



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo N.º 0768/037.927/83-42

AMB.

Sessão de 19 de maio de 1986

ACORDÃO N.º CSRF 02-0.202

Recurso n.º RP/201-0.197

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: IBM DO BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.

*IPI - BASE DE CÁLCULO - SAÍDAS POR LOCAÇÃO - I) Não havendo preço por atacado do produto ou similar, o valor tributável nas saídas por locação será de 70% do preço de venda a varejo, 'ex-vi' dos arts. 15, II, b e 16 da Lei nº 4.502/64. II) Compõe a base de cálculo, nesta hipótese, a parcela que integra o preço de venda, tomado como base, a título de ICM. Caso concreto em que se exclui do objeto do recurso especial por não se ter quebrado a unanimidade da decisão recorrida, no particular. Recurso especial negado.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, rejeitar a primeira e acolher a segunda preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1986

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR-REPRESENTANTE  
DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros HAROLDO BRAGA LOBO, SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, SE BASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Fez sustentação oral, pelo sujeito passivo, o Dr. CONDORCET PEREIRA DE REZENDE, com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional, o Dr. LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
Processo N.º 0768/037.927/83-42

Recurso n.º: 201-0.197  
Acórdão n.º: 02-0.202  
Recorrente: FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Sujeito Passivo: IBM DO BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional da decisão majoritária da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, refletida na seguinte ementa do acórdão nº 201-63.411:

*"IPI - Valor tributável de bens locados pelo produtor quando inexiste o preço corrente dos produtos ou similares no mercado atacadista. Vigência do art. 15 . II, 'b' da Lei 4.502/64 e inteligência do parágrafo único do art. 44 do RIPI/79. Improcedente o lançamento do IPI calculado sobre 100% do preço de venda a varejo. Recurso provido, por maioria de votos."*

Considerando o voto vencido, assinalado no Acórdão , provendo parcialmente em relação à exigência respeitante à inclusão do ICM na base de cálculo, bem como para mandar aplicar ao débito mantido o disposto no § único do artigo 100 do CTN, a parte da decisão não unânime - e, portanto, objeto do recurso especial-se restringe à discussão sobre a base de cálculo do IPI para o caso descrito na ementa acima transcrita.

A exigência inicial fundou-se em que, no período fiscalizado, de 13.03.79 a 31.12.82, o sujeito passivo, equiparado a industrial (RIPI/79, art. 9º - I a III) deu saída a produtos amparados por contratos de locação, lançando o IPI calculado sobre 70% do que considera 'preço de venda a varejo', do qual exclui a parcela correspondente ao valor do ICM; alegou o autuante que , nas saídas a título de locação, inaplicáveis os conceitos

de  
segue



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

'atacado e varejo' e inexistindo o 'preço corrente do produto no mercado atacadista', o valor tributável é definido pelo art. 44, § único, incisos II e III do RIPI/79 ou art. 64, § único, incisos I e II do RIPI/82.

Em seu voto, o relator inicia por demonstrar a plena vigência do art. 15, II, 'b', da Lei 4.502/64, que alguns defendem revogado tacitamente pela revogação expressa do art. 5º, I, 'b', da mesma lei; isto porque aquele dispositivo, que ditava regra aplicável aos casos previstos pelo que foi revogado, também regia a definição de valor específico para as locações e operações a título gratuito, previstas no artigo 16 - ainda em plena vigência. Cita Portaria nº 550/69 e PN CST 29/77, para concluir ser este também o entendimento da administração, assim como o fato de que tanto o regulamento de 1972 quanto o de 1979' (posteriores à suposta revogação) reproduziram a regra do art. 15, II, 'b', mencionado. E conclui que não procede a exigência, se o artigo 16 da Lei 4.502/64 dispõe no sentido de que o valor tributável nas locações e nas operações a título gratuito será' o preço corrente no mercado atacadista, ou 70% do preço de varejo, não inferior ao preço do atacado, conforme critérios postos no artigo 15 da mesma lei.

Prossegue, entretanto, analisando também os dispositivos regulamentares invocados na autuação (art. 44, II e seu § único, inciso II). Pelo citado artigo, (que transcreve) a base de cálculo nas saídas por locação será o preço adotado para vendas no atacado, ou, na sua ausência, o preço no atacado de produtos similares na praça do remetente. Defende que a eleição do preço de atacado não é aleatória, mas decorre mesmo da natureza' do tributo, que deixou de ser sobre o consumo e passou a ser sobre a produção, não incidindo sobre as atividades varejistas, mas sobre a produção em sua primeira colocação - saída de estabelecimento produtor, não alcançando as etapas de comercialização a varejo. Por isso que nas operações atípicas, como a locação, a legislação elege por valor tributável o preço corrente no mercado atacadista.

segue-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

Nesse sentido, seria anacrônico o § único do artigo 44 se interpretado no sentido de que elege o preço de varejo como 'valor tributável, na ausência do preço de atacado do produto ou de similar.

