclusão de todas as despesas e custos incorridos, incluindo aí **um frete médio nacional sobre vendas**, acrescido de uma margem de contribuição, que compõem o preço do produto vendido.

Observa-se que a GMB não considerou, para fins de formação do preço do veículo, o frete efetivamente ocorrido e pago, mas sim **um frete médio nacional**. Tal fato é afirmado pela Fiscalização no Termo de Diligência Fiscal e admitido exaustivamente pela Empresa em seu recurso.

Segundo explicações da Recorrente, a utilização do frete médio nacional ocorre pelo fato da Sociedade estar cumprindo os quesitos estabelecidos pela Lei nº 6.729 de 28 de novembro de 2008, também denominada de “Lei Ferrari”, que estabeleceu regras para o setor automotivo a fim de preservar a uniformização no preço de venda e condições de pagamentos da concedente para com os concessionários de toda sua rede de distribuição. A referida lei obriga que o “preço de venda aos concessionários” seja fixado de modo a preservar “sua uniformidade”, trazendo como consequência a necessidade de se estabelecer um valor de “frete médio nacional”, o qual foi acrescido ao preço dos veículos comercializados para todo o país, fato este que faz com que não seja indicado o valor do frete no campo próprio de cada nota fiscal de saída, posto que, se o fizer, ou indicará o valor “efetivo” de frete (lastreado em CT), descumprindo assim a Lei nº 6.729/2008, ou indicará o valor de frete médio, acarretando uma inconsistência entre nota fiscal e CT (a nota fiscal registrará um valor que não coincide com o valor de frete apontado no CT). Transcreve-se o dispositivo da lei em comento:

Art. 13. É livre o preço de venda do concessionário ao consumidor, relativamente aos bens e serviços objeto da concessão dela decorrentes. (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

§ 1º Os valores do frete, seguro e outros encargos variáveis de remessa da mercadoria ao concessionário e deste ao respectivo adquirente deverão ser discriminados, individualmente, nos documentos fiscais pertinentes. (Incluído pela Lei nº 8.132, de 1990)

§ 2º Cabe ao concedente fixar o preço de venda aos concessionários, preservando sua uniformidade e condições de pagamento para toda a rede de distribuição. (Incluído pela Lei nº 8.132, de 1990)”

(negritos nossos)

A partir da análise das informações contidas nas planilhas, é possível concluir como a GM calcula o frete médio nacional, obtido a partir de uma média ponderada dos

valores pagos por cada frete efetivo no decorrer do ano imediatamente anterior de todas as unidades da GMB. Cada unidade da GM no Brasil compila as informações dos fretes efetivos pagos para transporte dos diferentes modelos por si montados/importados, os quais são transportados para a Rede de Concessionárias Chevrolet espalhada por todo o País. A primeira planilha (doc.1) ilustra como a GM aglutina por regiões os gastos com frete: “Região Belém”, “Região Belo Horizonte”, “Região Interior Paulista A”, “Região Interior Paulista B”, “Região Porto Alegre” e assim por diante.

Por oportuno, transcrevemos novamente o conteúdo da MP nº2.158-35/2001 que instituiu o regime especial:

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

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

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial; (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008)

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

(...)

§ 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.

(...)

Pela leitura dos dispositivos acima transcritos da MP nº2.158-35/2001, não resta dúvida que a lei está a tratar do frete **efetivamente executado ou contratado** na operação de venda e pago juntamente com o preço do produto como condição para a empresa usufruir do crédito presumido em comento. Os serviços de transporte aqui envolvidos são aqueles **executados ou contratados** de forma efetiva pela empresa, não deixando margem a

interpretação de que seja possível se estabelecer um frete arbitrado ou médio, como se deu no presente caso.

Tampouco entendo que o texto da “lei Ferrari” obrigue a montadora a estabelecer um frete médio nacional nas vendas de seus veículos. Como bem colocado no acórdão recorrido, o argumento da Recorrente não guarda relação de pertinência com o teor do art. 13 da Lei nº 6.729/1979. Depreende-se das disposições normativas constantes no §1º do art. 13, da Lei nº 6.729/1979, que o frete representa um encargo variável. Em nenhum momento a referida lei determina o estabelecimento de um frete médio nacional único a ser praticado com os concessionários ou adquirentes diretos. Entender de forma diferente, no sentido de estabelecer um frete médio nacional, extrapola e é contra o conteúdo da própria lei.

Pelo exposto, conclui-se que o valor do frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, exigência essa que não consta na legislação analisada, pois a lei exige expressamente que os valores do frete sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos, cabendo prova a recorrente que atendeu essa condição. Nesse passo, restou comprovado nos autos que a empresa não utilizou o frete efetivamente executado ou contratado como componente na formação do seu preço de venda, vez que considerou na formação do preço o frete médio nacional. Como consequência, tem-se que a empresa não atendeu aos requisitos legais, na sua integralidade, para a fruição do crédito presumido em comento.

