



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 31 de março de 1989.....

ACÓRDÃO Nº-CSR/02-0.291

Recurso nº -RD/201-0.095

Recorrente CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL-CARACU S/A - REGIONAL NOVA LIMA

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

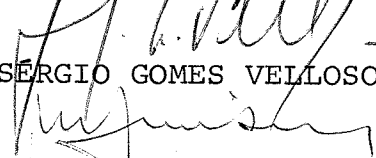
I.P.I. - VALOR TRIBUTÁVEL. Tendo em vista que as intituladas "despesas acessórias de frete manuseio" referem-se à cobertura dos custos com os serviços de carga e descarga dos produtos e dos respectivos vasilhames, dado não integrarem o ciclo de produção, se debitadas separadamente nas Notas Fiscais,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

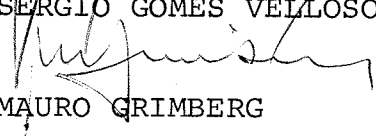
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar 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), 31 de março de 1989.

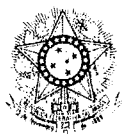

URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE


SÉRGIO GOMES VELLOSO - RELATOR


MAURO GRIMBERG - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: HAMILTON DE SÁ DANTAS, ITAMAR VIEIRA DA COSTA, HÉLVIO ESCOVADO BARCELLOS, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº-10.680-011.872/85-53

RECURSO Nº: -RD/201-0.095

ACÓRDÃO Nº: CSRF/02-0.291

RECORRENTE: CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL-CARACU S/A - REGIONAL NOVA LIMA

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, o sujeito passivo recorre da decisão prolatada pela 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, materializada no Acórdão nº-201-63.907, na qual, por maioria devotos, foi decidido que o transporte abrange tão somente a condução, em consequência, as operações de carga e descarga não se enquadram na exceção prevista no § 1º do art. 63, do RIPI/82.

Dessa decisão, recorreu a sucumbente para esta Superior Instância, apresentando como divergente o Acórdão nº-202-01.104 (fls. 129/142), tendo ainda sido acostado aos autos cópia do Aresto nº-202-01.063 (fls. 153/168).

Nos arestos divergentes, o Colegiado deu provimento integral ao recurso, concluindo que tanto as despesas com a operação de carga, como com a operação de descarga integravam as despesas de transporte, sendo o entendimento quanto às primeiras (carga), unânime, e; quanto às segundas (descarga), por maioria.

Conforme se verifica da peça básica de fls. 4, a empresa foi autuada por ter excluído da base de cálculo do I.P.I. o valor das despesas acessórias de "frete/manuseio", debitadas em separado nas respectivas Notas Fiscais, referentes à carga de seus produtos e descarga dos respectivos vasilhames vazios e engradados, tendo sido da-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº-10.680-011.872/85-53

ACÓRDÃO Nº-CSRF/02-0.291

do como infringido o disposto nos artigos 55, inc. I, alínea "b", inc. II, alínea "c", 62, 63, inc. II, § 1º, e 107, inc. II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82 (RIPI/82).

As razões de impugnação apresentadas pela autuada (fls. 26/30) não foram acolhidas pela autoridade julgadora singular que assentou na ementa de seu decisório:

"Para fins de determinação do valor tributável do IPI, de que trata o art. 63, seu inciso II e § 1º, do RIPI/82, serão incluídas no preço da operação de que decorrer o fato gerador as despesas de carga e descarga dos produtos, debitadas ao comprador ou destinatário, sob qualquer denominação a qualquer título".

Apelo da autuada às fls. 51/61, ao qual, por maioria de votos, foi negado provimento, com base nos seguintes fundamentos:

I - O conceito de transporte comporta, nas análises de seu núcleo, três fases, quais sejam, a carga, a condução e a descarga;

II - Por isto que, se as operações de carga e descarga são realizadas pelo fabricante, nos limites do seu parque industrial, constituem despesas acessórias integrativas do valor tributável do IPI, desde que debitadas ao comprador ou destinatário;

III - Assim, se o transporte, no caso vertente, abrange tão somente, a condução, as operações de carga e descarga não se enquadram na exceção prevista no § 1º, do artigo 63, do RIPI/82.

Dessa decisão interpôs a autuada o Recurso Especial de fls. 103/110, onde se lê que:

— A 1ª Câmara, após o não provimento do primeiro recurso, vem acatando integralmente os recursos seguintes, determinando que se incluam no conceito de despesa de transporte de bebidas os encargos assumidos pela contribuinte pelo carregamento do produto envasilhado e pelo descarregamento de vasilhames vazios em retorno ao estabelecimento. Vide Acórdãos nºs 63.965/86, 63.983/86



ACÓRDÃO Nº-CSR/02-0.291

e 63.966/86;

— A 2ª Câmara, por sua vez, com exceção de um recurso sobre o qual lhe deu provimento integral, vem se posicionando a favor apenas da inclusão no conceito de despesa de transporte de bebidas dos ônus assumidos pela empresa pelo carregamento do produto envasilhado. Vide Acórdão nº 01.104/86;

— Em seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais até mesmo a Duta Procuradoria da Fazenda Nacional, no Recurso nº RP/202-0.019, reconhece que a expressão "transporte" compreende obrigatoriamente três fases distintas, interligadas e dependentes uma das outras, ou sejam: carga, condução e descarga;

— Nesta mesmo sentido se manifesta o Sindicato das Empresas de Transportes de Carga no Estado do Rio de Janeiro, ao declarar: "que o Contrato de Transporte constitui em termos jurídicos um pacto misto de locação de veículo e prestação de serviços de carregamento, condução e descarregamento, onde cada fase de concretização, embora dependente uma da outra, pode ser executada por pessoas ou firmas diversas, cabendo proporcionalmente a cada uma a remuneração ou ressarcimento do custo dos respectivos serviços ou locação efetivamente realizadas;

— No tocante à legislação fiscal, a saída de vasilhame não computado no valor da bebida goza de isenção desde que deva retornar ao estabelecimento remetente, "ex-vi" do disposto no art. 72 do RIPI/82, e do RICM/RJ;

— 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";

— Neste caso particularíssimo de despesa de transporte, a contribuinte assumiu o ônus de um dos carregamentos e descarregamentos, sendo esta e apenas esta despesa por si reembolsada, e não o carregamento realizado no estabelecimento do cliente;

— Com exceção da embalagem "one-way", não se vende be



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
ACÓRDÃO Nº-CSRF/02-0.291

PROCESSO Nº-10.680-011.872/85-53

bida sem as operações de carga e descarga de vasilhame no "ponto de partida" e no "destino final". Assim há de se incorrer em despesa dupla de carregamento. A realizada no domicílio do cliente está inclusa no conhecimento de carga e cobrada pela empresa de transporte. A praticada pela recorrente foi testemunhada pela Fiscalização como assumida pela contribuinte, cabendo, então, a si o direito de se ressarcir na forma do art. 63, § 1º, do RIPI/82;

— É bom que se frise que a recorrente arca com esta despesa sem ultrapassar a tabela do Sindicato das Empresas Transportadoras, isto é, a despesa ressarcida a título de carga do produto e descarga do vasilhame vazio em retorno mais a despesa de frete/condução estão aquém do limite da tabela do Sindicato das Empresas Transportadoras na forma prevista no art. 63 do RIPI/82;

— É de se notar também que este valor ressarcido pela recorrente consta expresso na Tabela de Preço aprovada pela CIP;

— Ambas as Câmaras do Egrégio 2º Conselho de Contribuintes já decidiram que de fato e de direito a expressão "transporte" a que alude o diploma legal retromencionado alcança, sem dúvida, três fases distintas, interligadas e dependentes: carga, condução e descarga. Em processo, a contribuinte comprova que arcou com despesa para consecução do transporte, limitando seu reembolso aos parâmetros disciplinadas no art. 63 do RIPI/82. O transporte de bebidas comporta obrigatoriamente no "ponto de partida" a carga de produtos envasilhados e o conseqüente descarregamento de vasilhames vazios, sendo que ambas as atividades se incluem no ciclo da operação de venda do produto tributado.

Contra-razões da Fazenda Nacional às fls. 173/175, declarando que:

"...o suporte da pretendida não inclusão é o art. 63, II, § 1º, do RIPI/82, em que estabelece que, no preço da operação serão incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo se as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente, por espécie, na Nota-Fiscal, atendidas as normas constantes dos itens I e V.



ACÓRDÃO Nº -CSRF/02-0.291

O voto do Relator, acompanhado pela maioria, neste caso é no sentido de que as despesas de manuseio são despesas acessórias vide voto de fls. , "data venia" é nesse ponto justamente que nos parece falta de conteúdo a decisão do Conselho de Contribuintes vez que, pela literalidade da lei (nesse ponto é bastante clara, não necessitando de maiores esforços de interpretação), está dito, decomponho:

1. - no preço da operação se incluem as despesas acessórias;
2. - não se incluem as despesas acessórias de transporte e seguro, quando escrituradas em separado) art. 63, § 1º, RIPI/82).

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 não incluem na base de cálculo, exceto, e unicamente, as de transporte e seguro, escrituradas separadamente (e se tal ocorrer).

.....

Por outro lado, não há que se cogitar de que manuseio integra o transporte, vez que o nosso grande comercialista, J.X.CARVALHO DE MENDONÇA, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Volume VI, 2ª part, p. 465/466, sublinha "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".

É o Relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº-10.680-011.872/85-53
Acórdão nº-CSRF/02-0.291

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 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).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº-10.680-011.872/85-53

Acórdão nº-CSRF/02-0.291

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº-10.680-011.872/85-53
Acórdão nº-CSRF/02-0.291

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, 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 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 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.

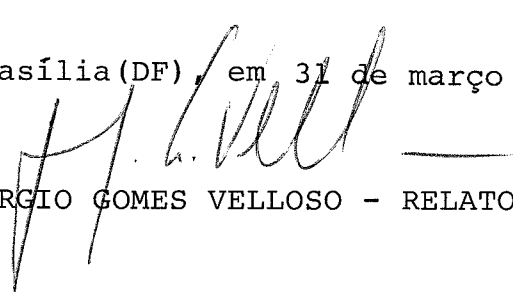
2º) Não atentou o subscritor do mencionado Parecer



te, no caso especial ou atípico de venda de bebidas: sejam elas consideradas 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 contratado 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, 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.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial.

Brasília (DF), em 31 de março de 1989.


SÉRGIO GOMES VELLOSO - RELATOR.