



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16/07 / 1997
C	stoluntino
	Rubrica

Processo : 10320.001667/86-12
Sessão de : 25 de março de 1993
Acórdão : 201-68.855
Recurso : 84.107
Recorrente : CERVAMAR - CERVEJARIA MARANHENSE S/A
Recorrida : SRRF/3ªRF em Fortaleza - CE

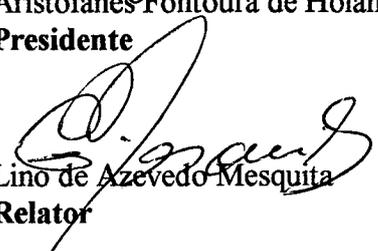
IPI - BASE DE CÁLCULO - Frete cobrado dos adquirentes dos produtos. Somente o valor excedente aos níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviços semelhantes (art. 63, § 1º, inciso III, do RIPI/82), é acrescido à base de cálculo. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CERVAMAR - CERVEJARIA MARANHENSE S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para restabelecer a decisão de 1ª instância, nos termos do voto do relator.** Ausentes os Conselheiros Henrique Neves da Silva e Domingos Alfeu Colenci da Silva Neto.

Sala das Sessões, em 25 de março de 1993


Aristófanês Fontoura de Holanda
Presidente


Lino de Azevedo Mesquita
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso, Selma Santos Salomão Wolszczak, Antonio Martins Castelo Branco e Sarah Lafaeyete Nobre Formiga (Suplente).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855
Recurso : 84.107
Recorrente : CERVAMAR - CERVEJARIA MARANHENSE S/A

RELATÓRIO

Conforme “ Termo de Esclarecimentos” que inaugura o presente, a firma acima identificada foi intimada a prestar as informações ali solicitadas, relacionadas com as despesas cobradas a título de “ fretes” , bem como a justificar ditos fretes quando debitados à empresa REVEL-Revendedora de Bebidas Ltda.

Prestados os esclarecimentos e realizada a fiscalização, foi instaurado o “Termo de Encerramento da Ação Fiscal” , no qual se declara que o tributo fiscalizado é o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI; o período abrangido compreende janeiro/83 a junho/86; detalhe dos exames realizados e, como “ infração apurada” , está dito que a empresa, no período indicado, reduziu indevidamente o imposto devido, excluindo da base de cálculo do referido imposto valores cobrados dos adquirentes de seus produtos e lançados destacadamente nas notas fiscais de saídas como “despesas acessórias por conta do destinatário-FRETE” , com indicação dos percentuais desses valores sobre a receita bruta, em cada ano.

Os valores cobrados a título de frete, segundo o referido Termo, são lançados em uma conta de receitas operacionais, código 123.4 - Despesas que comprovassem a efetivação das mesmas. Segue-se um exemplo de lançamento a débito da empresa REVEL, a qual teria transportado a totalidade dos produtos por ela adquiridos, como se comprova por cópias de notas fiscais anexas.

Indicada a importância que teria deixado de ser recolhida a título de IPI, é formalizada a exigência pelo Auto de Infração de fls. 14, com a descrição dos fatos acima referidos, dando-se como dispositivos infringidos os arts. 65, inciso. I, “ b” , e inciso II, “ c” ; 63, inciso II e parágrafo 1º; 107, inciso II; e 112, inciso IV, do Regulamento do referido imposto, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82. Como penalidade aplicável, a prevista no art. 364, inciso II, do mesmo regulamento.

Segue-se a relação dos Termos, Quadros Demonstrativos e Documentos (original ou cópia) que instruem e fazem parte do referido auto de infração, às fls. 03 a 498.

4



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Em impugnação tempestiva, a atuada, depois de destacar os fundamentos da denúncia fiscal, diz que, para fazer penetrar o produto de sua fabricação no mercado, fez adquirir uma frota de caminhões (documentos anexos) e, mediante contrato com suas distribuidoras, entregou dita frota às mesmas, mediante a obrigação de pagar o transporte do produto da fábrica aos seus respectivos estabelecimentos comerciais, o que caracteriza o frete ora glosado pelo Fisco e por ele adicionado à base de cálculo do IPI, sob os seguintes fundamentos: a) alto percentual desses valores, em relação à receita bruta; b) falta de registro na escrita comercial; c) que a REVEL transportou a quase totalidade dos produtos adquiridos da atuada em veículos de sua propriedade, pagando despesas de frete.

Nenhuma dessas acusações, mesmo que procedentes, constituem pressuposto para desnaturar legalmente a Receita do Frete, que somente seria comprovada (a denúncia) se não realizado o transporte, o que, absolutamente, foi contestado pelo Fisco.

As quantidades lançadas nas notas fiscais de venda examinadas correspondem ao produto fabricado e saído do seu estabelecimento industrial.

Apóia-se a acusação na mera alegação, sem qualquer base concreta, de que “a exclusão das despesas relativas a Fretes constituiria um artifício para reduzir o valor do imposto a recolher”.

O fato de haver a REVEL-Revendedora de Bebidas Ltda. transportado o produto adquirido em veículos de sua própria frota não altera a situação. Segue-se a transcrição de cláusula contratual da impugnante com REVEL sobre esse fato.

O fato de terem sido utilizados veículos da distribuidora, estranhos à frota fornecida pela impugnante, no transporte do produto adquirido pela referida distribuidora não interfere no aspecto, no que respeita às despesas com frete, eis que REVEL é obrigada, por contrato, a utilizar os caminhões da atuada, fato que pode ser comprovado com a confrontação dos valores lançados nas notas fiscais da atuada e pagos pela distribuidora, nas suas respectivas contabilidades.