Por fim, quanto a alegação de impossibilidade de incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, nego provimento com base na Súmula CARFnº108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo- Relator

Declaração de Voto

Thais De Laurentiis Galkowicz

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator com relação à melhor solução a ser dada ao presente caso, pelas razões que passo a expor.

No relatório fiscal (fls. 22.629/22.639), como não poderia deixar de ser, consta a motivação utilizada pela autoridade fiscal para justificar o lançamento tributário, nos seguintes termos:

a) O art. 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001 instituiu o regime especial de apuração do IPI relativo ao frete cobrado pelo transporte de veículos classificados na posição 8703. O regime especial consiste na concessão de um crédito presumido e IPI no valor de 3% do imposto destacado e é concedido mediante termo de opção anual da empresa. As condições para concessão do regime especial são que os serviços de transporte sejam executados ou contratados pelo estabelecimento industrial, que os valores sejam cobrados nas operações de saída e que compreendam a totalidade do trajeto.

b) O artigo 14 da Lei nº 4.502/64 foi alterado pela Lei nº 7.798/89 que incluiu o frete no valor tributável quando este for cobrado do comprador. Atualmente o art.190 do RIPI /2010 regulamenta o valor tributável. O art.134 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI 2010) dispõe que o frete seja cobrado juntamente com o preço dos produtos e o art. 413 dispõe que o valor do frete conste no quadro “Cálculo do Imposto” da nota fiscal. Segundo a exposição de motivos da Medida Provisória nº 2.113-30, a criação deste Regime Especial tinha como objetivo incluir o valor do frete na base de cálculo do IPI, o que era evitado pela indústria. **Portanto, a MP estabeleceu a obrigatoriedade de lançamentos dos respectivos valores de frete em todas as operações de saída, e essa referência é claramente o registro destes montantes no campo próprio da NF de saída.**

c) Como o regime especial depende de opção do contribuinte, ao fazer tal opção ele se obriga a atender às condicionantes e ao mesmo tempo assume o ônus da prova. Ademais, como lançamento é realizado operação por operação, o único documento hábil de prova é a nota fiscal. Logo, **a empresa não cumpriu os requisitos do Regime Especial pois a intenção da legislação foi destacar este valor no campo próprio da nota fiscal para que o mesmo pudesse ser identificado.** Tendo em vista que o Regime Especial é uma opção feita pela empresa, **não há razão para deixar de informar o valor de cada frete no campo próprio da nota fiscal.** Se o objetivo do Regime Especial instituído em 2001 era obrigar as empresas a incluir o frete na base de cálculo do IPI, o que já estava na legislação desde 1989, e facilitar e racionalizar os procedimentos de arrecadação e fiscalização, **o frete deve estar identificado na Nota Fiscal.** Sendo assim, não haveria racionalização dos procedimentos de fiscalização e não haveria razão de o art.56 da MP 2.158 existir. (grifei)

Constatamos que a motivação da autoridade fiscal funda-se na falta de destaque do frete na nota fiscal das saídas das mercadorias, o que, no seu entender, era requisito necessário para cumprimento do regime especial do IPI discutido nos presentes autos.

Assim, pela comparação entre os fundamentos originais da autuação e os fundamentos utilizados pelo respeitável voto do Relator e adotados pela maioria do Colegiado, concluo existir alteração dos fundamentos do lançamento tributário. Afinal, a proposta apresentada no citado voto é no sentido de, apesar de reconhecer a desnecessidade de destaque do frete nas notas fiscais para fins de cumprimento do regime especial, manter a autuação fiscal

porque não haveria possibilidade de utilização do frete arbitrado ou médio no regime da MP n. 2.158-35/2001. A passagem transcrita abaixo resume a referida *ratio*:

Pela leitura dos dispositivos acima transcritos da MP n 2.158-35/2001, não resta dúvida que a lei está a tratar do frete efetivamente executado ou contratado na operação de venda e pago juntamente com o preço do produto como condição para a empresa usufruir do crédito presumido em comento. Os serviços de transporte aqui envolvidos são aqueles executados ou contratados de forma efetiva pela empresa, não deixando margem a interpretação de que seja possível se estabelecer um frete arbitrado ou médio, como se deu no presente caso.

Contudo, tal proposta não se coaduna com as hipóteses de revisão de lançamento de ofício traçadas pelos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional. Ademais, constitui afronta à vedação de alteração de critério jurídico retroativamente no bojo de lançamento tributário contra o mesmo sujeito passivo, estampada no artigo 146 do próprio CTN.

Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina afirma que “o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito.”³ Nesse aspecto, é precisa a verificação de Luis Eduardo Schoueri de que, quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.⁴

Embora haja enorme debate doutrinário sobre tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito”, bem como a diferenciação deste último com a “alteração de critério jurídico” no contexto do artigo 146 do CTN, a jurisprudência vem corroborar que a possibilidade de alteração de lançamento existe unicamente quando há *erro de fato*, nunca quando há *erro de direito* (nomenclatura não utilizada no nosso atual *Codex*, mas que aparecia no seu Anteprojeto).

Destaco nesse sentido a Súmula 227⁵ do TFR e o julgamento do STJ no REsp. 1.130.545/RJ,⁶ sendo que este último foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos e, por conseguinte, deve ser obrigatoriamente observado por este Conselho (artigo 62, §2º do seu Regimento Interno).

Importante lembrar que a garantia estampada no artigo 146 do CTN se amolda ao processo administrativo como um todo, à medida que impede que sejam proferidas decisões com preterição do direito de defesa (artigo 59 do Decreto 70.235/72).

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 445..

⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

⁵ “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.”

⁶ “Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN” (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011).”

Com efeito, impedir que haja uma mudança do entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário significa impedir que, no decorrer do contencioso administrativo, o direito de defesa dos contribuintes seja desprezado, porque repentinamente deverão passar a guerrear contra critério diferente daquele posto no lançamento tributário, suprimindo instância e amesquinhando seu direito ao contraditório.

Sobre o ponto, dentre tantas, destaco a lição de Alberto Xavier, que justifica essa clássica interpretação do artigo 146 do CTN:

O Artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra de 'velha interpretação' não podem ser revistos com fundamento em 'nova interpretação'. Repare-se que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica - em favor de todos os sujeitos passivos - de não aplicação retroativa da lei e de interpretação superveniente, constante do artigo 144, o artigo 146 explicita a garantia subjetiva - em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado - de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação do lançamento que o tenha como destinatário. Esta é também a solução consagrada pela LPAF (Lei 9.784/99), que dispõe no seu art. 2º, inciso XIII, ser 'vedada aplicação retroativa de nova interpretação'. (Xavier, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 277)

Tendo tudo isso em vista, não há dúvida de que é justamente sobre tal situação que nos debruçamos nesse caso: enquanto o auto de infração foi pautado em um argumento jurídico (a lei prevê a necessidade do destaque do frete na nota fiscal para que o contribuinte faça jus ao regime especial do IPI), o voto condutor propõe manter o mesmo ato administrativo com base em outro fundamento jurídico (a lei determina que seja utilizado o preço do frete efetivamente executado/contratado, não cabendo a utilização de um frete arbitrado/médio). Respeitosamente, no meu entender, tal solução violada a garantia estabelecida pelo artigo 146 do CTN, além do artigo 2º, inciso XIII da Lei n. 9.784/99 e do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Finalmente, saliento que não existe aqui um simples desenvolvimento da argumentação entre as partes interessadas na lide, natural da dialética processual no decorrer do processo administrativo.

Caso assim fosse, poderia ser mantido o lançamento tributário. Explico.

Se o lançamento coloca que o tributo é devido pelo argumento “A” e o contribuinte defende-se dizendo que este mesmo tributo é na realidade indevido pelo argumento “B” (fato impeditivo, modificativo ou extintivo, conforme o artigo 373, inciso II do

CPC), poderia o CARF julgar que o argumento “B” é improcedente pela razão “C”, sendo que essa última *reforça* o argumento “A”. Veja-se que, nessa hipótese, inexistiria inovação, pois o julgamento do CARF seria uma resposta à defesa do contribuinte e, ao mesmo tempo, *uma manutenção do fundamento do lançamento tributário*.

Nestes autos o que vemos, ao revés, é que a proposta de impedir o gozo do regime especial do IPI porque é ilegal a utilização do preço médio do frete, no lugar de *corroborar* a questão da (des)necessidade de destaque do frete na nota fiscal, suplanta-a, e, assim, ao invés de manter o motivo original do ato administrativo, altera-o.

Por essas razões, não pude acompanhar as conclusões alcançadas pelo d. Relator em seu minucioso voto.

No presente caso, penso que deve ser aplicado o entendimento já anteriormente adotado por esse Colegiado e referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303006.465.⁷ Assim, sendo despiciendo o destaque do frete nas notas fiscais *in casu* e não tendo sido elencado pela autoridade fiscal nenhum outro impedimento para que a Recorrente goze do regime especial do IPI estabelecido pelo artigo 56 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, imperioso afastar a autuação fiscal e reconhecer tal direito. Em situação processual análoga, inclusive, dessa forma decidiu este Colegiado no Acórdão n. 3402-003.067.

Dessarte, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz

⁷ Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Exercício: 2000

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).

(Processo nº 16045.720011/2015-18; Acórdão nº 9303006.465; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 13/03/2018)