



2.º	PUBLICADO NO D.O.U.
C	De 23, 08, 1993
C	Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 10768-016.715/89-43

Sessão de 13 de novembro de 1991.

ACORDÃO N.º 201-67.590

Recurso n.º 85.754
Recorrente DIGITAL EQUIPMENT DO BRASIL LTDA.
Recorrida DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ


IPI - Valor tributável nas vendas a varejo pelo industrial ou equiparado: é o preço da operação. Preços não discriminados em fornecimentos que envolvem transferência de propriedade, prestados em cumprimento de contratos de manutenção remunerada. Caracterizada a venda a varejo. O preço utilizado como base de cálculo somente pode ser recusado mediante prova de inveracidade ou simulação. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **DIGITAL EQUIPMENT DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em **dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral pela recorrente, o advogado Dr. GABRIEL ARAÚJO DE LACERDA, e pela Fazenda falou a Dra. DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS, Procuradora-Representante da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 1991


ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - Presidente


SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK - Relatora

* DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 30 ABR 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LINO DE AZEVEDO MESQUITA, DOMINGOS ALFEU COLENCI DA SILVA NETO, HENRIQUE NEVES DA SILVA, ANTONIO MARTINS CASTELO BRANCO, ARISTÓFANES FONTOURA DE HOLANDA e WOLLS ROOSEVELT DE ALVARENGA (suplente).

* VISTA em 15/01/93, à Procuradora da Fazenda Nacional, Dra Maíra Souza da Veiga, ex-vi da Portaria PGFN nº 656, retificada no DO de 17/11/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo Nº 10.768-016715/89-43

Recurso Nº: 85.754
Acórdão Nº: 201-67.590
Recorrente: DIGITAL EQUIPMENT DO BRASIL LTDA.

R E L A T Ó R I O

A empresa foi autuada por dar saída a produtos de sua importação a título gratuito, sem observar o valor tributável mínimo previsto no art. 64, inc. II e no parágrafo único do artigo 64, todos do RIPI/82.

Segundo consta do Auto de Infração, item 8, "na impossibilidade de se chegar ao valor tributável das partes e peças de computadores, que saíram do estabelecimento industrial nas operações" a título gratuito", relacionando-se nota por nota e, nestas, produto por produto para se chegar ao preço de venda das mesmas - o que implicaria, necessariamente, na utilização de várias listas de preços da DIGITAL americana, tornando a tarefa inexecutável - chegou-se, com as informações obtidas nas escritas fiscal e comercial da fiscalização (conforme termos de esclarecimentos e informações apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização), ao valor tributável mês a mês conforme demonstram os quadros demonstrativos n. 01 (margem de lucro das partes e peças vendidas no período), n. 02 (custo médio das pe-

ças saídas "a título gratuito", abatendo-se as entradas no mesmo período - 1.99/2.99 -), n. 03 (IPI de 10% sobre 70% do preço de venda a consumidor) e n. 04 (diferença de IPI a pagar, abatendo-se o imposto calculado com base no custo médio X 1,35 = valor tributável)."

Em defesa tempestiva, a empresa disse que é precipuamente prestadora de serviços, eis que sua principal fonte de receita é a prestação de serviços de manutenção preventiva e reparatória de equipamentos eletrônicos de dados. Disse ainda que paralelamente exerce a atividade comercial de revenda de peças, sendo que a receita assim obtida alcança entre 1 a 9% de sua receita global.

Argumentou, ademais, que o levantamento fiscal assenta-se no equívoco de atribuir ao fornecimento de peças na prestação de serviços de manutenção a mesma margem de lucro obtida na revenda esporádica das mesmas peças.

E explicitou seu método de identificação do valor tributável, que toma em consideração dados constantes de um sistema integrado de contabilidade de custos que alegadamente possui, e um percentual de lucro da ordem de 35%.

Em réplica, o autor do feito manifestou-se a fls. 156/161, confirmando o lançamento, e acrescentando que a empresa não entrou no mérito da autuação, ou seja, "a não observância do valor tributável nas saídas de mercadorias do estabelecimento equiparado a industrial, revendendo suprimentos/partes e peças de computadores de processamento de dados e utilizando

estas últimas largamente na manutenção daqueles equipamentos".

