

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 25 de abril de 1988.

ACÓRDÃO Nº CSRF/02-0.274

Recurso nº : RP/201-0.237

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

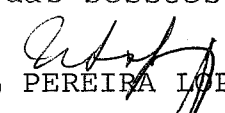
SUJEITO PASSIVO: COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

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, dando não integrarem o ciclo de produção, se debitadas separadamente nas Notas Fiscais, não compõem a base de cálculo do I.P.I.

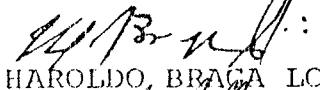
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Cons. José Alves da Fonseca.

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


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

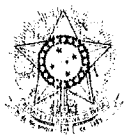

HAROLDO BRAGA LOBO

- RELATOR


MARCOS ANTONIO MENEGHETTI

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº -11.030-000.424/85-04

RECURSO Nº: -RP/201-0.237

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/02-0.274

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inc. I, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, a Fazenda Nacional, pelo seu ilustre Procurador Representante junto à Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recorre parcialmente da decisão (parte referente às despesas de frete "manuseio") prolatada por aquele Colegiado (fls. 170/180), consubstanciada no Acórdão nº-201-64.199, assim ementada:

"IPI - BASE DE CÁLCULO - Despesas de Transporte: incluem-se entre as despesas de transporte, para efeitos de exclusão da base de cálculo do IPI, as decorrentes dos serviços de "manuseio" da carga e descarga dos produtos. ..."

Conforme se verifica da peça básica de fls. 49, a empresa foi autuada por ter excluído da base de cálculo do I.P.I. o valor "referente às receitas oriundas dos serviços de carregamento e que o contribuinte cobrou de seus clientes destacando nas Notas Fiscais de venda sob o título de "FRETE/MANUSEIO" ..., tendo sido dado como infringido o disposto nos artigos 62, 63, § 1º, I a IV e 364, II, do RIPI/82 (Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982).

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

Impugnação, às fls. 52/58, não acatada pelo julgador singular com a seguinte ementa e os seguintes consideranda:

"IMPOSTO S/PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS/ IPI - Para fins de cálculo do valor tributável do imposto, de que trata o art. 63, inciso II do RIPI/82, serão incluídas, no preço da operação de que decorrer o fato gerador, as despesas acessórias de carga e descarga, cobradas a qualquer título ou denominação".

"CONSIDERANDO que a despesa de descarregamento das caixas de garrafas vicias não se vincula com a operação de venda das bebidas, descabendo assim o destaque do valor desta despesa na Nota-Fiscal e sua exclusão da incidência do IPI;

CONSIDERANDO que a despesa de carregamento dos caminhões (MANUSEIO) não pode ser excluída da incidência do IPI pelas razões antes expostas e, principalmente, pelo fato de a autuada não efetuar o transporte dos produtos que vende, atividade principal da qual o MANUSEIO é acessória, não se concebendo o acessório sem o principal;

.....

CONSIDERANDO que a autuada não apresentou qualquer prova ou argumento que invalidasse ou modificasse a exigência fiscal.

JULGO inteiramente procedente o lançamento constituído pelo auto de infração de fls. 49".

Por sua vez, a decisão recorrida, dando provimento ao Recurso Voluntário nº 78.337, por maioria de votos, acolheu a fundamentação constante do voto proferido pelo Conselheiro-Relator, Dr. OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, que, no que pertine à matéria objeto do recurso, consignou:

"Preliminarmente, descartamos o entendimento do voto contrário desta Câmara, antes referido, baseado no fato de serem os aludidos serviços executados pela Recorrente e cobrados do destinatário.

Evidentemente, tal circunstância não retira dos referidos serviços de manuseio, carga ou descarga a condição genérica de "despesas de transporte".

Nesse sentido, aliás, destacamos tre-

17.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

cho do voto sempre brilhante do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE (o voto que não reconheceu o direito no retorno dos vasilhames), quando declara que

"Ressaltamos, ser da sistemática do imposto o contribuinte poder destacar e cobrar, em separado, na Nota-Fiscal, as despesas de transporte, mesmo que o transporte seja feito por ele próprio, como dispõem os incisos III, IV e V do parág. 1º do art. 63 do RIPI/82" (grifos nossos).

Por sua vez, esse voto do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE negou em parte o direito em questão, no sentido de que a parcela da despesa

"relativa à descarga de caixas de garrafas vazias não deve ser excluídas do valor tributável porque esta atividade não diz respeito ao transporte de mercadoria saída do estabelecimento com a obrigação de pagar o imposto". (grifos não são nossos).

Por outras palavras, embora reconhecendo que as tais despesas de manuseio, ou seja, carga e descarga, estão compreendidas entre as despesas de transporte, que a lei autoriza a excluir do VT do IPI, apenas as reconhece pela metade, ou seja, até à descarga no estabelecimento do destinatário.

Isso, por entender que as despesas em questão

"dizem respeito à determinação do valor tributável dos produtos industrializados, tributados, nas saídas do estabelecimento industrial". (grifos nossos).

Quer dizer que vinculou ditas despesas ao momento da ocorrência do fato gerador, com exclusão das posteriores.

Nesse caso, data venia, não poderia admitir as despesas relativas à descarga final, no estabelecimento do destinatário, por que posteriores àquele fato.

Em verdade, porém, o que prevalece do referido voto e que mais nos convence das razões da Recorrente está consubstanciado no trecho decisivo, de que nos valem, "data venia" em prol do nosso entendimento, "in verbis":

"Concordamos, assim, com a colocação

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

do recorrente de que "a expressão transporte" engloba necessariamente três fases interligadas e dependentes uma das outras, qual sejam: carga, condução e descarga".

No entanto, é na legislação do imposto sobre transporte que vamos encontrar o mais forte argumento no sentido de que a carga e a descarga devem ser compreendidas no transporte, pois que o art. 7º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.438/75, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.582/77, ao estabelecer o valor tributável, dispõe que "incluem-se na base de cálculo o preço do serviço de coleta e entrega de cargas, ...".

Por outro lado, o Parecer Normativo CST 93/77, esclarecendo sobre estes aspectos do imposto sobre transporte, reza:

"2. "Coleta", em termos de transporte, significa a atividade de retirar a carga (mercadoria e/ou bens que devam ser transportados) do local de origem e colocá-la, direta ou indiretamente, no veículo que deva executar o serviço. Por "entrega", entende-se a atividade similar consistente na retirada da carga deste veículo e sua colocação no local de destino".

Acontece que, no caso quase exclusivo e "sui generis" de que estamos tratando, os recipientes e vasilhames de bebidas, cujo valor, por força de lei, se acha excluído do valor tributável do IPI - no caso - em questão - a sua descarga compreende o retorno até o estabelecimento do remetente dos recipientes e embalagens vazios.

Tanto que as tabelas dos sindicatos são fixados, sempre nesse caso especial, em função da distância percorrida, ida e volta, porque aí sempre ocorre o retorno.

E, obviamente, os valores cobrados por esses percursos são abrangidos pela incidência, ou do imposto sobre transporte, quando intermunicipais ou interestaduais, ou dois, a título de "carga e descarga" que é um dos itens expressos da "lista de serviços".

"É muito antiga na legislação aplicável nos termos em que foi regulamentada, como se pode verificar pela observação lá... "a" da Tabela "A", do Regulamento do Imposto de Consumo, apro

7.

Acordão nº-CSRF/02-0,274

vado pelo Decreto nº 26.149, de 05 de janeiro de 1949".

E a concessão se deve ao fato da elevada alíquota de incidência do imposto sobre produtos (cervejas ou refrigerantes, atualmente de 200% e 40%, respectivamente) cujo conteúdo, por si só é de valor e custo muito mais baixo do que o relativo ao dos recipientes e embalagens e as despesas de transportes, todas de incidência muito mais baixa, quer quanto ao IPI (no caso de recipientes e embalagens), quer quanto ao ISTR ou ISS.

Daí a autorização legal de limitar a elevada incidência do IPI exclusivamente ao conteúdo, vedando, por outro lado, o crédito do imposto sobre os recipientes e embalagens adquiridos.

A invocação desse elemento histórico serve para robustecer a nossa convicção de que as despesas de "manuseio", aí compreendidas as de carga e descarga, devem ser excluídas da base de cálculo do IPI por se acharem compreendidas no item genérico de "despesas de transporte", como também em face das características especiais da comercialização dos produtos de que se trata, que sempre compreende o retorno dos recipientes e embalagens ao estabelecimento do fabricante, como, ainda, em face daquelas razões já referidas, relacionadas com a elevada alíquota de incidência a que está sujeito o produto (conteúdo)".

Discordando dessa decisão, declara o culto Procurador-Representante, em sua petição recursal de fls. 183/5:

"Sem razão a douta maioria ao considerar que as despesas de carga e descarga de produtos vendidos como não integrantes da base de cálculo, do IPI.

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

O voto do Relator, acompanhado pela

17.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

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 falha 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, decompondo:

1. - no preço da operação se incluem as despesas acessórias;
1. - 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 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, inclui das 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 pretensão de que a norma legal (matriz e regulamento) diz muito mais do que realmente, claramente, sem pre expressou.

Por outro lado, não há que se cogitar que manuseio integra o transporte, vez que o nosso grande comercialista, J. X. CARVA-

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

LHO 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 despesas 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".

Em contra-razões ao Recurso Especial, sustenta o sujeito passivo:

.....

2.4 Em seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais até mesmo a D^{ta} Procuradoria da Fazenda Nacional reconhece, citando as expressões de Carvalho de Mendonça - Tratado de Direito Comercial Brasileiro, que "a execução do contrato começa não com o início da viagem, mas na entrega da mercadoria pelo carregador e com a aceitação desta...". Ora, se assim é, a expressão "transporte" compreende obrigatoriamente três fases distintas, interligadas e dependentes uma das outras, ou sejam: carga, condução e descarga.

2.5 Neste mesmo sentido se manifesta o Sindicato das Empresas de Transporte 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 realizados.

M.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

2.6 Em igual sentido, o Ilustre Conselheiro Dr. Oswaldo Tancredo de Oliveira em seu voto lembra "que, no caso quase exclusivo e "sui generis" de que estamos tratando, os recipientes e vasilhames de bebidas, cujo valor, por força de lei, se acha excluído do valor tributável do IPI — no caso em questão — a sua descarga compreende o retorno até o estabelecimento do remetente dos recipientes e embalagens vazias".

2.7 Igualmente o nobre Conselheiro Dr. Eugênio Botinelly no Acórdão nº-202-01.063/87, apercebeu-se de que tratava, no caso, de situação particularíssima de TRANSPORTE DE BEBIDAS, que tem tratamento especial, quer em relação à legislação fiscal, quer igualmente quanto aos seus aspectos de custo e operacionalidade.

2.8 No tocante à legislação fiscal, a saída de vasilhame não computado no valor da bebida goza de isenção desde que deve retornar ao estabelecimento remetente, "ex-vi" do disposto no art. 72 do RIPI/82, e do RICM - artigo 10.

2.9 Sob o aspecto operacional é de se ressaltar que a quase totalidade dos transportes se faz no sentido de "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.

2.10 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.

2.11 Por esta razão, a tabela de preço do CONET (Conselho Nacional de Estudos Tarifários da NTC - Associação Nacional das Empresas de Transporte Rodoviário de Carga) determina que no custo do transporte de bebidas (vasilhame cheio) está incluso o retorno do vasilhame vazio, na mesma quantidade e no mesmo percurso ida-e-volta.

2.12 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".

13.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

.....

2.15 Com exceção da embalagem "one-way", não se vende bebida sem as operações de carga e descarga de vasilhame no "ponto de partida" e no "ponto final". Assim há de se incorrer em despesa dupla de carregamento e descarregamento. 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.

2.16 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.

2.17 É de se notar também que este valor ressarcido à recorrente consta expresso na Tabela de Preço aprovada pelo CIP.

2.18 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 com prova que arcou com despesa para consecução do transporte, limitando seu reembolso aos parâmetros disciplinados no art. 63, do RIPI/82. O transporte de bebidas comporta obrigatoriamente no "ponto de partida" a carga de produtos envasilhados e o consequente descarregamento de vasilhames vazios, sendo que ambas as atividades se incluem no ciclo da operação de venda do produto tributado.

2.19 Diante do exposto, o recurso a essa Colenda Câmara Superior, interposto pela D^{outa} Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de se negar à contribuinte o direito de se reembolsar da despesa de carga e descarga que efetivamente realiza sem agredir o valor legítimo da operação, não procede face se tratar de transporte de bebida acondicionada obrigatoriamente em embalagem

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

que circula com suspensão tributária sujeita necessariamente a duas operações: de carga e descarga".

É o Relatório.

M.

V O T O

Conselheiro HAROLDO BRADA LOBO, Relator

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

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

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

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

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

7.

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

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

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

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

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

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

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

7.

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

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

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

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

A legislação do IPI, ao considerar abrangido pela expressão "despesas de transporte" aquelas referentes ao carreto, frete, utilização do porto e seguro da mercadoria transportada, está em harmonia com a definição do contrato misto em que pode haver interferência dos contratos de locação de coisas, de serviços e de 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). 7.

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

Tendo em vista a nova sistemática constitucional de divisão de rendas, instituída pela Ementa Constitucional nº 18/65, os tributos passaram a incidir sobre campos de imposição ou fluxos econômicos (Comércio Exterior, Patrimônio, Renda, Produção, Circulação, Serviços etc.), devendo recair sobre 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.).

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

7.

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

13.

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

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

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

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



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

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

Tais despesas nenhum relacionamento têm com a produção ou industrialização. Referem-se a desembolsos com um serviço prestado ao comprador ou distribuidor da bebida, que tanto poderia ser executado pelo vendedor, como por terceiro. O descarregamento dos vasilhames ou engradados vazios em "retorno" ou em troca, se são 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 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

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

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

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

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

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

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

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.274

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

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

Brasília-DF, em 25 de abril de 1988.

H. Br. Lobo
HAROLDO BRAGA LOBO - RELATOR