



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMVG.

Sessão de 31 de março de 1989

ACÓRDÃO Nº CSRF/02-0.296

Recurso nº RP/201-0.245

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FRATELLI VITA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

IPI - TRANSPORTE DE BEBIDAS - Desde que as despesas com transporte sejam escrituradas separadamente nas notas-fiscais, poderão deixar de ser incluídas nas debitas ao comprador ou destinatário (art. 63, § 1º do RIPI/82). O custo do transporte do vasilhame vazio, na mesma quantidade do vasilhame cheio, do distribuidor à fábrica, já está incluída 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 transpote de bebidas).

Nega-se provimento ao apelo.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido, em parte, o Cons. Roberto Barbosa de Castro, que provia, apenas, as despesas de carga.

Sala das Sessões (DF), em 31 de março de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


SEBASTIÃO BORGES TAQUARY-

RELATOR


MAURO GRIMBERG

- PROCURADOR DA FAZENDA NA-
CIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, ITAMAR VIEIRA DA COSTA, HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10580/016.850/86-99

RECURSO Nº: RP/201-0.245

ACÓRDÃO Nº: CSRF/02-0.296

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FRATELLI VITA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

R E L A T Ó R I O

O venerando acórdão recorrido (fls. 150/153) contém este minucioso relatório, de fls. 149/153, que leio e transcrevo, eis que o adoto, neste julgamento:

"Segundo apurou a Fiscalização da Receita Federal, a empresa epigrafada, no período de outubro/80 a agosto/81, cobrou, na venda de seus produtos, uma despesa acessória denominada "Carga e Distribuição", que foi contabilizada na conta 4050 - Receita com Carga e Descarga de Produtos, sub-conta 02-Carga e Distribuição, que não integrou a base de cálculo do IPI.

Indagada através do termo de esclarecimento datado de 24.10.85, a Empresa respondeu, em 29.10.85, que esta conta englobava "...o reembolso de despesas suportadas pelo esclarecimento para a consecução do transporte de seus produtos, mais incisivamente, referem-se a carga de produtos e descarga de vasilhame executados diretamente por funcionários da Empresa na consecução de transporte efetuado por firmas transportadoras..." e que estas cobranças eram feitas nas notas fiscais, na forma prevista no artigo 63, parágrafo 1º, e, segundo o critério determinado pelo art.63, parágrafo 1º, incisos III, IV e V, todos do RIPI/82.

Através de um novo Termo, datado de 15.05.86, solicitamos à Empresa que separasse as despesas com frete de terceiros das despesas com carga de produtos e descarga de vasilhames, no exercício de 1981.

Ao procedermos verificação mais detalhada na composição das receitas contabilizadas na conta de Receita de carga e Distribuição, constatamos o que se segue:

- 1 - As vendas da Empresa eram efetuadas da seguinte maneira:
 - a) até 30.04.81, por freteiros e transporte próprio a pontos de venda na cidade, nos supermercados e a domicílio, a revendedores Fratelli na cidade e no interior e a revendedores Brahma na cidade;
 - b) a partir de 01.05.81, as vendas passaram a ser realizadas apenas a revendedores.
- 2 - Quando as vendas eram realizadas a revendedores, a mercadoria era entregue na fábrica, posta em caminhão próprio do revendedor ou contratado pelo mesmo.
- 3 - A despesa acessória de Carga e Distribuição foi cobrada no período de outubro/80 a 15.08.81, sobre todas as vendas efetuadas, quer nas vendas de produtos entregues nos pontos de vendas (CIF), quer nas vendas de produtos postos no caminhão dos revendedores (FOB) e a única diferença existente estava no valor atribuído a esta despesa acessória, que até abril/81 era cobrada em valor superior para os freteiros (CIF) e em valor inferior para os revendedores (FOB).
- 4 - Em momento algum, as tabelas de preços praticados pela empresa e, conseqüentemente, as notas fiscais de venda por ela emitidas no período, apresentaram as despesas acessórias de transporte e seguro escriturados separadamente, por espécie, conforme previsto no § 1º, do art. 63, como condição para serem consideradas excluídas da base de cálculo do IPI.

A partir de agosto de 1982 até janeiro de 1985, a empresa cobrou dos adquirentes de seus produtos destacadamente, no corpo da nota fiscal, Despesa Acessória de Manuseio, valores estes que não

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

foram integrados à base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e que foram por ela registradas na conta Receita de Operações Sociais, subconta Receita de Frete e Manuseio.

A mencionada despesa acessória refere-se ao serviço de descarga de vasilhames vazios, verificação de suas condições de utilização e carga de produtos nos caminhões dos distribuidores que vêm pegar a mercadoria no pátio da Fratelli. O frete é todo efetuado pelas próprias distribuidoras adquirentes dos produtos, portanto sem custo para a empresa fabricante, já que o preço de venda da Fratelli é FOB-fábrica.

Em consequência, a Fiscalização autuou a Empresa por infração ao disposto nos artigos 58, inciso III, 60, inciso IV, 43, inciso III, e seu parágrafo 1º, 106, inciso II, alínea b, 111, inciso IV, e 189, todos do RIPI/79, aprovado pelo Decreto 83.263 de 09/03/79, confirmados nos artigos 55, inciso I, alínea b, e inciso II, alínea c, 63, inciso II, e seu parágrafo 1º, 107, inciso II, 112, inciso IV, e 222, todos do RIPI/82, aprovado pelo Decreto 87.981/82. O valor do IPI não recolhido conforme Quadros Demonstrativos de nºs 01 a 06, que fazem parte integrante do presente Auto de Infração, atingiu o montante de CR\$ 66.815.230,32 (sessenta e seis milhões, oitocentos e quinze mil, duzentos e trinta cruzeiros e trinta e dois centavos).

A fim de instruir convenientemente o Processo, a fiscalização solicitou várias informações à empresa que as respondeu convenientemente.

Dentro do prazo legal, a autuada apresentou impugnação ao Auto de Infração, razões à fls. 71/75, alegando, em síntese, quanto a doutrina, que:

I - Quanto às despesas acessórias de frete referente ao manuseio de carga e descarga que:

1. em termos doutrinários, todas as despesas de bitadas ao comprador incluem-se no preço da operação e, como tal, constituem base de cálculo para incidência do IPI;

2. entretanto, as despesas de transporte e seguro quando destacadas do preço da operação e lançados em separado no corpo da nota fiscal, excluem-se da base de cálculo do IPI, "ex-vi" do § 1º, do artigo 63, do RIPI/82;

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

3. a exclusão da base de incidência do IPI das despesas de transporte e seguro deve-se ao princípio da capacidade contributiva, de que deva-se investir o sujeito passivo da obrigação para efetivamente poder recolher aos cofres públicos o tributo devido;

4. ao contribuinte é assegurado excluir da base de cálculo do IPI, as despesas de transporte e seguro desde que satisfeitas as exigências e condições estabelecidas em lei.

Quanto ao mérito:

I - No tocante às despesas de transporte alega:

1. o transporte de mercadorias compreende 3 etapas; carga, condução e descarga;

2. no caso vertente, os transportadores efetuaram, apenas a condução, cabendo as despesas de carga e descarga ao fabricante, devido à necessidade de proteção ao produto;

3. a autoridade fiscal não pode ser conflitante no disciplinamento de conceitos sobre tributos que lhe cabe administrar, como entre eles o ISTR (Decreto-Lei nº 1.438/75, artigo 7º, § 3º, com a redação do Decreto-Lei nº 1.582/77 e o IPI (P.N. 32/84)).

Concluindo, esclarece, ainda, que as despesas ressarcidas pela impugnante em suas notas fiscais limitam-se aos custos de transporte e aos encargos de carga de seus produtos e descarga de caixa de garrafas vazias nos caminhões de empresas transportadoras que executam apenas a condução dos produtos da impugnante, arcando esta com o ônus destas atividades. Quanto a opção de não autorizar estas empresas de transporte de incluir em seus preços os valores correspondentes à carga e à descarga decorre da natureza dos produtos fabricados e da necessidade de proteção dos mesmos.

Informa, também, que os preços praticados pela impugnante estão de acordo com os fixados pelo CIP (Conselho Interministerial de Preços), e, finalmente, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Informação fiscal às fls. 79/80, esclarece que a empresa, em questão, foi autuada por não ter incluído na base de cálculo do Imposto sobre Produ-

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

dos Industrializados, valores cobrados dos seus clientes a título de "Carga e Distribuição" e "manuseio", conforme foi detalhadamente descrito na Informação Fiscal, de fls. 02 e 03, do presente processo. Opinião pela manutenção, na íntegra, do Auto de Infração de fls. 04.

Decisão recorrida, a d. autoridade julgadora singular negou deferimento à impugnação, sendo a seguinte a ementa:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

As despesas acessórias de manuseio na carga e descarga, sob qualquer denominação e a qualquer título, integram o preço da operação e, como tal compõem o valor tributável que serve de base à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do Art. 43, inciso III e seu § 1º, do RIPI/79, correspondente ao artigo 63, inciso II e seu § 1º, do RIPI/82, a exceção das expressamente indicadas no referido § 1º e desde que atendidas as condições estabelecidas em seus incisos I a V.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Leio para oitiva do ilustrado plenário os seus considerandos, às fls. 71/75.

Inconformada a empresa apresentou, tempestivamente, recurso voluntário a este Egrégio Conselho, substanciais razões às fls. 98/110.

Li e analisei atentamente o longo arrazoado jurídico do recurso de fls. 98/106.

Vou ler para oitiva do Egrégio plenário o título 3 "Quanto ao Mérito Fático" a conclusão e o Pedido Final."

A douta la. Câmara do 2º C.C., em sua sessão de 24.05.88, deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, para excluir as despesas com o transporte de vasilhames vazios (art. 63, § 1º do RIPI/82), aos fundamentos constantes desta ementa:

"IPI - TRANSPORTE DE BEBIDAS - Desde que as despesas com transporte sejam escrituradas separadamente nas notas fiscais, poderão deixar de ser incluí

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

das nas debitadas ao comprador ou destinatário (art. 63, § 1º de RIPI/82). 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, 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."

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial, a fls. 158/160, sustentando, porque essas despesas de manuseio são tributárias, na conformidade do mesmo art. 63, do RIPI/82, o qual não escreveu a melhor interpretação da Câmara a quo. São estas, em síntese as razões, recursais (fls. 159/160).

"Pelo Regulamento, não há que se cogitar de exclusão das despesas de manuseio, porque despesas acessórias, eis que, face ao mesmo dispositivo regulamentar, como visto, as despesas acessórias se incluem na base de cálculo, exceto, e unicamente, as de transporte e seguro escrituradas separadamente (e se tal ocorrer).

Na hipótese vertente, o RIPI nada mais faz do que repetir o disposto na matriz legal, L. nº 4.502, de 30.11.1964, na sua redação original, art. 14, II, estabelece:

Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

II - Quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escrituradas em separado, o de transporte e seguro, nas condições e limites estabelecidos em Regulamento".

O destaque é nosso.

Nesse caso, ao contrário de muitos, outros, pelo menos assim os contribuintes pretendem, o RIPI ficou estritamente dentro da norma estabelecida pela Matriz legal, reproduziu-a pura e simplesmente. Paradoxalmente, vêm agora os contribuintes com pre-

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

tensão de que a norma legal (matriz e Regulamento) diz muito mais do que realmente, claramente, sempre expressou.

Por outro lado, não há que se cogitar que a matriz integra o transporte, vez que o nosso grande comercialista, J.X. CARVALHO DE MENDONÇA, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Volume VI, 2a. parte, p. 465/466, sublinha que "que não compreende o transporte sem uma pessoa ou coisa a transportar... A execução do contrato começa não com o início da viagem, mas com a entrega da mercadoria pelo carregador e com a aceitação destas..."

Não há que se cogitar, portanto, da inclusão de antecedentes ao momento da entrega da mercadoria, no conceito de transporte, para após, como fez a maioria do Colegiado, excluir a despesa correspondente como sendo de transporte.

Tal interpretação desbordaria do preceituado na matriz legal, L. 4.502/64, mesmo se tivesse sido operada pelo Regulamento e infringiria um dos princípios fundamentais do Direito Tributário, inclusive constante da Lei Complementar, o de que se trata de matéria colocada sob reserva da Lei."

O recurso especial (fls. 158/160) foi percebido pelo despacho de fls. 162 e contra-arrazoado às fls. 166, que junta, as fls. 167/176, o voto do saudoso amigo e Conselheiro HAROLDO BRAGA LOBO, proferido nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sua sessão de 25.04.88, no acórdão de nº CSRF/02-0.275, que leio para esta Câmara.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO BORGES TAQUARY, Relator

A hipótese agora em julgamento encontra inúmeros precedentes, nesta Câmara Superior e em ambas as Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes.

É conhecido meu entendimento, sobre a matéria: as despesas de frete manuseio não são tributáveis pelo IPI, mercê dos fundamentos expendidos nos julgados anteriores, inclusive, no douto voto acostado às fls. 167/176, o qual adoto e transcrevo, aqui:

"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 carreto 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 compreendidas 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:

7

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

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

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

c) o preço de venda da autuada seria FOB e,
portanto, não admitiria cobrar do adquirente qual-
quer 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 de-
bitadas em separado, não integravam o preço de ven-
da, para efeito de cálculo do imposto, as despesas
de "carreto, utilização do porto, frete, seus adi-
cionais, respectivas taxas e seguros". (grifei).

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

Do mesmo modo, consagrado princípio de herme-
nêutica, declara não ser admitido supor ou concluir
que em texto de lei haja palavras inúteis ou sem sen-
tido, sendo dever do exegeta descobrir o seu verda-
deiro significado, face à eficácia própria que o le-
gislator, com certeza, lhe atribuiu. Portanto, para
os efeitos da legislação citada: quer, quando os
termos vinham separados, intercalando-se a expres-
são "utilização do porto"; quer, agora, pois se en-
contram separados por vírgula, não é acertado consi-
derá-los sinônimos.

O mestre CALDAS AULETE, no seu Dicionário
Contemporâneo da Língua Portuguesa, Ed. Delta, 1º
vol., Rio, 1958, pág. 866, entre os significados que
atribui ao termo carreto, se encontra o de ser "ato
de carregar; carregamento".

Consequentemente, carreto, utilização do por-
to, frete e outras despesas adicionais para entre-
gar a mercadoria em determinado destino, são parce-

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

las componentes do contrato de transporte, denominação genérica empregada pela legislação do IPI, apartir 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.

É, 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 depósito.

Mesmo que discordância possa haver dessa classificação, todos concordam em que as despesas de transporte serão todas aquelas 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).

Solucionando consulta formulada pela COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA, 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.

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

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 fatos 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).

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

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

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

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".

De 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 (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 descarga 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 simuladores: 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 valor das próprias embalagens também incidir o IPI.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

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.

Por esta razão, as despesas de transporte, no caso especial de bebidas, também abrangem 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.

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 aquela "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, carreto 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 amola 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 RIPI, o parecerista não se apercebeu:

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 para o fato de que "as despesas acessórias" a que se refere o dispositivo analisado, são aquelas

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

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 descarga), 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 com ponentes do transporte: (a) quer sejam qualificadas como despesas de carroto, 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 fiscalizada "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 debitados 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.

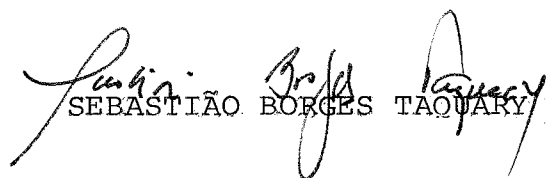
Concluindo, entendo que se as "despesas de manuseio" com os vasilhames cheios ou vazios integram as despesas de transporte, no caso especial ou atípico de venda de bebidas: sejam elas consideradas despesas de carroto, sejam entendidas como acessórias de frete, não podendo integrar a base de cálculo do 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 tratado pelo adquirente dos seus produtos, sendo dele a responsabilidade com as despesas de manuseio. Portanto, se alguém por ele (o transportador, o vendedor ou qualquer outro) com elas arcar transitoriamente

Acórdão nº-CSRF/02-0.296

mente, deverá delas se ressarcir, constituindo-se em parcelas totalmente 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."

Por estes fundamentos, nego provimento ao recurso especial.

Brasília-DF, em 31 de março de 1989.


SEBASTIÃO BORGES TAQUARY - RELATOR