Disse ainda o autuante que a empresa não tem preço de venda no mercado atacadista, mas pratica vendas a consumidor final, devendo, por força do disposto no artigo 16 da Lei 4.502/64, adotar nos fornecimentos questionados o parâmetro de 70% do preço de venda a varejo, fixado no artigo 15 da mesma Lei. Observou também que a empresa não contestou os valores apresentados pela fiscalização referentes aos preços por ela praticados na comercialização de partes e peças a varejo, e à correspondente margens de lucro.

A decisão de primeiro grau confirmou integralmente a exigência fiscal, fls. 185/187, fundamentada em que não havia preço fixado entre as partes no fornecimento das peças e partes em questão, tratando-se, por conseguinte, da hipótese regida pela norma constante dos artigos 15 e 16 da Lei 4.502/64, que fixa valor mínimo tributável em 70% do preço de varejo, valor esse não observado pela empresa.

Aprecia-se agora recurso voluntário interposto a este Colegiado, fls. 192/198, que reproduz em substância os argumentos expendidos em impugnação. A Recorrente assinala que o fornecimento dos bens assinalados decorre de contrato de prestação de serviços de manutenção. Seu valor, segundo sustenta, integra a remuneração fixada neste contrato. Contesta, assim, a afirmação fiscal posta no sentido de que o fornecimento é procedido a título gratuito, mas reconhece que nada recebe diretamente pelas peças que fornece.

Pondera, então, que, sendo esses serviços a fonte de mais de 90% da receita da empresa, deve o lucro auferido pelo fornecimento das peças neles compreendido ser quantificado com base na lucratividade desses serviços. Argumenta, nesse passo, que essa lucratividade nunca poderia ser quantificada, nessas circunstâncias, com base no percentual de lucro obtido em vendas esporádicas a consumidor final, e que correspondem a um percentual ínfimo da receita global da empresa (entre 1 e 9%).

Acrescenta a Recorrente que não há um mercado atacadista das peças em questão, e assinala que inexiste norma específica para o tratamento da hipótese, posto que os incisos I e II invocados como fundamento da autuação estão submetidos ao texto do parágrafo único do mesmo artigo 64 do RIPI/82, e só têm aplicação compulsória na hipótese prevista neste mesmo parágrafo único, ou seja, nas saídas a título de locação ou arrendamento mercantil, ou nas saídas a título gratuito de um produto para o qual não haja preço corrente no mercado atacadista.

Observa, nesse rumo, que, no caso em discussão, nem se trata de locação ou arrendamento, nem a saída é verdadeiramente a título gratuito, embora não tenha por contrapartida um preço específico. Ocupa-se também a Recorrente em dizer que a hipótese questionada não atende à definição legal de operação a título gratuito constante da parte final do mesmo dispositivo, posto que no caso presente a propriedade do bem é efetivamente transferida.

Diz então que, porisso, e recorrendo à analogia - porque nenhuma norma legal prevê especificamente a espécie - calculou o IPI sobre o custo das peças fornecidas, acrescidas da margem que poderia ser considerada como de lucro normal (35%), louvando-se para isso nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 64, do RIPI/64, embora não ocorra um enquadramento exato.

Assinala, nesse ponto que os mesmos dispositivos foram invocados na autuação, de forma tal que a divergência entre a Recorrente e o Fisco situa-se exclusivamente no montante da margem de lucro a ser considerada. E cita o autuante, verbis:

"A autuada sustentou e sustenta a tese de que houve equívoco conceitual do fiscal autuante, defendendo a idéia de que não há parâmetro entre as operações a título oneroso e a título gratuito, não tendo questionado a obtenção do percentual entre o preço de custo/preço de venda, mas a utilização desse percentual como parâmetro das operações a título gratuito..."

Afirma então que "é exatamente isto."

Conclui a seguir que o termo "normal", quando qualifica o lucro, refere-se às margens de lucro normais no conjunto de atividades da empresa, e não à margem de lucro obtida em ocasiões esporádicas nas quais procedeu vendas a consumidor final, como quer o Fisco. Diz que trouxe aos autos demonstrativo de que seu lucro médio ou normal é da ordem de 21%, bem inferior aos 35% adotados na identificação do valor tributável das peças em questão. Finaliza dizendo que o levantamento fiscal

apoiar-se em um percentual de lucro da ordem de 5.869%, o que entende ser estapafúrdio.