Invoca, em seguida, disposições legais e regulamentares, inclusive do Código Tributário Nacional, sobre a base de cálculo do imposto então vigente, sempre no sentido de que nela não se incluem as despesas efetivamente realizadas a título de transporte (frete), como é o seu caso. Isso para enfatizar que as notas fiscais referidas, mencionadas ou apreendidas pela fiscalização para instruir o feito, todas elas atendem rigorosamente, ao preceituado na lei e no regulamento sobre as condições para a exclusão das despesas de frete da base de cálculo.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Se existem notas fiscais sem destaque de despesas do frete, “ é devido que assim se procedeu pela circunstância de que o transporte do produto foi custeado pela adquirente, sem contrato de distribuição com a atuada. Vale dizer: o comprador não tem vínculo de dependência com a indústria vendedora” . A entender assim, como se posicionou a fiscalização, constitui-se verdadeiro despautério.

Finalmente, necessário é que se diga, regra geral, a empresa somente vende o produto de sua fabricação, não estando incluídos no preço da operação valores referentes a vasilhames e grades que a empresa adquire exclusivamente para os seus serviços inerentes, inclusive o preço do frete corresponde ao transporte do produto ao distribuidor e a volta do vasilhame para a fábrica, conforme documentos anexos.

Requer, afinal, seja procedido perícia em seu estabelecimento para o fim de determinar se o resultado da produção-venda-estoque, no período fiscalizado, não corresponde ao volume de produtos registrados nas notas fiscais reportadas pela fiscalização.

Instruem a impugnação os documentos e demais elementos invocados pela defendente (fls. 509/714). Informação fiscal, conforme sintetizamos.

É contestada a afirmação de que o transporte dos produtos foi feito em veículos de propriedade da impugnante, já que, dos 109 certificados de propriedade dos veículos anexados à guisa de comprovação, 47 são de propriedade da Cervejaria Nordestina S.A. e cerca de 20 não são caminhões.

Diz que a REVEL (Distribuidora) adquiriu, no período de janeiro a dezembro de 1983, 31,57% de toda a produção da atuada e transportou todo o produto adquirido em veículos próprios, fatos comprovados através das notas fiscais correspondentes.

É verdadeira a afirmação de que os veículos adquiridos pela impugnante são colocados à disposição das Distribuidoras, mas, pelos contratos correspondentes, estas ficam obrigadas pelas despesas decorrentes do uso dos veículos, conforme cláusula que é transcrita.

E estando assim obrigadas, claro está que os valores lançados nas notas fiscais a título de frete não passam de artifício para subfaturar o valor tributável de seus produtos.

Por outro lado, as Distribuidoras se obrigam a futuramente comprar os veículos nos preços e prazos estabelecidos nos contratos (cláusula transcrita).



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Outro fato para o qual é chamada a atenção diz respeito “à desproporcionalidade existente entre o Custo dos Produtos Vendidos, a Receita Líquida da Venda dos Produtos e a Receita de Despesas Recuperadas”, conforme demonstrativo numérico com os respectivos valores, no período.

Invocando as Declarações de Rendimentos da impugnante, diz que esta, ao preencher o Quadro 10 do Formulário I, lança no item Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria o valor total cobrado dos adquirentes dos produtos nas notas fiscais, isto é, os valores lançados como Vendas e os lançados como Despesas Recuperadas, o que comprova que realmente os valores lançados destacadamente nas notas fiscais como Fretes e lançados na contabilidade como Despesas Recuperadas, têm a mesma origem, que é a Venda dos Produtos.

A impugnante, para reduzir o valor a recolher do IPI cobrado dos adquirentes, lança destacadamente nas notas fiscais de venda, como Despesas Acessórias por Conta do Destinatário-Frete, valores indevidamente excluídos da base de cálculo do imposto.

A respeito das comunicações feitas ao CIP, sobre o “preço em vigor”, são transcritas as relativas a 10-02-84 e 02-04-84, e, analisando os mesmos, em cotejo com notas fiscais, diz que os preços informados coincidem exatamente com os das notas fiscais emitidas corretamente, isto é, sem destaque de Despesas de Frete; entretanto, os valores da base de cálculo e do IPI, nas notas fiscais emitidas com destaque de Despesas de Frete, correspondem a apenas 1/3 das daquelas emitidas corretamente.

Pede a manutenção integral do feito.

Segue-se, às fls. 789, despacho interlocutório determinando a realização de uma diligência, nos termos em que leio.

Em resposta, o auditor fiscal declara ser impraticável a realização da diligência determinada, pelas razões ali expostas (fls. 789/789v).

Nova diligência é determinada, cujos quesitos e respectivas respostas leio às fls. 793/795.

Com a reabertura do prazo de impugnação, comparece a autuada novamente aos autos com as alegações que resumimos.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Diz que tais dispositivos são normativos e que sua infringência não implica diferença do montante do tributo, mas apenas dizem respeito ao momento do lançamento e respectivo documento, etc.

Discorre sobre as regras da base de cálculo do IPI e que, fora delas, não há exceção na lei nem nos regulamentos.

Diz que a autuada calcula corretamente o imposto sobre o valor da operação.

No caso em exame, está havendo um “arbitramento” do imposto. O auto não se atém a essas regras, criando outras que não são previstas.

Invoca e transcreve trecho do Acórdão nº 104-2.280, sobre o princípio da estrita legalidade do lançamento e diz que a diligência enquadra o autuado, de forma precisa, como tendo infringido o art. 63, parágrafo 1º, inciso III (*caput*) e incisos IV e V, comprovadamente.

Na citada diligência, a fiscalização levou em conta, para excluir da tributação, o frete efetivo da mercadoria e o valor do vasilhame necessário à comercialização.

Diz que as mais recentes decisões deste Conselho sobre a matéria, pelas suas 1ª e 2ª Câmaras, como também pela Câmara Superior, excluem a carga e a descarga do valor tributável e invoca e transcreve o voto do saudoso Conselheiro Haroldo Braga Lobo, consubstanciado no Acórdão CSRF nº 0275, de 25-04-88.

Finalizando, entende que os autuantes deixaram de especificar a modalidade, dentre as citadas no art. 63, que teria sido infringida; diz que várias diferenças apontadas constituem apenas “indício de anormalidade”, mas, por si só, não revela infração à legislação do imposto e que lançaram imposto sobre base de cálculo não prevista na lei, etc.

Em resumo, a referida decisão restabelece o critério adotado, pela fiscalização anteriormente levada a efeito, e encerrada em 24-10-83, exigindo tão-somente o imposto sobre “o excesso de frete cobrado na notas fiscais”, conforme previsto nos incisos III e IV do parágrafo 1º do art. 63 do RIPI/82. Isso com base no resultado da diligência e nos cálculos efetuados pelos seus autores. Por isso é que, na consideração final, declara que “submetido o valor do frete em discussão às regras do art. 63, parágrafo 1º, inciso III, parte inicial, e incisos IV e V, determinou a tributação da diferença, com julgamento parcialmente procedente da impugnação”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Tendo em vista que a parcela excluída excedia o limite de alçada, subiram os autos para apreciação do Superintendente Regional da Receita Federal em recurso *ex-officio*.

A referida autoridade faz um longo retrospecto do feito com destaque dos aspectos que julga relevantes e, após, passa a entrar na “análise” do mesmo.

Diz que a discussão está centrada no parágrafo 1º do art. 63 do RIPI/82, que autoriza a exclusão das despesas de transporte nas condições ali estabelecidas. Tais despesas podem ser excluídas quando escrituradas em separado na nota fiscal.

O impugnante entende que pode ser excluído qualquer valor, desde que a título de transporte e escriturado em separado.

Esse entendimento não está correto. O que pode ser excluído são as “despesas” de transporte e que possam ser comprovadas. Sua escrituração em separado na nota fiscal não é suficiente.

A autoridade julgadora (DRF), entendendo não estar correta a capitulação legal simplesmente no parágrafo 1º do art. 63, sem relacionar qual dos incisos (I a V) determinou diligência cujas respostas induziram a uma nova capitulação: art. 63, parágrafo 1º, incisos III (primeira parte), IV e V.

Segundo as respostas aos quesitos da diligência, a cobrança das despesas de transporte teria sido feita pela aplicação de percentuais (1ª parte do inciso III); a soma das despesas anualmente cobradas nas notas fiscais, a título de transporte, é maior do que a soma para terceiros, acrescidas das despesas próprias de transporte (incisos IV e V); a diferença entre a primeira e a segunda excede os 20%.

Do levantamento da diligência foi feito o Quadro de fls. 796, cujos valores foram adotados na decisão do Delegado da Receita Federal. Todavia, verifica-se que houve falha no citado quadro, ou seja, nos anos de 1983 e 1984, a diferença entre a soma das despesas anualmente cobradas nas notas fiscais, a título de transporte, e a soma dos valores pagos a terceiros, acrescida das despesas com o transporte próprio, “não excede os 20% da segunda soma”, excesso que somente se verifica no ano de 1985.

Segue-se um demonstrativo numérico do afirmado.



Processo : 10320.001667/86-12

Acórdão : 201-68.855

Mas não foi observado na diligência, na elaboração do quadro, que as despesas de transporte não podem exceder os níveis normais praticados no mercado. Por outro lado, os excessos devem ser verificados mês a mês e não anualmente, como foi feito, sob pena de se aviltar a correção monetária, em prejuízo da Fazenda. Também o que se deveria tributar, uma vez excedidos os 20%, era “toda a diferença” e não apenas a parte excedente, como foi feito.

Voltando ao preço de mercado, invoca comunicação do CIP sobre os preços máximos ao revendedor, inclusive no que respeita ao carreto, em determinada data.

Fala sobre a interdependência que, “embora não alegada”, deve ser lembrada, “para reforçar a argumentação” .

Os autuantes glosaram os valores cobrados como frete, cujas despesas não foram comprovadas, conforme demonstrativo numérico (fls. 927).

Diz que a empresa foi autuada porque não observou que, para que as despesas de frete cobradas em separado nas notas fiscais pudessem ser excluídas, teriam que ser comprovadas. A falta dessa comprovação significa que elas não existiram e que o preço da operação fora artificialmente alterado, “o que nos leva ao mesmo art. 63, porém, ao seu inciso II”, do *caput* (não do parágrafo 1º), que poderia também ter sido citado pelos autuantes.

Contestado o artifício, os autuantes aplicaram um método correto e prático para restaurar a base tributável, utilizando os números constantes das notas fiscais, dentro do raciocínio de que o que foi cobrado do comprador é o preço pelo qual o produto foi vendido, com o imposto correspondente.

Concorda com o cálculo por estimativa adotado pelos autuantes, com o cálculo “por dentro”, como demonstra.

Comentando o invocado e transcrito voto do saudoso Conselheiro e Presidente Haroldo Braga Lobo (na decisão do Delegado Receita Federal), diz que o mesmo não se aplica à hipótese e, *en passant*, ironicamente, diz que, no referido voto, “a palavra despesa é mencionada 34 vezes” (esquece que o referido voto, com cerca de 12 páginas datilografadas, versa precisamente sobre “despesas” (transporte, carreto, manuseio, despesas acessórias, etc.) e que a assertiva em nada concorre para reforço de sua tese).



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

No que se refere à modalidade da operação, diz que a autuada entrega os seus caminhões às suas distribuidoras. Estas se obrigam pelas despesas decorrentes do uso e a comprá-los ao final. E que os autuantes consideram inconcebível que, em tal hipótese, ainda tenham que arcar com o custo do frete. Destaca, como exemplo, o caso de sua principal distribuidora, a REVEL.

Outro ponto bem colocado pelos autuantes - prossegue - foi a desproporcionalidade entre o Custo dos Produtos Vendidos, Receita Líquida de Venda dos Produtos e Receita de Despesas Recuperadas, conforme Quadro Comparativo de fls. 717.

Conclui reiterando que o aspecto fundamental da questão é a não comprovação das despesas cobradas em separado na nota fiscal; que o destaque do frete foi usado apenas como artifício para reduzir a base de cálculo e que o lançamento inicial, no auto de infração, está correto, sendo incabíveis os reparos que lhe foram feitos pela decisão do Delegado da Receita Federal, cuja decisão é reformada, para julgar procedente o lançamento inicial (Auto de Infração de fls. 14).

Em exaustivo arrazoado (Recurso de fls. 960 a 993, além da documentação que o instrui), a autuada apela para este Colegiado, com as alegações que sintetizamos.

Na descrição dos fatos desde o início da fiscalização, lembra que a recorrente, ao ser intimada a prestar os primeiros esclarecimentos, invocou o amparo do art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN, pois a Fiscalização do IPI, em exame anterior, encerrado em 24-10-83, concluiu pela legitimidade da cobrança das despesas de frete até os valores previstos nas Tabelas NTC, autuando-a pelo excesso de frete, com fundamento no art. 43, parágrafo 1º, incisos III e IV do RIPI/79, correspondente, hoje, ao art. 63, parágrafo 1º, incisos III e IV do RIPI/82. Assim se foi exigido pela fiscalização que “fosse tributado o excesso”, mantida a exclusão do não excedente, disso decorre verdadeira manifestação com a prática fiscal no que se refere ao valor tributável” e com a orientação expressa, em face da observação dos anexos 01 a 04 do auto de infração lavrado em 24-10-83, de que “os dados foram extraídos das notas fiscais de venda. A diferença de frete foi apurada com base nas tabelas do mês respectivo”.

Ignorando esse critério, foi lavrado o presente auto de infração que adotou outro critério de apuração e conseqüente lançamento.

5



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Segue-se a descrição dos fatos até a decisão final do Superintendente da Receita Federal, cujos tópicos principais são transcritos.

Examinando a questão de “direito”, e em preliminar ao mérito, diz que o Superintendente, ao mudar a orientação consubstanciada na ação fiscal anterior, encerrada em 24-10-83, orientação esta que foi ratificada na presente decisão, do Delegado da Receita Federal, está, “ex-officio”, alterando o critério jurídico adotado na atividade administrativa de lançamento, visto que a mesma Fiscalização específica do tributo (IPI), interpretando as mesmas normas legais e à vista dos mesmos contratos, conclui pela legitimidade da cobrança até os limites dos valores dos fretes cobrados pelo mercado e constantes das Tabelas do NTC, exigindo a diferença entre o valor destacado nas notas fiscais e o constante daquelas tabelas.

Invoca e transcreve a regra do art. 146 do CTN, sobre a modificação nos critérios adotados no exercício do lançamento.

Ainda em preliminar, diz que houve cerceamento do direito de defesa, visto que, no presente auto de infração, foi dado como infringido o disposto no inciso II e no “caput” do art. 63, que dá como valor tributável “o preço da operação”, sem indicar qualquer dos incisos específicos sobre as despesas de frete, constantes do parágrafo 1º desse art. 63 (incisos I a V), pelo que impossibilita uma defesa ampla.

Todavia, entendendo que a questão também pode ser decidida no mérito, em seu favor, e sendo de grande interesse a solução do litígio, invoca o disposto no parágrafo 2º do art. 249 do Código de Processo Civil e prossegue sua defesa.

Descrevendo a sua condição de indústria nova, sua localização, a necessidade de servir num raio de ação de centenas de quilômetros e, sobretudo, a de enfrentar a concorrência de duas empresas gigantes do setor, fala sobre a modalidade de distribuição de seus produtos que teve que adotar, mediante a aquisição de uma frota de veículos e a sua entrega aos distribuidores, mediante o pagamento de um frete (aluguel), calculado com base na retirada de bebidas da fábrica, cujo frete seria debitado nas próprias notas fiscais, por ocasião do transporte das bebidas adquiridas à fábrica, devendo a distribuidora alocar os veículos cedidos preferencialmente para esse transporte.

Esse valor debitado nas notas fiscais, no campo destinado às despesas acessórias de frete, visava retribuir parte das despesas com a frota de veículos, mais precisamente aquelas despesas com investimento na frota de veículos e sua depreciação.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

A decisão recorrida, embora nela se confirme a efetiva entrega aos distribuidores de mais de uma centena de veículos, não se apercebeu da natureza do valor debitado nas notas fiscais e partiu da falsa premissa de que as despesas de frete da recorrente se resumiam em “despesas com manutenção dos veículos” (pneu, óleo e gasolina), “esquecendo-se da principal despesa com o transporte, que é o enorme custo do aporte de capital para aquisição desses veículos e sua diuturna depreciação”. Por outras palavras: a decisão em causa confundiu “despesas com o transporte”, que é o que a lei autoriza a excluir da base de cálculo do IPI, quando debitada em separado na nota fiscal, com as despesas de manutenção de veículos”.

São desenvolvidas considerações em torno da premissa de que “ não é o nome (no caso, frete ou carroto) que identifica uma parcela, mas a sua natureza, a razão de ser de seu pagamento”. De qualquer sorte, qualquer que fosse a natureza da despesa debitada na nota fiscal, mesmo a título de aluguel, além de não se acharem sujeitas ao IPI, todas tinham vinculação direta com as quantidades de bebidas transportadas, distância percorrida, etc.

Seguem-se considerações sobre a operação econômica tributada pelo IPI, que é a produção e nem tudo que seja cobrado na saída do produto integra a base de cálculo do imposto, “ dado não se conter na substância econômica do fenômeno tributado”. As parcelas incluídas devem integrar o ciclo da produção.

Do mesmo modo, o documento utilizado para a cobrança do valor ajustado (recibo, nota fiscal, fatura, etc.) ou o parâmetro utilizado pelos contratantes para o cálculo do valor a ser pago não alteram a natureza do valor pago, são ineficazes para transformar tal valor em base de cálculo do imposto, e muito menos em preço de mercadoria, como fez a Fiscalização.

Depois de tecer considerações sobre suas relações e procedimentos com sua maior distribuidora - REVEL - Revendedora de Bebidas, em face do contrato firmado (cópia anexa), diz que a Fiscalização apresenta como pretense indício de fraude o fato de que, no ano de 1983, 31,57% das intituladas despesas acessórias de frete foram devidas à referida empresa; ocorre que, nesse ano, ela foi a distribuidora de quase 50% das cervejas vendidas, sintomaticamente, silencia a fiscalização sobre os dados de 1984, 1985 e 1986, também fiscalizados, quando esse percentual se reduziu para 20,29%, 10,82% e 16,04%, respectivamente.

Verifica-se ainda que a Fiscalização alegou que os valores destacados como fretes estavam acima dos estabelecidos pelo CIP.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

A lei estabelece para a hipótese (art. 63, parágrafo 1º, inciso III, do RIPI/82) que as despesas de frete com o transporte próprio não poderão exceder os níveis normais de preços em vigor no mercado local. Pois a tabela dos órgãos sindicais do transporte, que é adotada como parâmetro pela citada legislação, engloba outras parcelas, abrangendo também o carreto (inclusive carga e descarga, como reconhecido por este Conselho e pela Câmara Superior); a decisão recorrida ainda reconhece que se a cobrança das despesas fosse feita por percentuais ou valores fixos (do que, aliás, ela discorda, contrariando o resultado da Diligência Fiscal de fls. 796), somente em 1985 seria atingido o marco e a recorrente estaria obrigada a recolher o tributo sobre o que excedesse a 20% da diferença.

A diferença apontada na diligência fiscal e constante do Quadro de fls. 798 “não tem origem na desobediência à orientação decorrente da ação fiscal encerrada em 24-10-83”, mas do fato de que, como toda a carga e descarga é feita por pessoal da fabricante (saída e regresso), também se encontram embutidos nos valores cobrados as despesas acessórias do frete-manuseio, cujo direito à exclusão tem sido reiteradamente reconhecido por este Conselho e pela Câmara Superior.

A recorrente está certa de que, se o montante destacado nas notas fiscais vier a ser considerado um misto de aluguel da frota de veículos (remunerando os encargos com a aquisição e depreciação) e prestação de serviços (frete-manuseio), não será alcançada pela incidência do IPI, dado que o nome da despesa, documento de registro e parâmetro para cobrança, na ausência de disposição expressa de lei, não têm a virtude de transformar ditas parcelas em preço, sujeito ao imposto.

Se for considerado como valor de transporte o frete mais o carreto também estará: a) inteiramente excluída da base de cálculo, já que a mesma remunera parte do custo de frete (encargos com a aquisição e depreciação) e o carreto (carga e descarga dos vasilhames); b) parcialmente excluída, se for comparado com os valores das Tabelas NTC, referentes exclusivamente ao frete. Nesse caso, só haverá imposto sobre os 20% excedentes, e apenas pelo excedente, o que somente ocorreu no exercício de 1985.

Se, por absurdo e *ad-argumentandum*, houvesse cogitação de acolhimento da decisão do Sr. Superintendente, tal decisão teria que ser declarada nula, por ofensa ao princípio consubstanciado no art. 146 do Código Tributário Nacional; e, ainda, nula, por cerceamento do direito de defesa, visto que os autuantes, embora tenham capitulado a infração do art. 63, parágrafo 1º, do RIPI/82, não indicaram quais as modalidades ali especificamente disciplinadas (incisos I a V) foram infringidas.

Pede provimento do recurso.

É o relatório.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LINO DE AZEVEDO MESQUITA

Do exame dos autos, conforme relatado, a recorrente ajustou com as distribuidoras dos seus produtos em tela - com vistas a proporcionar, a elas, condições de transporte adequadas na entrega dos produtos aos pontos (adquirentes varejistas) e permitir transporte adequado aos seus vendedores - a entrega de uma frota de veículos, a ela pertencentes e a outras empresas do grupo econômico, para utilização exclusivamente no exercício da distribuição de seus produtos.

No contrato de empréstimo dos veículos pela recorrente às contratadas, a fls. 509, é avençado: “A despesa de transporte relativa a frete e carreto será debitada a Contratada em cada operação de venda, só podendo ser utilizado no transporte do produto de fabricação da Contratante os caminhões fornecidos por esta à Contratada, que não se eximirá da obrigação de pagar em caso de utilizar veículos estranhos à frota fornecida pela Contratante”. (grifamos).

Em razão disso, a recorrente cobrava das distribuidoras um valor correspondente a frete e carreto das mercadorias (este pela carga e descarga).

A autoridade fiscal, de acordo com o Auto de Infração, por não admitir a cobrança dessas despesas de frete, cobradas em separado nas notas fiscais, fez incidir sobre parte desses fretes o IPI, por considerar que o excesso ao por ela admitido constituíam em despesas acessórias componentes da operação.

Diga-se, aqui, de passagem, como notou a autoridade singular, que os agentes fiscais não explicitaram o porquê de aceitarem parte dessas despesas a título de frete. A autoridade singular não conseguiu conhecer a razão disso, nem mesmo com a diligência que mandou proceder. Os autos não nos permite conhecer, nem mesmo deduzir se a parte admitida pela autoridade lançadora, como despesas acessórias, corresponde ao valor dos fretes que o CIP indica nos demonstrativos de preço, por ele autorizados, ou se esses fretes correspondem ao carreto (carga e descarga).

Como se verifica dos autos, a autoridade preparadora e julgadora em primeira instância - o Delegado da Receita Federal em São Luiz - MA mandou proceder a diligência, conforme Despacho de fls. 789, a fim de que:

a) fossem relacionadas as Notas Fiscais, por mês de emissão, e a empresa adquirente dos produtos;



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

b) fosse apurado o frete a que tem direito a autuada, levando em conta a tabela publicada pelo Sindicato dos Transportadores de Carga;

c) fosse feito o cálculo do levantamento fiscal originário, abatendo o frete apurado.

Em virtude dessa diligência, a autoridade focalizada - Delegado da Receita Federal - proveu, em parte, a impugnação, para reduzir a exigência do valor dos fretes excedentes à citada tabela do Sindicato dos Transportadores de Carga, de modo que o IPI exigido incidisse apenas sobre o excedente a essa tabela.

O Superintendente da Receita Federal, em Fortaleza, reformou a decisão apontada, para restabelecer a exigência constante do Auto de Infração, ao fundamento, em resumo, como relatado, de que a empresa não comprovou as despesas de frete cobradas em separado nas notas fiscais.

Assim, o cerne do litígio cinge-se a saber se a cobrança pela recorrente, a título de frete e carreto, pelo manuseio das mercadorias na carga e descarga e pelo fato de as distribuidoras utilizarem no transporte do estabelecimento da recorrente, para os seus depósitos e destes para os revendedores, bem como se utilizarem de veículos da recorrente nas visitas e vendas, a que se refere a denúncia fiscal são ou não excluídas da base de cálculo do tributo.

Isto posto, passo a votar.

I - Da vinculação dos valores em litígio ao item transporte.

Tenho que os valores destacados nas notas fiscais no período de janeiro/83 a junho/86 em parcela separada e objeto do presente litígio estão intimamente vinculados ao transporte dos produtos aí incluídos, às despesas com retorno, carga e descarga (o chamado frete manuseio).

Como se verifica dos autos, a recorrente, com o propósito de resolver o importante e imprescindível meio de distribuição dos seus produtos, vital ao setor, em face das razões que expõe, entregou a recorrente aos seus distribuidores, mediante contrato, “uma frota de veículos para o mencionado fim; mediante o pagamento de um frete (aluguel, indenização, retribuição das despesas ou equivalente), calculado com base na retirada de bebidas da fábrica e que seriam debitadas nas respectivas notas fiscais”, até porque os veículos (frota composta de caminhões de carga e automóveis destinados a visitas e venda aos varejistas) se encontravam de posse dos distribuidores na distribuição aos varejistas.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

Consoante uma das cláusulas do contrato focalizado, avençado entre a recorrente e as distribuidoras:

“A despesa de transporte relativa a Frete e Carreto será debitada em cada operação de venda, só podendo ser utilizada no transporte de produto de fabricação da contratante os caminhões fornecidos por esta à contratada, que não se eximirá da obrigação de pagar em caso de utilização de veículos estranhos a frota fornecida pela contratante”. (o grifo não é do original).

Assim, o valor debitado nas notas fiscais, como despesas necessárias de frete, representava, sem dúvida, contrapartida da cessão da frota de veículos e sua conseqüente depreciação pelo uso; mas o certo é que o referido valor tinha vinculação direta com o transporte dos produtos (proporcional às quantidades transportadas e às distâncias percorridas), aí compreendidas as despesas de carga, descarga e manuseio (itens estes cuja exclusão da base de cálculo, como componente de transporte, é reconhecida por este Conselho e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais).