Manda a boa técnica não interpretar o parágrafo de tal forma a que ele exceda o 'caput'; não haveria razão ou moral que justificasse onerar saídas nas praças onde não exista preço de atacado, o que inclusive poderia levar a disparidades de comportamento entre produtores de produtos similares em praças vizinhas. Isso seria atribuir incoerência ao regulamento, fazer nele consagrada regra discriminatória, ferir a lógica e estabelecer conflito entre o Regulamento e a Lei, o qual há de ser resolvido com a prevalência desta.

O parágrafo único do artigo 44 só tem aplicação na inexistência simultânea de preços de atacado e varejo eis que na falta apenas deste último, tem aplicação a norma do art. 15, II, 'b', da Lei 4.502/64.

O parágrafo único do art. 44 institui a apuração de custos diretos e indiretos e primeira colocação do bem como forma de alcançar o valor que teria se posto no mercado atacadista. A fiscalização não realizou a apuração mas apontou que o preço de venda a varejo é o somatório de custos e lucro; fosse assim o parágrafo estabeleceria que, na inexistência do preço de atacado' se utilizaria o preço do varejo, que, presumidamente, é composto de custo e lucro só que a nível de varejista, que é diferente do composto de custo e lucro a nível de atacadista.

Do que conclui para dar provimento também com base no texto regulamentar, como já o fizera a partir do texto da lei.

Em suas razões de recurso, o Procurador-representante inicia por dizer que em locação não há que se cogitar dos conceitos de atacado e varejo, daí por que não se pode procurar e encontrar o preço corrente no mercado atacadista. A hipótese de incidência se regula pelo disposto no art. 44, II e III, ou seja, valor segue -



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

da arrematação ou custo de fabricação.

Sem razão a relatora quando pretende ser anacrônico o § único do art. 44 porque elege o preço de varejo como valor tributável, na ausência de preço de atacado do produto ou de similar.

Combate o raciocínio da relatora no que se socorre da razão ou moral para dizer que não se pode onerar as saídas quando não existe preço de atacado; o direito brasileiro se filia à família romano-germana, é escrito e o jurista não pode simplesmente afastar a norma jurídica de sua esfera de incidência; reformas devem ser feitas a nível de legislação, e não a nível de interpretação pois no contrário não seriam preciso modificar a lei e sim interpretá-la ao sabor do momento.

Estranha o argumento da relatora quanto a discriminação entre produtores que tenham ou não o preço de atacado em sua praça para calcular o IPI, pois que a fiscalização não disse que se adota o preço corrente no mercado atacadista somente quando não existe o preço de atacado, mas, o contrário, diz 'que nas saídas a título de locação são inaplicáveis os conceitos de atacado e varejo'.

Os representantes da Fazenda devem ser imparciais, porém a imparcialidade há de trazer em seu bojo fundamentos válidos embasados na verdade material que emerge do processo (cita Aurélio Pitanga Seixas Filho) bem como exame correto das teses esgrimidas pelas partes, sendo que a litiscontestação fixa os termos da demanda; o artigo 14 do Dec. 70.235/72 estabelece a fase litigiosa a partir de impugnação.

O processo não é uma luta desesperada em que a cada momento as partes inovam procurando a vitória a qualquer preço, tudo está subordinado aos ditames da técnica (forma) e da matéria jurídica (fundo). Quando os bens ameaçados são econômicos, o império é o da técnica (forma).

O artigo 44 do RIPI/79 em seu inciso I manda aplicar

segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-41

Acórdão nº CSRF 02-0.202

no cálculo do valor tributável 'o valor correspondente a 75% (se tenta e cinco por cento) do preço de venda' (grifou) e o art. 46 V, 70% (setenta por cento do preço de venda' (grifou) donde se vê que a compra e venda é um dos elementos do suporte fático, sem o qual não há incidência da norma.

Locação não é compra e venda, como se vê do art. 1188 do Código Civil. Compra e venda supõe alienação, transferência de domínio. Coisas diversas e que tem tratamento diverso no IPI, por razões contingentes de política fiscal.

O sujeito passivo ofereceu contra-razões, em tempo oportuno.

Preliminarmente, pede o desconhecimento do RE por não estar fundado em contrariedade à lei ou à evidência da prova, tendo em vista que o dispositivo pretensamente descumprido é de nível regulamentar e não legal, assim mesmo calcado sem simples parecer normativo.

Ainda preliminarmente, argumenta que, em face da abrangência do voto vencedor e do voto vencido, só pode ser objeto de conhecimento a parte do acórdão recorrido que versa a cobrança da diferença do principal do IPI em razão de haver a recorrida pago o tributo, nas operações de locação, adotando base de cálculo reduzida, na forma do art. 15, II, b, da Lei 4.502/64.

No mérito, analisa o voto vencedor, destacando as partes em que dá provimento seja com base no art. 16 da Lei 4.502/64, seja com base no Regulamento, 'para deixar patenteada de forma irretorquível a improcedência do lançamento'.

Analisa em seguida o voto vencido, que, a seu modo de ver, gravita em torno de haver o DL 400/68 revogado, segundo seu prolator, o art. 15, III, b, da Lei 4.502/64.

O art. 15, II, b, da Lei 4.502/64 estabelece que

segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

nas vendas a varejo, pelo fabricante, a base de cálculo do IPI cor responderá a 70% do preço de venda; a alteração 1ª do DL-400/68 ' revoga expressamente o art. 5º, I, b da Lei 4.502/64 que considera- va ocorrido o fato gerador no momento em que o produto fosse ex- posto à venda a varejo. Tal revogação não afetou o dispositivo ' que fixava a base de cálculo para o caso de varejo, não tendo se criado nenhuma incompatibilidade entre o desaparecimento do diposi- tivo revogado e o art. 15, II, b. Cita o art. 2º da Lei de Introdu- ção ao Código Civil.

Depois de expedido o DL-400/68 essa linha de entendi- mento foi manifestada administrativamente, entre outras pela Por- taria nº 550 de maio de 1969, até o advento do RIPI/79, que trou- xe no art. 44, § único, regra especial de base de cálculo nas lo- cações, surgindo, a partir de então, vagas referências a que tal se devesse à pretensa revogação do art. 15, II, b da L. 4.502/64 ' pela alteração 1ª do DL 400/68.

Contudo as alusões im procedem porque:

a) de 1968 a 1979 nenhum ato normativo sustentou a te se e os RIPIs mantiveram-se fieis à lei;

b) a regra do art. 15, II, b da L. 4.502/64 foi manti- da no próprio RIPI/79, pelo menos em relação às vendas;

c) posteriormente ao RIPI/79 os atos normativos con- tinuaram a consagrar a regra do art. 15, II, b até o advento do RIPI de 1982, o primeiro que omitiu também em relação às vendas.

Mesmo admitindo 'ad argumentandum' a tese da revoga- ção, ela somente teria sido reconhecida pela administração fazen- dária a partir do RIPI/82, pois não se poderia dizer que o art. 15, II, b ter sido revogado para as locações em 1979 e para ven- das somente em 1982; portanto, somente a partir do RIPI/82 esta - ria revogado para todos os efeitos.

Sustenta que o voto vencido, ao pretender sustentar, segue



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

a procedência da exigência fiscal faz inadequada leitura do art. 16 da L. 4.502/64 (transcreve trecho do voto e o art. 16, citado) pois o dispositivo manda aplicar as hipóteses do artigo 15 (preço corrente no mercado atacadista ou 70% do preço de venda aos consumidores), não havendo, portanto, sentido em dizer que à hipótese não se aplica o artigo 15 e sim o 16, porque este manda aplicar aquele. E manda aplicar 'consideradas as hipóteses neles previstas', vale dizer não uma aplicação indiscriminada, mas em função de cada hipótese.

Como o sujeito passivo não tem preço de mercado atacadista para computadores de grande porte, há que tomar por parâmetro o outro referencial, isto é 70% do preço a consumidor.

Analisa em seguida o Recurso Especial, dizendo que a pretensão de tomar 100% do preço de varejo contraria não apenas' dispositivos legais expressos (art. 15 e 16 da L. 4.502/64) como a natureza do IPI que grava a circulação apenas na fase industrial e não de comercialização. Exatamente porisso que a legislação tomou como primeiro e mais importante parâmetro o preço de atacado, que é o valor normal com que trabalham as indústrias; quando falta o valor de atacado, a legislação erigiu um equivalente, sob a forma de 70% do preço a consumidor.

Quanto à análise pormenorizada dos dispositivos legais e regulamentares aplicáveis à espécie, nada tem a acrescentar ao voto vencedor.

Conclui pedindo sucessivamente o não conhecimento do RE, seu conhecimento apenas no tocante à diferença do principal do IPI exigido em função da adoção da base de cálculo reduzida nas operações de Locação e por último a manutenção da decisão da Câmara recorrida em todos os seus termos.

É o relatório.



segue -

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO ROBERTO BARBOSA DE CASTRO

Rejeitando a primeira preliminar do sujeito passivo, levantada nas contra-razões, conheço do recurso especial do Representante da Fazenda Nacional. A arguição levantada somente pode ser verificada em exame de mérito, pelo que cuido descaber resolução preambular. Não vejo outra maneira de considerar se houve ou não decisão contrária à lei senão adentrando no cerne da questão, sendo forçoso o conhecimento do RE. Por outro lado, inconsistentes os argumentos tendentes a que se atribua sentido estrito à palavra 'lei', no contexto do artigo 3º do Decreto nº 83304, de 28.03.79.

Pertinente, contudo, a segunda preliminar, quanto aos limites e contornos da causa recorrida, ou seja, a cobrança da diferença do principal do IPI em razão de haver o sujeito passivo pago o tributo, nas operações de locação, adotando base de cálculo reduzida, na forma do artigo 15, II, b, da Lei nº 4.502/64.

No mérito.

Entendo que o valor tributável do IPI aplicável aos casos de saída por locação encontra sua norma de regência, de maneira razoavelmente clara, no artigo 16 da Lei nº 4.502/64, o qual remete o assunto para os 'incisos I e II do artigo 15, consideradas as hipóteses neles previstas'.

O caso em pauta se enquadra na hipótese da alínea b do inciso II:

*"art. 15 - o valor tributável não poderá ser inferior:*

.....

*II - a 70% (setenta por cento) do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso anterior:*

.....

*b) quando o produto foi vendido a varejo segue-*  
 segue- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037/927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

*pelo próprio estabelecimento produtor".*

Sem demérito dos que pensam diversamente, não consigo encontrar consistência na tese de que o dispositivo acima estaria derogado pela razão simples de haver sido suprimido, pelo DL-400/68, a alínea b do inciso I do art. 5º.

Por um lado, a idéia da revogação tácita alvitrada não encontra assento nas normas da Lei de Introdução. Por outro lado, o fatode que o dispositivo pretensamente revogado regia não são a apuração de base de cálculo para o caso de varejo, quando o produto dentro do estabelecimento for exposto a venda, mas também o das locações, por si são já afastaria a viabilidade técnico-jurídica da tese, como bem lembrou a prolatora do voto vencedor da decisão recorrida.

De qualquer modo, haveria ainda de contemplar-se outras modalidades de venda a varejo pelo próprio estabelecimento industrial, tal como, aliás, preocupou-se o RIPI/79, em seu artigo 46, II, b, com matriz no próprio artigo 15, II, b da Lei nº 4.502/64.

Creio, portanto, que neste particular é inatacável o voto condutor da decisão recorrida. Ocioso destacar a prevalência da matriz legal ante os textos regulamentares, ainda que estes possam eventualmente causar dúvida, seja por imprecisão de linguagem, seja por qualquer outro motivo.

Noutro passo, ainda que, por circunstância da configuração final do acórdão sob exame, não esteja em causa neste momento a questão do valor do ICM como componente da base de cálculo, creio ser de importância assinalar - como, aliás, já o fizera a relatora do voto no 2º Conselho, no que, por susposto, foi acompanhada por todos os membros da Câmara à exceção de um único - a convicção de que estaria correta a inclusão do valor respectivo.

De fato, o preço de venda há de ser tomado em sua integralidade  
segue

*PA*

*[Handwritten signature]*

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0768/037.927/83-42

Acórdão nº CSRF 02-0.202

inteireza para fins do artigo 15 da L- 4.502/64. Nada, a meu juízo, autoriza que se possa excluir essa ou qualquer outra parcela do preço de venda. O valor do ICM, como bem friza a legislação específica, apenas é destacado para fins de permitir a sua dedução pelo adquirente, dentro do mecanismo que visa a evitar a cumulatividade.

A aceitar-se o raciocínio de que a composição do preço já é feita de molde a transferir ou não o ônus tributário, e que isso daria azo ao expurgo do valor respectivo em casos de locações, não são o ICM, mas todos os demais tributos teriam ou poderiam sofrer o mesmo processo. Posso mesmo cogitar da não inclusão de parcela do ICM, na base de cálculo para fins locativos, exclusivamente nos casos de arbitramento, ou de determinação do valor nos termos do art. 44, § único do RIPI/79, pois que, aí, sim, se poderia afirmar ter sido a importância finalmente apontada como base de cálculo não corresponder a um preço de venda, mas especificamente de aluguel. Jamais, porém, quando é tomado como parâmetro um preço de venda, já pre-existente, determinado, vigente, em uso pelo próprio contribuinte.

Com essas ressalvas, que faço apenas para assinalar o pensamento sobre a matéria, eis que nesta assentada ela não poderá ser alcançada pela decisão desta Eg. Câmara, sou porém pela manutenção da decisão recorrida pelo que ela afeta do principal discutido.

Assim, pois, nego provimento ao Recurso Especial

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1986

  
ROBERTO BARBOSA DE CASTRO