Pleiteia ao final seja reconhecida a correção de seu procedimento, na identificação do valor tributável dos bens pelos custos do material fornecido, acrescidos do lucro de 35%.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA, CONSELHEIRA SELMA SANTOS SALOMAO WOLSZCZAK

Como se depreende do relatado, a Recorrente presta serviços remunerados de manutenção de equipamentos eletrônicos de dados, cuja execução importa fornecimento de peças e partes. Exerce, também, acessoriamente, a atividade de simples comércio a varejo dessas partes e peças.

A questão aqui versada tem origem no fato de que o preço contratado pelos serviços de manutenção engloba o fornecimento das partes e peças, ou melhor, no fato de que não há, nos contratos de manutenção, discriminação do valor devido em contrapartida pelo fornecimento das mencionadas partes e peças.

A Recorrente lança e recolhe o IPI sobre elas incidente adotando como valor tributável a soma dos custos pertinentes acrescida de um lucro da ordem de 35%.

A acusação fiscal apoiar-se em que se trata de saídas a título gratuito com inobservância do valor tributável previsto na legislação, ou seja, "o preço corrente do produto, ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente e/ou 70%

do preço de venda a consumidor (art. 15, inc. I e II, Lei n. 4.502, de 30 de NOV/64)" (auto de infração, item 8).

O demonstrativo do crédito tributário questionado, que acompanha o Auto, e mesmo a descrição dessa apuração (item 8 do auto), permite verificar que a base de cálculo adotada constituiu efetivamente do somatório do custo médio das peças saídas a título "gratuito" (abatidas as entradas no mesmo período), da margem de lucro apurada nas operações isoladas de venda a varejo, e do valor do IPI incidente, calculado à alíquota de 10% sobre 70% do preço de venda a consumidor (Lei 4.502, art. 16 c.c/ art. 15, inciso II, "b"), deduzindo-se desse somatório o valor do IPI já pago nos fornecimentos.

A defesa oposta a essa acusação omite qualquer referência a esse dispositivo legal (art. 15, inciso II, "b", c.c/ art. 16, ambos da Lei 4.502/64). Ao início limita-se a argumentar que não se trata de uma operação a título gratuito propriamente dita, e, na peça recursal, invocando normas regulamentares, sustenta a inexistência de regra específica para a hipótese, conclui pelo recurso à analogia, para a identificação do valor tributável no somatório de custos e lucro normal, cf. incisos I e II do parágrafo único do art. 64 do RIPI/82 (invocados também no auto de infração), e que diz haver cumprido.

Para a defesa, a questão cinge-se apenas à definição do que consistiria no lucro normal, enquanto que, na verdade, a exigência evidencia dois pontos de discrepância na identificação da base de cálculo, vale dizer, a parcela de lucro contes-

tada, e o IPI que a fiscalização calcula sobre 70% do preço de venda isolada a varejo, com fundamento no artigo 15, inciso II, letra "b", da Lei 4.502/64, enquanto a recorrente calculou sobre o somatório de custos e lucro.

Quanto aos fatos.

No caso presente, há fornecimento de partes e peças em serviços não gratuitos de manutenção, e há operações esporádicas de compra e venda. Os contratos de manutenção correspondem a mais de 90% da receita global da empresa, mas não se discriminou qual o percentual de fornecimento de partes e peças efetivamente ocorrente nessas manutenções, nem se confrontou esse montante ao das vendas isoladas a varejo, de sorte que não é possível concluir com segurança que as vendas isoladas são menores que os fornecimentos nos contratos de manutenção.

O exame da questão suscitada.

Aponto inicialmente que, ao meu ver, não há qualquer elemento nos autos que suporte a afirmação fiscal posta no sentido de que o fornecimento em causa é feito a título gratuito. Entretanto, esse é o pressuposto de toda a acusação, e do critério adotado para a identificação do valor tributável dos bens fornecidos.

Ao que emerge dos autos, a Recorrente é empresa que tem fins lucrativos, e naturalmente inclui o preço das peças que presta no valor que contrata pela manutenção com fornecimento de material. Diz a recorrente que o fornecimento é custo

da empresa, mas os fatos contrariam essa assertiva, porquanto, em primeiro lugar, a empresa calcula o imposto sobre o somatório dos custos com um lucro de 35%, e o fornecimento implica notória transferência de propriedade do bem fornecido.