As despesas de manutenção dos veículos, suportadas contratualmente pelas distribuidoras - e que tanto impressionou os autuantes na denúncia - dizem respeito exclusivamente ao abastecimento (gasolina, diesel e óleo) e aos pneus, que pouco ou nada representam frente ao desgaste pelo uso e ao custo do aporte de capital para aquisição dos veículos e sua permanente depreciação.

De ressaltar que o principal motivo que levou a recorrente a adotar a referida modalidade foi justamente a questão crucial da distribuição, ou seja, o transporte dos produtos do distribuidor para as centenas de varejistas espalhados por aquela vastíssima região e dos precários meios de transporte.

II - Da não-incidência do IPI sobre as parcelas cobradas na modalidade indicada.

Ainda que tal parcela tenha sido registrada pela recorrente na sua escrita contábil a outro título contábil, sob outra denominação que não fretes ou ressarcimento, não poderá, pela sua natureza, estar sujeita ao IPI ou compor a base de cálculo do tributo, visto que não se caracterizam como receitas oriundas dos produtos vendidos, nenhuma relação guardam com o custo da produção, com o preço dos produtos ou integram o preço da operação.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

A inclusão de ditos valores nas notas fiscais, em parcela destacada, como forma de retribuição do investimento do veículo e dos chamados fretes de manuseio (carreto) não autoriza-a sobre os mesmos fazer incidir o imposto, a pretexto de que não se trata de transporte.

III - Hipótese de a recorrente, ela própria, realizar o transporte.

Para espantar qualquer dúvida quanto à natureza dos valores em questão, como vinculados ao transporte, quer se entendam como fretes ou retribuição pelo uso dos veículos pelas distribuidoras, é de se salientar que a recorrente, ela própria, com a frota de veículos que dispunha em poder das distribuidoras, poderia perfeitamente efetuar o transporte e a distribuição de seus produtos. Naturalmente, teria que debitar ao destinatário as despesas correspondentes, compreendidas as referentes à carga, transporte, descarga, retorno e manuseio. E, nesse caso, nenhuma contestação haveria quanto à caracterização de tais despesas como incluídas no item "transporte", excluídas da base de cálculo do IPI, atendidas as limitações da lei. Então, indagar-se-á se só pelo fato de ser o transporte realizado pela distribuidora, com os veículos da frota colocados à sua disposição pela recorrente ou mesmo em veículos de terceiros (v. cláusula contratual transcrita), indagar-se-á se esse transporte, por isso, estaria incluído na base de cálculo do IPI na saída da fábrica.

IV - Acusações comprovadamente contestadas.

Na denúncia fiscal e nos fundamentos da decisão recorrida da Superintendência da Receita Federal são feitas alegações que, no nosso compreender, não têm consistência.

É dito que o sistema de distribuição em causa, ou seja, a cobrança a título de frete, como remuneração do capital empregado na frota de veículos da recorrente entregues às suas distribuidoras cessaria de existir, uma vez integralizado o pagamento pelo distribuidor do valor do veículo.

Evidentemente que sob esse título nenhuma parcela poderia ser debitada ao distribuidor se ele, efetivamente, houvesse integralizado o pagamento do veículo nas condições avençadas.

Por isso que a fiscalização autuante buscou detectar a ocorrência desse fato, em relação à distribuidora REVEL, a maior delas, para denunciar que a mesma já havia adquirido toda a frota que lhe fora entregue. Todavia, comprovou a recorrente que a dita distribuidora apenas adquirira, até 01-01-83, três dos doze veículos a ela cedidos e, somente



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

quase 5 (cinco) anos após, ou seja, em 26-10-89, veio a integralizar o pagamento de mais três veículos; em 31-05-88, fez-se proprietária de mais dois; em 31-12-88 adquiriu mais um e, finalmente, em 31-12-88, devolveu as quatro restantes da frota que tinha em sua posse (vide Documentos a fls. 1001/1011).

As demais distribuidoras somente vieram a adquiri-los, ou mesmo a devolvê-los, em 1988 (Salvador e Fortaleza), em 1989 (Sergipe) e outras os detêm, nas condições do contrato (vide documentos anexos).

Dizem, ainda, os autuantes, que, em algumas notas fiscais, não há cobrança de fretes, fato que consideram como um dos fundamentos da exigência. Mas isso, ao contrário, é prova a favor da recorrente, visto que se referem precisamente aos casos de transporte não realizados por suas distribuidoras, tampouco para estas, por intermédio de terceiros. Não havia frete a cobrar.

A fiscalização autuante aponta como indicio de fraude o alto percentual de distribuição que coube à REVEL (31,56% das despesas a título de frete foram a ela debitadas em 1983). Provou a recorrente que essa distribuidora, no ano de 1983, fora a adquirente de cerca de 50% das vendas de cerveja. Mas, nos anos subseqüentes, isto é, de 1984, 1985 e 1986, as despesas cobradas se reduziram, respectivamente, a 20,29%, 10,82%, 16,04%, sem que o fato merecesse a atenção dos autuantes (documentos anexos aos autos).

No que diz respeito aos limites permissíveis para os valores debitados a título de frete (sobre os quais se falará mais adiante), os autuantes acusam a recorrente de ultrapassar os limites estabelecidos pelo CIP, ao passo que, na decisão recorrida do Senhor Superintendente da Receita Federal, está dito que “uma das condições que não foi observada no processo é a de que tais despesas não podem exceder os níveis normais praticados no mercado (art. 63, § 1º, inciso III)”. Mas, quer a denúncia inicial, quer a decisão recorrida, não acostam aos autos qualquer prova objetiva a respeito.

V - Os limites das despesas a título de frete, previstas na lei e seu parâmetro.

Dada como comprovada a natureza dos valores cobrados pela recorrente, como vinculados ao transporte dos produtos; ainda que debitados em separado na nota fiscal, somente estará excluída da base de cálculo do IPI a parcela que atender os limites estabelecidos na lei. O excedente comporá a base de cálculo.



Processo : 10320.001667/86-12
Acórdão : 201-68.855

E o parâmetro legal para estabelecer o cotejo são “os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviços semelhantes, constantes das tabelas divulgadas pelos órgãos sindicais de transporte” (art. 63, § 1º, inciso III, *in fine*).

Da decisão do Delegado da Receita Federal e dos termos da diligência determinada por essa autoridade, deduz-se que a recorrente cobrava das distribuidoras de seus produtos, a título de frete, valores fixados segundo percentuais fixos para unidade dos produtos vendidos (vide questionário nº 8 da Diligência de fls. 793).

Ora, se a lei estabelece expressamente um parâmetro, não há porque recorrer a outro, como sejam o CIP e a SUNAB, até porque as tabelas destes órgãos dizem respeito ao preço final de venda ao consumidor. E se delas consta o item frete, ele é fixado de uma maneira genérica, sem atenção às peculiaridades de cada produto. Já as tabelas dos órgãos sindicais, no caso específico, estabelecem os valores de frete, com base nas distâncias percorridas, carga e descarga, retorno, etc. No caso da recorrente, os produtos são transportados para até 1.500 km de distância em veículos de propriedade da recorrente, embora operados pelas distribuidoras.

Este Colegiado, como não poderia deixar de ser, em face da letra expressa da norma legal aplicável, vem se pronunciando reiteradamente pela prevalência da tabela dos órgãos sindicais, para efeito da base de cálculo do IPI.

E foi justamente com base nos níveis normais de preços em vigor no “mercado local” que os autores da Diligência de fls. 796 organizaram o levantamento que instruiu a decisão do Delegado da Receita Federal, reformada pela decisão recorrida.

É certo que pelo Quesito nº 17 dos itens da diligência determinada e pela resposta a ele dado pelos autores da execução da diligência, dá-se a entender que na organização do Quadro de fls. 796 e 797 foram levadas em consideração as despesas pagas a terceiros com fretes pela recorrente e o valor das despesas com transporte que ela própria efetua. É que os autuantes consideraram como despesas de frete pagas a terceiros o valor do frete custeado pela recorrente, consistente esse custeio na entrega de sua frota de veículos às distribuidoras.

Por isso mesmo é que a decisão recorrida diz que nessas condições, em face da legislação, a exigência somente se daria em relação ao ano de 1985, quando fora atingido o marco de 20% previsto no final do inciso IV do art. 63 do RIPI/82. Nesse passo, a decisão recorrida do Sr. Superintendente faz considerações que não se ajustam à lei e à jurisprudência reiterada deste Colegiado.



Processo : 10320.001667/86-12

Acórdão : 201-68.855

Assim é que não tem procedência a afirmativa por ela feita, que na aplicação do disposto no inciso IV, § 1º, do art. 63 do RIPI/82: a) a verificação das somas deverá ser mensal (mês a mês); e b) cobra-se o imposto pelo que exceder de 100% e não pelo que exceder de 120% da segunda soma.

No primeiro caso, porque é textual a determinação da lei: “apurar-se-á anualmente (por isso a diligência somente apurou até 31-12-85); no segundo caso, é pacífica e reiterada a jurisprudência deste Colegiado, no sentido de que a exigência recai sobre o que exceder dos 120%.

Reitera-se que no cálculo do imposto exigido, apurado pela diligência e organizado às fls. 796 e 797 (e sobre o qual a Manifestação Fiscal de fls. 864 é no sentido de que “está correto, e coerente”), foram levados em consideração os preços normais de frete em vigor no mercado local, segundo as tabelas dos órgãos sindicais de transporte.

Nos autos não há nenhuma prova concreta apresentada pelos autuantes, ou indicada pela decisão recorrida, de desrespeito a esses níveis.

A matéria em discussão, *ingenere*, é, pois, a base de cálculo do IPI para os produtos nacionais, que segundo o art. 63, inciso II, do RIPI/82, como regra geral, é o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

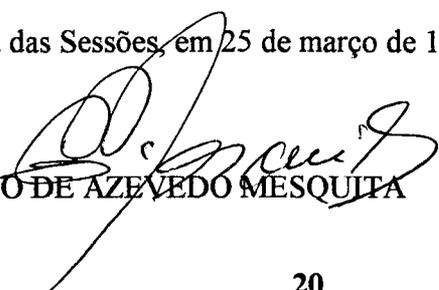
Mais especificamente, trata-se da exclusão ou não da base de cálculo dos fretes cobrados dos adquirentes, nas modalidades expostas no relatório e neste voto.

Trata-se, portanto, de matéria bem conhecida deste Colegiado.

A decisão do Senhor Delegado da Receita Federal em São Luiz - MA, reformada pela decisão do Sr. Superintendente em Fortaleza, bem apreciou a matéria e decidiu de acordo com as normas regulamentares indicadas e entendimento deste Colegiado.

São estas as razões, na esteira de reiterados julgados deste Colegiado, que me levam a dar provimento ao recurso para restabelecer a decisão de primeira instância, alterada pela decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 25 de março de 1993


LINÓ DE AZEVEDO MESQUITA