



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 25 de abril de 1988.

ACÓRDÃO Nº CSRE/02-0.265

Recurso nº : RP/202-0.025

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: COMPANHIA CERVEJARIA CUIABANA

IPI - VALOR TRIBUTÁVEL. Tendo em vista que as intituladas "despesas acessórias de frete manuseio" referem-se à cobertura dos custos com os serviços de carga e descarga dos produtos e dos respectivos vasilhames, dado não integrarem o ciclo de produção, se debitadas separadamente nas Notas Fiscais, não compõem a base de cálculo do I.P.I.

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, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Cons. José Alves da Fonseca não votou por não ter assistido ao Relatório.

Sala das Sessões (DF), em 25 de abril de 1988.

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

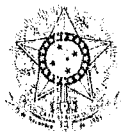
HAROLDO BRAGA LOBO

- RELATOR

MARCO ANTONIO MENEGHETTI

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Falou pelo sujeito passivo o Dr. Amador Outereiro Fernández - OAB/DF nº 7100 com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional o Dr. Marco Antonio Meneghetti.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº -10.183-002.465/85-93

RECURSO Nº: -RP/202.0.025

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/02-0.265

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: COMPANHIA CERVEJARIA CUIABANA

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à colenda 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, conforme petição de fls. 236/237, da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 15.10.86, e consubstanciada no Acórdão número -202-01.104 (fls. 221/234) em cuja ementa se lê:

"IPI - TRANSPORTE DE BEBIDAS - Desde que as despesas com transporte sejam escrituradas separadamente, nas notas-fiscais, poderão deixar de ser incluídas nas debitadas ao comprador ou destinatário (art. 63, § 1º do RIPI/82). O custo de transporte do vasilhame vazio, na mesma quantidade do vasilhame cheio, do distribuidor à fábrica, já está incluído na coluna do frete peso Cz\$/t, de modo que, ao ler-se, por exemplo tarifa 005, de 051 a 100 km, significa que o frete peso Cz\$/t é de ida e volta nesse percurso (Tabelas do CIP e CONET sobre transporte de bebidas). Recurso provido".

Como se verifica da peça básica de fls. 01 e do "Termo de Intimação de Esclarecimentos" (fls. 06), bem como da resposta a esse termo (fls. 05), a contribuinte foi autuada por ter excluído da base de cálculo do IPI o valor das "despesas acessórias de

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.265

manuseio", debitadas em separado nas respectivas Notas Fiscais, referentes à carga de seus produtos e à descarga dos respectivos vasilhames e engradados, tendo sido dado por infringido o disposto no art. 63, inciso II, parágrafo 1º, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82.

Lê-se no decisório recorrido que o Colegiado, por maioria de votos, acordou em prover o recurso, tendo os Conselheiros vencidos dado provimento parcial ao recurso "para excluir da exigência as despesas de carga dos produtos tributados, como despesa acessória de transporte".

Portanto, o objeto do Recurso Especial não tendo o seu interponente invocado o disposto no art. 3º, inc. II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, nem apresentado qualquer aresto divergente, ficou delimitado ao restabelecimento na base de cálculo do IPI das despesas acessórias de manuseio referentes à descarga.

O voto vencedor louvou-se nos fundamentos constantes dos votos proferidos pelos Conselheiros JOSÉ LOPES FERNANDES e EUGÊNIO BOTINELLY SOARES, no julgamento do Recurso nº 77.597, quando foi prolatado o Acórdão nº-202-01.063.

Nas razões do primeiro dos Conselheiros citados, para prover o Recurso Voluntário, quanto às despesas acessórias de frete manuseio com a carga; e, nos argumentos do segundo, para também excluir da exigência as mesmas despesas, referentes à descarga.

Com relação à exclusão das despesas acessórias de frete manuseio da carga, escreveu o Conselheiro JOSÉ LOPES FERNANDES:

"A questão básica se prende ao fato de que as "despesas de frete e manuseio", cobradas e destacadas em separado nas notas fiscais de venda dos produtos soda cristal, refrigerantes e cervejas da empresa estão sujeitas ao imposto ou dele excluídas.

Entende a recorrente que tais despesas visam cobrir os custos dos serviços efetua-



Acórdão nº-CSRF/02-0.265

dos no pátio da fábrica, por seus empregados, com a carga e descarga dos referidos produtos, caracterizando-se como despesa de transporte e como tal devem ser excluídas da base de cálculo do tributo, enquanto a peça básica de autuação e a decisão recorrida se fundamentam em que o preço de venda da companhia é FOB e, segundo o Parecer Normativo nº 32/84, as despesas acessórias de carga, debitadas ao comprador, devem ser incluídas no preço da operação de que decorrer o fato gerador.

No entanto, o aludido parecer não tratou de examinar se as operações de carga e descarga estariam ou não compreendidas no conceito de "transporte", limitando-se a afirmar que tais despesas não estavam nominalmente excluídas do valor tributável pelo § 1º e seu item I do art. 63 do RIPI/82.

O certo é que os serviços de carga de mercadorias em veículos se caracteriam como "transporte", ante o fato de que essas atividades importam em deslocamento dos produtos que são manipulados manualmente ou por equipamentos mecânicos, procedimentos que numa operação conjunta com a sua condução no veículo, completa o deslocamento da mercadoria da sua origem até o seu destino, identificando em sentido amplo o transporte da mesma mercadoria.

Desta forma, a expressão "transporte" ^{fases} compreende obrigatoriamente três distintas, interligadas e dependente uma das outras, ou sejam: carga, condução e descarga.

A propósito, a legislação do imposto sobre transporte é que fornece o subsídio para a conclusão de que a carga e a descarga estão compreendidas no conceito de transporte, face ao que dispõe o art. 7º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.438/77, com a redação sobrevinda com o Decreto-lei nº 1.582/77, quando, ao estabelecer o valor tributável, dispôs que "incluem-se na base de cálculo o preço do serviço de coleta e entrega de cargas".

Na mesma linha de orientação, o Parecer Normativo nº 93/77 esclareceu:

"2. "Coleta", em termos de transporte, significa a atividade de retirar a carga (mercadorias e/ou bens que devam ser transportados) do local de origem e colocá-la direta ou indireta-

Acórdão nº-CSRF/02-0.265

mente, no veículo que deva executar o serviço. Por "entrega" entende-se a atividade similar consistente na retirada da carga deste veículo e sua locação no local de destino".

Assim, face ao que dispõe a legislação e a própria realidade dos fatos, a carga e a descarga devem ser entendidas como transporte, e, neste caso, quando se refiram a mercadorias tributadas saídas do estabelecimento devem ser aceitas como despesas acessórias de transporte e desde que sejam debitadas em separado na nota fiscal devem ser excluídas do valor tributável, observadas as demais exigências do § 1º do art. 32 do RIPI/82".

Justificando a exclusão também das despesas acessórias de frete manuseio com a descarga consignou o Conselheiro EUGÊNIO BOTINELLY SOARES:

"Superada a idéia absurda de que o carregamento e descarga dos vasilhames não podem ser excluídas do valor da operação, o que seria uma aberração ante a disciplina expressa no art. 63, § 1º do vigente RIPI, não pode a descarga ser dissociada do conceito de transporte, ainda que se trate de vasilhames vazios.

Isso porque o ciclo da operação de venda dos produtos em causa, cuja peculiaridade é até ressaltada no próprio RIPI (vide art. 72, que dispõe quanto à faculdade que tem o fabricante de cobrar do adquirente até 5% do valor máximo de reposição dos vasilhames), o ciclo da operação de venda, repito, se encerra com a descarga dos vasilhames vazios.

Nesse sentido, aliás, um fato novo, objeto da tese defendida na sustentação oral feita pelo Advogado da recorrente, e constante do memorial apresentado a todos os membros deste Colegiado, reforça o nosso entendimento de que não há transporte sem carga e descarga, operações essas intrínsecas ao próprio transporte, e as despesas de manuseio (vide documento nº 06 anexo a este voto), nada mais são do que as de carregamento e descarga.

O contribuinte não pode cobrar "sponte sua", pois tem que cingir-se às normas que regem o transporte de mercadorias.



Acórdão nº-CSRF/02-0.265

Tais normas são estabelecidas pelo CIP, que fixa os valores a serem cobrados pelo transporte, e pelo CONET - CONSELHO NACIONAL DE ESTUDOS TARIFÁRIOS, órgão ligado à Associação Nacional das Empresas de transportes Rodoviários de Cargas, que divulga a tarifa a ser cobrada pelo transporte de bebidas, conforme tabela que faço anexar a este voto.

Assim, ao editar a tarifa a ser cobrada pelo transporte de bebidas, o CONET faz uma observação bem elucidativa, segundo a qual,

"o custo do transporte do vasilhame vazio, na mesma quantidade do vasilhame cheio, do distribuidor a fábrica, já es tã incluído na coluna do frete peso Cz\$/t, de modo que, ao ler-se, por exemplo, tarifa 005, de 051 a 100 km, significa que o frete peso Cz\$/t é de ida e volta nesse percurso" (o grifo é nosso).

Dentro dessa sistemática, à qual está jungido o transporte de bebidas acondicionadas nesses vasilhames, não há que se falar em vasilhames cheios e vazios, mas, simples mente, transporte, incluindo o carregamento dos vasilhames cheios e a descarga dos vazios, operação essa indissociável, segundo as regras que regem o transporte de cargas, cujo imposto é administrado e fiscalizado pe la União, tendo a base de cálculo pelo percurso, como vimos acima.

Entendo, pois, que não se pode seccionar, na espécie, o ciclo da operação de venda, que inclui o transporte de vasilhames, para excluir a descarga dos vazios, o que constituiria uma inovação, desfigurando o próprio conceito de transporte, que a tanto não conduzem as disposições específicas, às quais me referi atrás".

Em suas razões de recurso, tempestivamente apresentadas, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional declara em seu apelo de fls. 236/7:

"O provimento do recurso da autuada foi no sentido de excluir do valor tributável o custo do manuseio do vasilhame feito pela indústria na carga e descarga do produto transportado.

Tanto o voto vencedor, quanto o vencido, estão de acordo no que tange à caracterização de transporte, ou seja, compreende as fases de carga, condução e descarga.

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.265

Mas, na realidade não está abrangido por esta definição o manuseio dos frascos vazios entregues à fábrica, que evidentemente não participa da operação de transporte do produto fabril.

Esse manuseio — relativo à descarga de garrafas vazias — executado pelo fabricante, é debitado ao comprador, e por isto seu valor deve ser incluído na base tributável, de acordo com o § 1º do art. 43 do RIPI/79.

A tarifa do CONET - CONSELHO NACIONAL DE ESTUDOS TARIFÁRIOS - citada pelo digno Relator, diz respeito ao custo do transporte do vasilhame vazio, que deve ser pago ao fretista, questão esta que não vem a pelo, neste caso, em que o custo é cobrado pela indústria.

Dirijo, pois, este recurso a essa Colenda Câmara Superior, para que, reformando o V. Acórdão recorrido, restabelecer a exigência, na forma do voto vencido".

Em contra-razões ao recurso especial, o sujeito passivo sustenta a improcedência das alegações da Procuradoria, soliciitando a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.



Acórdão nº-CSRF/02-0.265

V O T O

Conselheiro HAROLDO BRADA LOBO, Relator

Como vimos do Relatório, o sujeito passivo, objetivando reembolsar-se dos custos com os serviços de carga e descarga dos produtos e respectivos vasilhames, cobrou dos adquirentes de seus produtos parcelas intituladas "frete manuseio", lançadas separadamente nas respectivas notas fiscais.

Por entender a autuada que estas despesas eram, por natureza, parcelas de correto ou, mesmo se assim não fosse entendido, seriam elas despesas acessórias de frete, não as incluiu na base de cálculo do IPI e, em consequência, não arrecadou nem recolheu o tributo sobre essas importâncias.

Tanto no vigente Regulamento do IPI, anexo ao Decreto nº 87.981, de 23.12.81, como em todos os anteriores, baixados após a publicação da Lei nº 4.502, de 30.11.64, estabeleceu-se que constitui valor tributável dos produtos nacionais o preço da operação de que decorrer o fato gerador, inclusive as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, "salvo as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente por espécie, na Nota Fiscal" e que "as despesas de transporte compreendem as de frete, carreto e utilização de porto".

Do transcrito no relato, também observamos que as autoridades fiscais, em resumo, sustentam a exigência, alegando basicamente que:

a) Embora as despesas de transporte compreendam as de frete e carreto, segundo o Parecer Normativo (CST) nº 32/84, estes termos seriam sinônimos, significando o preço do serviço contratado com o transportador;

7.

b) O sujeito passivo não tinha despesas de transporte, mas despesas de manuseio de carga e descarga de garrafas e grades, o que não seria o mesmo;

c) o preço de venda da autuada seria FOB e, portanto, não admitiria cobrar do adquirente qualquer parcela adicional.

Posicionando-me quanto ao mérito, entendo não se poder concluir pela sinonímia dos termos frete e carreto, utilizados no Regulamento para explicitar o vocábulo transporte.

Com efeito, já o Decreto-lei nº 7.404/45, que instituiu o Imposto de Consumo, antiga denominação do atual IPI, estabelecia que, no caso de serem debitadas em separado, não integravam o preço de venda, para efeito de cálculo do imposto, as despesas de "carreto, utilização do porto, frete, seus adicionais, respectivas taxas e seguros" (grifei).

É evidente que, se o legislador considerasse esses vocabuloses sinônimos, ele os teria grafado próximos, separando-os, apenas, pela alternativa "ou".

Do mesmo modo, consagrado princípio de hermenêutica, declara não ser admitido supor ou concluir que em texto de lei haja palavras inúteis ou sem sentido, sendo dever do exegeta descobrir o seu verdadeiro significado, face à eficácia própria que o legislador, com certeza, lhe atribuiu. Portanto, para os efeitos da legislação citada: quer, quando os termos vinham separados, intercalando-se a expressão "utilização do porto"; quer, agora, pois se encontram separados por vírgula, não é acertado considerá-los sinônimos.

O mestre CALDAS AULETE, no seu Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa, Ed. Delta, 1ª vol., Rio, 1958, pág. 866,

7.

entre os significados que atribui ao termo carreto, se encontra o de ser "ato de carregar; carregamento".

Consequentemente, carreto, utilização do porto, frete e outras despesas adicionais para entregar a mercadoria em determinado destino, são parcelas componentes do contrato de transporte, denominação genérica empregada pela legislação do IPI, a partir da Lei nº 4.502/64, dado que, como nos ensina De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, Forense, Rio, Vol. IV:

"O contrato de transporte evidencia-se um contrato misto, desde que, para a sua formação há interferência dos contratos de locação de coisas e de serviços e, em certas circunstâncias, o de depósito.

E, para que se imponha com o caráter que é próprio, deve apresentar-se como o contrato em que o transportador fornece os meios de conduzir e, por si ou por outrem a seu mando, executa os serviços necessários à deslocação, que se faz mister para consecução do transporte" (grifei).

A legislação do IPI, ao considerar abrangido pela expressão "despesas de transporte" aquelas referentes ao carreto, frete, utilização do porto e seguro da mercadoria transportada, está em harmonia com a definição do contrato misto em que pode haver interferência dos contratos de locação de coisas, de serviços e de de pósito.

Mesmo que discordância possa haver dessa classificação, todos concordam em que as despesas de transporte serão todas a quelas necessárias à colocação do produto no estabelecimento do destinatário (compreendendo a carga, o deslocamento ou frete e a descarga. Comprovam o alegado, o fato de as empresas de transporte adotarem duas tabelas de preço, uma cobrando condução mais carga e descarga (caminhão com motorista e estivadores) e outra com preço só para a condução (caminhão com motorista).

7.

Solucionando consulta formulada pela COMPANHIA CERVEJARIA BOEMIA, de Petrópolis, a respeito da incidência do tributo sobre o valor da carga e descarga, a antiga Junta Consultiva do Imposto de Consumo, em sessão de 18.04.60, através do Parecer nº 9.294, por decisão unânime, confirmou o declarado pelo Delegado Fiscal no Estado do Rio, o qual entendia que as importâncias cobradas dos fregueses e distribuidores pelo serviço de carga e descarga de seus produtos, da fábrica para os veículos transportadores e destes para os depósitos dos clientes não se incluía na base de cálculo do imposto.

Tendo em vista a nova sistemática constitucional de divisão de rendas, instituída pela Ementa Constitucional nº 18/65, os tributos passaram a incidir sobre campos de imposição ou fluxos econômicos (Comércio Exterior, Patrimônio, Renda, Produção, Circulação, Serviços etc.), devendo recair sobre atos expressivos de significação econômica e tendo como base impositiva categorias econômico-jurídicas.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo cujo substrato econômico é precisamente a atividade industrial e seus ganhos. Trata-se de um tributo que incide sobre a produção. Sua base de cálculo, quando se tratar de produto nacional, salvo disposição em contrário de Lei Complementar, deve ser o custo industrial, dado ser este o fluxo econômico que caracteriza e tipifica o tributo.

Assim, sobre as parcelas que venham a onerar posteriormente o produto já elaborado, desde que obedecidas as normas legais que determinam a individualização das parcelas acrescidas, não pode incidir o IPI, sob pena de invasão de outra área de competência (ISS, ITR etc.).

Saliente-se que a nova sistemática da partilha constitucional de rendas, por via de referência às bases econômico-jurídicas e não mais em termo puramente jurídico-formais, adotou como premissa básica impedir a interpenetração de campos de incidência privativos.

h.

Diversos autores, após salientarem que a operação econômica onerada pelo IPI é a produção e fazerem distinção entre a saída e a operação de industrialização que a integra, esclarecem que, nem tudo que seja cobrado na saída integra a base de cálculo do tributo, dado não se conter na substância econômica do fenômeno tributado.

Deste modo, quando o Regulamento do IPI em seu art. 63, inc. II, e § 1º, inc. I, declara que o tributo incide sobre todas as demais parcelas cobradas do adquirente tem de ser interpretado dentro de um contexto sistemático, isto é, tem de referir-se a outras parcelas que indiscutivelmente integram o ciclo da produção.

Por essa razão, já entendeu a Administração que o valor do ICM arrecadado pelo fabricante na condição de contribuinte substituto, embora debitado ao comprador não integra a base de cálculo. Igualmente não integra o valor referente ao selo de controle e todas as despesas com embalagens de qualquer natureza.

Da mesma maneira, além de as despesas com a carga, deslocamento e descarga, estarem fora do ciclo da produção, também seria juridicamente incorreto sustentar a inclusão de tais parcelas na base de cálculo do IPI, após o legislador federal e a própria Administração haverem declarado que sobre as parcelas de manuseio (carga e descarga) incide o Imposto sobre Serviços de transportes, como se observa do estabelecido no Decreto-lei nº 1.438, de 26.12.75, e no Decreto-lei nº 1.582, de 17.11.77, onde se ratificou a inclusão "na base de cálculo desse tributo, do preço do serviço de coleta e entrega de cargas".

Do modo mais claro possível, objetivando dirimir dúvidas a respeito do que se entenderia por "preço de serviço de coleta e entrega de mercadorias", constante dos Decretos-leis, bem como nos respectivos Decretos que os regulamentaram, a saber: os de nºs. 77.789/6 e 80.760/77, também foi consignado no Parecer Normativo

7.

(CST) nº 93, de 1977, que integram a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Transporte (ISTR) "todas as importâncias dispendidas em função das atividades de coleta e entrega de cargas". Consequentemente, a parcela que integre a base de cálculo deste imposto, não pode compor a do IPI, dado referir-se a fluxo econômico posterior à industrialização, a não ser que houvesse expressa disposição em contrário, como é o caso do ICM que integra a base de cálculo do IPI.

Assim, se as despesas com a carga, deslocamento e des
carga dos vasilhames cheios, desde que debitadas em separado na nota fiscal, não integram a base de cálculo do IPI: em razão das condições de venda de bebidas, quando a lei autoriza a não incluir na base de cálculo o valor das embalagens, desde que elas retornem à fábrica — seja simultaneamente, mediante o recebimento de similares: seja posteriormente, com o retorno das próprias — igualmente os desembolsos com a carga, deslocamento e descarga com vasilhames vazios nela não podem ser incluídas, visto que essas despesas obrigatoriamente integram um contrato de transporte cheio, constituindo um todo indissociável, sob pena de sobre o valor das próprias embalagens também incidir o IPI.

Deve ressaltar-se a peculiaridade, no caso de bebidas, em que o ciclo da operação de venda se encerra com a descarga dos vasilhames vazios, não sendo correto seccionar o ciclo na operação de venda.

Sob o aspecto operacional, é de salientar-se que a quase totalidade dos transportes se faz no sentido do "ponto de partida" para "destino final", onde as três fases de sua concretização se passam no sentido vetorial perfeito: ponto de partida = carregamento + condução + destino final = descarregamento. Mas o transporte de bebidas se processa no sentido "ida-e-volta", ou seja, de "mão-dupla", onde na realidade o "ponto de partida" do produto é o "destino final" do vasilhame ou vice-versa.

7.

Por esta razão, as despesas de transporte, no caso especial de bebidas, também abrange os gastos com o retorno à fábrica do vasilhame vazio e sua embalagem, como expressamente o estabelecem as tabelas de transporte, elaboradas para o deslocamento de bebidas, organizadas pelos respectivos órgãos de classe, ali se consignando que o "custo do transporte do vasilhame vazio na mesma quantidade do vasilhame cheio, do distribuidor à fábrica, já está incluído na coluna do frete/peso Cz\$/t, de modo que ... a tarifa ... é de ida e volta nesse percurso" (grifei).

No caso não deixa de tratar-se de uma despesa acessória do transporte do conteúdo cheio, e, salvo disposição em contrário, o acessório segue o principal, pois do mesmo modo que o frete/condução/deslocamento de um ponto para outro abrange seu retorno, o carregamento e descarregamento também se processam nos dois extremos: "ponto de partida" e "destino final", caso contrário, não se estaria permitindo o fechamento do ciclo operacional de venda produto tributado (bebida).

Tais despesas nenhum relacionamento têm com a produção ou industrialização. Referem-se a desembolsos com um serviço prestado ao comprador ou distribuidor da bebida, que tanto poderia ser executado pelo vendedor, como por terceiro. O descarregamento dos vasilhames ou engradados vazios em "retorno" ou em troca, se estão vinculados a uma venda, nada tem a ver com a fase de produção. Trata-se de um serviço cuja execução e respectivos encargos fica ao inteiro critério das partes, não havendo como cogitar-se da sua inclusão na base de cálculo da bebida vendida, desde que o valor desse serviço não seja cobrado englobadamente com o preço da mercadoria.

Se a atividade e correspondente despesa integra determinado fluxo econômico, não muda a sua natureza, seja ela executada pelo adquirente, o executor do frete, ou pelo vendedor. Também é irrelevante a classificação contábil por acaso adotada, sendo de considerar-se o ciclo a que pertence o gasto.

M.

Igualmente se é correto que, para o estabelecimento dos atos geradores e a base de cálculo, o legislador está jungido às normas constitucionais e complementares, em vista da discriminação constitucional de competências, não é admissível que o intérprete ou aplicador da norma amplie o campo de abrangência do tributo, advertindo o saudoso Professor RUBENS GOMES DE SOUSA que "o pressuposto material ou jurídico de incidência define a natureza e determina sua base de cálculo", mas quando esta seja incompatível com aquele "a ordem natural das coisas se inverte e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo e não pela definição legal de incidência", in RT 226/65.

Para evitar a invasão de competência, através do alargamento do campo de incidência, a base de cálculo do IPI deve ser interpretada, respeitando os campos já eleitos pelo legislador para outros tributos, especialmente, o ISS ou o ITR.

A interpretação a ser dada ao disposto no art. 63, inciso II, e § 1º, inciso I, do vigente Regulamento do IPI, segundo o qual não se incluem no preço da operação as despesas de transporte (frete, frete e seus acessórios), desde que debitadas em separado, tem de harmonizar-se com a sistemática constitucional e complementar.

O declarado no Parecer Normativo (CST) nº 32/84, não se amolda à hipótese dos autos, isto porque ao interpretar o disposto no art. 14, inc. II, da Lei nº 4.502/64, consolidado no art. 63, inc. II, e § 1º, inc. I, do vigente RPI, o parecerista não se a-
percebeu:

1º) Que, se o acessório segue o principal, as despesas acessórias de transporte devem seguir o mesmo regime deste e, não serem incluídas como despesas acessórias de produção.

2º) Não atentou o subscritor do mencionado Parecer

7.

para o fato de que "as despesas acessórias" a que se refere o dispositivo analisado, são aquelas vinculadas à produção, as quais, integrando o preço industrial do produto, não podem indiretamente ser excluídas daquele custo, sob pena de reduzir ilegalmente a base de cálculo do tributo.

Deste modo, o dispositivo não alcança as "despesas de manuseio" (carga e desgarga), dado que estas são despesas que nada têm a ver com o ciclo da produção, dado que elas estão diretamente vinculadas ao ciclo da circulação, isto é, são despesas componentes do transporte: (a) quer sejam qualificadas como despesas de carreto, se este termo não for, efetivamente, sinônimo de frete, como decorre da interpretação da legislação específica do tributo, (b) quer sejam conceituadas como despesas acessórias de frete e, neste caso, aplicando-se as mesmas normas que disciplinam o principal (frete), também não integram a base de cálculo do IPI.

3º) Não é verdadeira data venia, a premissa adotada pelo parecerista, segundo a qual o contrato de compra e venda entre a produtora e a distribuidora obedecia à cláusula FOB, pois, nos contratos de venda da fiscalizada, está dito que a distribuidora comprará os produtos pelos preços da tabela previamente por aquela organizada.

Se nas vendas da fiscalização "as despesas acessórias de frete manuseio", visando à cobertura dos custos dos serviços efetuados com a carga e a descarga dos produtos e dos respectivos vasilhames são debitadas separadamente nas notas fiscais, ou seja, se são efetivamente ressarcidas pelo adquirente dos produtos; esse fato prova, por si só, que as vendas da autuada jamais se enquadrariam na modalidade FOB, a qual tem por pressuposto justamente a não cobrança de qualquer parcela até a entrega do produto ao transportador.

Concluindo, entendo que se as "despesas de manuseio" com os vasilhames cheios ou vazios integram as despesas de transpor-

7.

te, no caso especial ou atípico de venda de bebidas: sejam elas con-
sideradas despesas de carreto, sejam entendidas como acessórias de
frete, não podendo integrar a base de cálculo do IPI, visto que as
despesas de transporte, quando destacadas na nota fiscal se excluem
da base de cálculo e no caso da fiscalizada, o transporte é contra-
tado pelo adquirente dos seus produtos, sendo dele a responsabilidade
de com as despesas de manuseio. Portanto, se alguém por ele(o trans-
portador, o vendedor ou qualquer outro) com elas arcar transitoria-
mente, deverá delas se ressarcir, constituindo-se em parcelas total-
mente distintas do preço de venda do produto e, sendo destacadas no
documento fiscal de venda, não integram a base de cálculo do IPI,
como previsto no art. 63, § 1º, do Regulamento do IPI.

Em face de todo o exposto, meu voto é pelo não provi-
mento do Recurso Especial. *h,*

Brasília-DF, em 25 de abril de 1988.

H. Br. Lobo
HAROLDO BRAGA LOBO - RELATOR