Extraio dos fatos assim elencados, que a empresa, ao fixar o preço que cobra pela manutenção com fornecimento de peças inclui o somatório de seus custos e do lucro que pretende auferir na operação, inclusive aí os relativos aos fornecimentos. Estes, por sua vez, implicando transferência de propriedade, em cumprimento de contrato oneroso, não configura mútuo, leasing, empréstimo ou doação, mas sim venda. O fato de o correspondente preço não estar discriminado no contrato nem prova sua inexistência, nem, por conseqüência, descaracteriza a venda.

Esta venda, por outro lado, não é venda por atacado, mas a varejo, diretamente realizada pelo contribuinte ao consumidor final. E, à toda evidência, o preço que corresponde a esses fornecimentos, no total contratado, não é o valor de custo para a empresa, como diz a defesa, mas o somatório dos custos com um lucro da ordem de 35%, como indica o próprio procedimento da empresa, que sobre esse valor calcula o imposto.

Inteiramente impertinente, pois, ao meu ver, a norma que trata de saídas a título gratuito, mesmo quando assim define aquelas em que, por não se transferir a propriedade do bem, não se lhe fixa preço: no caso em tela a propriedade do bem é indubitavelmente transferida.

Concluo, neste tópico, que o disposto no artigo 64, inciso II, do RIPI/82, é inteiramente impertinente ao caso. Por conseqüência, impertinente também todo o questionamento acerca de qual seria o lucro normal na operação, uma vez que esse conceito consta somente daquele dispositivo, inaplicável à espécie.

Resta, então, identificar o critério de cálculo do IPI incidente nesses fornecimentos. Como relatado, o Fisco quantificou o IPI mediante a aplicação da alíquota de 10% sobre 70% do preço de vendas isoladas a varejo, por aplicação do disposto no inciso II, letra "b", do artigo 15, da Lei 4.502/64.

Inicialmente, entendo necessário apontar que a regra constante desse dispositivo permanece em vigor, mas deixou de disciplinar o valor tributável nas vendas a varejo. Acerca da vigência dessa norma já se pronunciou repetidamente este Colegiado, valendo citar, exemplificativamente, o rec. 75.307, acórdão 201-63.413, confirmado pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº .

Na verdade, o artigo 15 regia o estabelecimento do valor mínimo tributável nas vendas a varejo e em outras hipóteses, bem como nos casos de locação e saída a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importa em fixar-lhe preço.

O inciso II, letra "b" desse artigo 15, invocado na autuação e utilizado para cálculo do tributo aqui exigido, dis-

põe, explicitamente, que o valor tributável não poderá ser inferior a 70% do preço de venda aos consumidores, não inferior ao preço normal de venda por atacado, quando o produto for vendido a varejo pelo próprio estabelecimento produtor.

Ora, com a introdução do Decreto-lei 400/68, que revogou o artigo 5º, inciso I, letra "b", da Lei 4.502/64, segundo o qual constituía fato gerador a exposição a venda a varejo no estabelecimento produtor, resultou parcial e tacitamente revogada a norma constante daquele inciso II, letra "b" do artigo 15, citado, que justamente fixava para aquela ocorrência o valor mínimo tributável. Em outros termos, excluindo-se a hipótese de fato gerador prevista no artigo 5º, inciso I, letra "b", restou sem aplicabilidade a regra de valor mínimo tributável fixada no artigo 15, inciso II, letra "b", para vendas a varejo pelo contribuinte, o que equivaleria à sua revogação tácita, e parcial.

Examinando essa matéria, concluiu este Colegiado, nos diversos julgados já mencionados, que o artigo 15, inclusive em seu inciso II, letra "b", regia também o estabelecimento de valor mínimo tributável nas saídas a título de locação e a título gratuito, inclusive aqui as que não têm preço fixado, por não refletirem transferência de propriedade (art. 16 da Lei 4.502/64).

Desta forma, se aqui se tratasse de saídas a título gratuito, ou sem preço fixado por não se transferir a propriedade, seria pertinente e adequada a menção aos artigos 16 e 15,

inciso II, "b", da Lei 4.502/64. Não é qualquer desses, entretanto, o caso em exame, como se demonstrou.

A aplicação do dispositivo constante do artigo 15, II, "b", dissociado do artigo 16, ao fundamento de que ele gere o valor tributável mínimo nas vendas a varejo pelo industrial equiparado, como se viu, seria inaceitável, eis que, a norma do inciso II, letra "b" do artigo 15, citado, está tacitamente revogada no particular.

De fato, a se concluir que o inciso II, letra "b", do artigo 15 somente deixou de reger as transferências para a sessão de varejo do produtor, porque esses fatos deixaram de gerar a obrigação tributária, persistindo entretanto vigente para a quantificação do valor tributável nas vendas diretas a varejo pelo produtor ou equiparado, a norma aplicável nas vendas a varejo pelo produtor ou equiparado seria incongruente: a base de cálculo seria o preço da operação (100% do preço de varejo praticado), observado aquele limite mínimo, de 70% do mesmo preço de venda a varejo.

Tenho por demonstrado, assim, que o inciso II, letra "b", do artigo 15, da Lei 4.502/64 é inservível para apoiar o lançamento em questão, de um lado porque o disposto no artigo 16, da mesma lei, não tem aqui pertinência, uma vez que se trata de fornecimento não gratuito que transfere a propriedade do bem, e, de outro, porque aquela alínea "b" deixou de reger a tributação nas vendas a varejo pelo produtor ou equiparado. A

Processo nº 10768-016.715/89-43
Acórdão nº 201-67.590

hipótese é regida, desde o advento do DL 400/68, pela regra geral, segundo a qual o valor tributável do produto é o preço da operação. Não há mais, para a específica hipótese, regra que estabeleça valor mínimo tributável.

Concluo, nesse tópico, que improcede o critério adotado pelo Fisco, de calcular o IPI devido mediante a aplicação da alíquota de 10% sobre 70% do preço praticado pela recorrente em operações de venda a varejo.

Sob os dois aspectos em que se situa a divergência, a saber, parcela de lucro e base de cálculo do IPI, entendo improcedente a autuação.

No caso vertente, toda a dificuldade decorreu do fato de que o preço cobrado pelo fornecimento não é discriminado no contrato firmado entre as partes.

Ao meu ver, a identificação desse preço foi efetuada pela Recorrente, quando calculou o IPI incidente nessas saídas. E o cálculo demonstra, já mesmo pela indicação de um lucro da ordem de 35% - não coincidente com o lucro auferido em outras operações, mas compatível com os lucros apurados nos contratos de manutenção que esses fornecimentos integram - que se trata efetivamente do preço praticado, vale dizer, computado na estipulação dos custos e lucros que conduziram ao total contratado englobadamente.

Ao Fisco cabia impugnar essa quantificação, se por qualquer meio pudesse demonstrar sua irreabilidade. De fato, e uma vez que a lei não estabelece para a hipótese piso tributável mínimo, somente a demonstração de irreabilidade do valor indicado pela empresa ensejaria o lançamento de ofício.

Não foi essa, entretanto, a acusação. Ao contrário, o Fisco aqui corrobora a afirmação da empresa no sentido de que aquele valor se compõe do somatório da totalidade dos custos pertinentes a um lucro da ordem de 35%. O percentual médio de lucro apurado pela empresa nos contratos de manutenção que comportam esses fornecimentos, e que correspondem a mais de 90% da receita global da empresa, é de 21%, segundo informações não contrariadas nos autos.

Não vejo nessas circunstâncias indício ou vestígio que suporte inquirição, afinal não feita, de inveracidade do valor assim quantificado. Ao oposto, creio que, se aos fornecimentos se atribuir como normal um lucro da ordem de cerca de 6.000%, o lucro remanescente, relativo aos serviços que constituem a atividade preponderante da empresa, restará ínfimo, quicá negativo, o que não é verossímil.

Na verdade, o Fisco nem se ocupou em buscar identificar o preço efetivamente praticado nesses fornecimentos. Limitou-se a impugnar a base de cálculo adotada pela Recorrente, ao fundamento exclusivo de que a lei impunha valor tributável mínimo diferente, o que, como se viu, não procede.

Entendo, pois, que o preço da operação há que no caso


Processo nº 10768-016.715/89-43

Acórdão nº 201-67.590

ser identificado por indícios, sendo fortes, no caso, e não contrariados, os provenientes da própria iniciativa da empresa, na quantificação do valor tributável, compatível com as atividades exercidas e com os percentuais de lucro que auferem nas específicas operações em que se insere o fornecimento.

São essas as considerações que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 13 de novembro de 1991


SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK