



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo N.º 13.116-000.282/85-16

144

2. C C	RECORRI DESTA DECISÃO RECURSO N.º RP/201-0227 Em 29 de 01 de 1987 Procurador Rep. da Faz. Nacional
--------------	---

VLDS

2. C C	PUBLICADO NO D. O. U. D-08/06/1987 Rubrica
--------------	--

Sessão de 29 de janeiro de 1987

ACORDÃO N.º 201-64.130

Recurso n.º 78.038

Recorrente CERVEJARIA DE BRASÍLIA S.A. - CEBRASA

Recorrid a DRF EM GOIÂNIA - GO

IPI - VALOR TRIBUTÁVEL - Despesas de transporte: estão incluídas entre as despesas de transporte, para efeito de exclusão do VT as chamadas "despesas de manuseio", carga e descarga, referentes aos recipientes e embalagens, inclusive quanto ao retorno ao estabelecimento industrial.

CRÉDITO DO IMPOSTO: a) art. 82, I: inadmissível quanto aos insumos que não participam do processo de industrialização e nem compoem o produto final; b) DL nº 1.136/70: são admissível quanto aos aparelhos e equipamentos nacionais. Recurso provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso in terposto por CERVEJARIA DE BRASÍLIA S.A. - CERBRASA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSKZ CZAK. Presente ao julgamento o Patrono da recorrente, o Dr. NEWTON FERNANDES DE FARIAS.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 1987

HAROLDO BRAGA LOBO - PRESIDENTE

OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA - RELATOR

IRAN DE LIMA - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 20 FEV 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros FERNANDO NEVES DA SILVA, MÁRIO DE ALMEIDA, CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS, LINO DE AZEVEDO MESQUITA e SÉRGIO GOMES VELLOSO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo N.º 13.116-000.282/85-16

Recurso n.º: 78.038
Acordão n.º: 201-64.130
Recorrente: CERVEJARIA DE BRASÍLIA S.A. - CEBRASA

R E L A T Ó R I O

Conforme o Auto de Infração que abre o presente, foi a firma acima identificada denunciada por infringência dos artigos 63, II e parág. 1º; 107, II e 112, IV do regulamento do imposto sobre produtos industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82 (RIPI/82).

Segundo a denúncia, apesar de os preços de venda dos produtos da autuada serem FOB, correndo o transporte por conta dos adquirentes, a remetente cobra dos seus clientes, no período abrangido pela fiscalização, uma determinada importância, indicada em separado na nota-fiscal, a título de "despesas acessórias de manuseio", sem contudo efetuar o lançamento do IPI sobre referida parcela nova valor indicado, o qual é exigido, com os acréscimos legais, nos termos do artigo 2º do D.L. nº 1.736/79, com proposta de aplicação da multa prevista no inc. II do art. 364, do já referido regulamento, sendo que os valores exigidos se acham discriminados no verso do auto de infração e em quadro demonstrativo, também anexo.

A firma também é acusada de haver se creditado indevidamente do IPI constante das notas-fiscais arroladas nos quadros demonstrativos em anexo, fato que também implicou na falta de recolhimento do referido imposto, na importância também exigida, com os acréscimos legais e mais a multa do inc. II do art. 364 do citado RIPI/82.

segue-

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Impugnação da exigência, mediante as alegações que sintetizamos.

Que a lei assegura a exclusão das despesas de transporte da base de cálculo do IPI.

Que a expressão "transporte" engloba, necessariamente, três fases interligadas, a saber: carga, condução e descarga.

Que não há transporte sem que se verifique a ocorrência física dessas três etapas, que são objeto das próprias tabelas de preços dos Sindicatos das Empresas de Transportes.

Invoca a abrangência dessas despesas de transporte, constante do art. 63, parág. 1º, do RIPI, segundo o qual, compreendem as de frete, carreto e utilização do porte, etc.

Que, o próprio Termo de Encerramento de Ação Fiscal declara que os serviços de carga e descarga são feitos pelos empregados da empresa e que o montante da receita com manuseio "é contabilizado pela fiscalizada em título próprio - receita de frete e manuseio."

Que, no tocante à glosa dos créditos, trata-se de "produtos intermediários", cujo crédito é admitido pelo inc. I do art. 82 do RIPI.

Que são, na verdade, insumos que "embora não se integrando ao bem final, são consumidos no processo fabril de que decorre a industrialização dos produtos tributados."

Que tais produtos são empregados como graxas e solventes nos equipamentos de condução das garrafas para envasilhamento e arrolhamento e nesse processo são consumidos, sendo seu emprego indispensável para a industrialização do produto final.

segue-

OH

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Que outros créditos glosados se referem ao IPI incidentes sobre equipamentos adquiridos e destinados à modernização do estabelecimento, bem como para ampliação e modernização, inscritos no ativo permanente da empresa.

Finalmente que, quanto aos créditos referentes a produtos não relacionados na Portaria MF nº 349/80, que está recolhendo a importância correspondente, com os devidos acréscimos, conforme DARF que anexa.

Contesta um dos autores do feito.

Que o transporte, a carga e a descarga são etapas distintas de um processo, com características próprias, o que explica porque o contrato de transporte não inclui a carga e a descarga.

Que a lei exclui da base de cálculo apenas as despesas de transporte, assim consideradas o frete e o carreto.

Que a autuada não transporta, não conduz o seu produto até o estabelecimento do destinatário, nem ela, nem por intermédio de terceiro. Que faz apenas "manuseio" de garrafas cheias e vazias, que não podem ser consideradas como despesas de transporte.

Que não tem nenhuma consistência a argumentação da impugnante, quanto ao conflito que ela invoca entre a legislação do Imposto sobre Transporte e do IPI.

No que diz respeito à glosa dos créditos, os produtos sobre os quais recaiu a glosa não são insumos, visto não integrarem o produto final fabricado pela Impugnante e nem são consumidos no processo de industrialização.

segue-



Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Trata-se, segundo esclarecimentos dos funcionários, de produtos de uso generalizado em suas máquinas e equipamentos (aditivo para óleo, anti-corrosivo, solvente, etc.).

Por outro lado, diz que a Impugnante se credita de tais produtos, tanto de origem nacional, quanto estrangeiros, como é o caso das notas-fiscais que identifica.

Que ainda há os casos das partes e peças separadas, que a Portaria nº 349/80, no seu item 4, diz que não geram o direito de crédito em questão.

A decisão recorrida, conforme consubstanciado na sua ementa, diz que serão incluídos no preço da operação de que decorrer o fato gerador as despesas de carga e descarga de produtos, debitadas ao comprador ou destinatário, sob qualquer título. No que diz respeito aos créditos a que se refere o D.L. número 1.136, transcreve as condições em que são admitidos, as quais diz que não são cumpridas pela Impugnante, nos casos especificados na denúncia.

Por essas principais razões, julga procedente a ação fiscal e mantém a exigência, conforme discriminada no auto de infração.

A autuada apela para este Conselho, tempestivamente, com as razões que resumimos.

Invoca e transcreve o art. 14 da Lei nº 4.502/64, sobre o valor tributável do IPI, que dele exclui as despesas de transporte, nas condições e limites estabelecidos no regulamento.

Invoca o princípio constitucional da reserva da lei para instituir ou aumentar imposto (art. 19, parág. 29) e volta a transcrever o art. 14 da Lei nº 4.502/64, e a delegação ao regulamento, para disciplinar a matéria.

segue-

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Para concluir que a autorização só vai a nível de regulamento, de decreto do Poder Executivo.

Isso para inquirir de ilegais e arbitrários os atos administrativos menores, especialmente os pareceres normativos, que colidam, ampliem ou restrinjam as condições prescritas no regulamento.

Em seguida, invoca disposição sobre o Imposto sobre Transportes (D.L. nº 1.438/75, art. 7º, pará. 3º), o qual declara que "o preço do serviço de coleta e entrega de carga incluem-se na base de cálculo desse imposto."

Que o PN-CST nº 93/77 dispôs a respeito que "íntegram a base de cálculo do ISTR todas as importâncias dispendidas "em função das atividades de coleta e entrega de cargas."

Que o mesmo parecer descreve a atividade de "coleta", conforme leio, às fls. 189, para conhecimento do Colegiado.

Que é exatamente isso que a recorrente executa, na consecução do transporte de seus produtos, conforme, aliás, é descrito no próprio auto de infração, mas já então, para dizer que não se incluem no serviço de transporte, mas sim na base de cálculo do IPI.

Passa a examinar de como os regulamentos do IPI, com autorização do art. 14 da Lei nº 4.502/64, conceituam as despesas de transporte, as quais compreendem, "verbis":

"as de frete, carreto e utilização de porto, inclusive as realizadas com a remessa dos produtos a filiais e demais estabelecimentos..."

segue-



Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Invoca os léxicos, os quais transcreve, para destacar o sentido amplo atribuído ao conceito de "transporte, frete, carroto, etc."

Depois de analisar o significado e o alcance de tais expressões, conclui que "frete" tem um alcance e "carreto" um outro alcance mais amplo, de caráter residual, de tudo o mais que esteja envolvido no citado serviço.

Que aí, sem dúvida, se inclui o manuseio de carga e descarga dos produtos.

Que, por sua vez, as empresas de transporte adotam duas tabelas de preços de transporte: uma cobrando condução, mais carga e descarga, e outra com preço só para condução (caminhão com motorista).

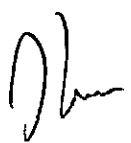
Que a recorrente sempre praticou os preços fixados ou aprovados pelo CIP, em cujas tabelas consta expresso o valor das despesas acessórias excludentes da incidência do IPI.

Que a 2a. Câmara desta Conselho já teve oportunidade de apreciar matéria idêntica, admitindo a incidência do IPI apenas sobre a carga dos produtos, não as aceitando sobre a descarga dos vasilhames.

Que já a antiga Junta Consultiva do Imposto de Consumo, também ao apreciar a mesma matéria, pronunciou-se sobre a exclusão da incidência sobre as despesas de carga, e também de descarga (decisão nº 9.294, cópia anexa).

Que tanto a carga quanto a descarga se acham vinculadas à mesma operação de venda dos produtos, conforme expresso no corpo da nota-fiscal de remessa, visto que o retorno do vasilhame ao estabelecimento, porque não cobrado, é obrigatório, conforme deflui do art. 72 do RIPI.

segue-



Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Por fim que, quando o contribuinte vende cada produto, suporta inevitavelmente duas despesas de transporte, uma de carregamento do produto, e outra necessária de descarregamento do vasilhame vazio, ambas relativas à mesma operação de venda, conforme expresso na nota-fiscal, cujas despesas se acham destacadas, em parcela separada, como determina a lei, como condição da excludente da base de cálculo.

Quanto aos créditos julgados indevidos, diz que limitou-se a aproveitar os relativos ao IPI incidente sobre produtos intermediários utilizados em seu processo fabril, conforme autoriza o artigo 82, I do RIPI/82.

Que basta verificar a relação de tais produtos, discriminados que se acham nos quadros demonstrativos e notas fiscais anexas aos autos.

Trata-se de graxas e solventes empregados nos equipamentos de condução das garrafas para lavagem, envasilhamento e enrolamento e que são consumidos nesse processo, indispensável para a industrialização dos produtos finais.

No que diz respeito aos créditos pela aquisição de equipamentos para modernização e/ou ampliação do estabelecimento, que basta verificar-se as notas fiscais de aquisição em que os mesmos produtos se acham descritos. Pela citada descrição, antes que pela classificação, ver-se-á que os mesmos se acham relacionados na Portaria nº 349, de 1980.

Quanto aos produtos da pos. 84.61, conforme declaração anexa, são efetivamente válvulas automáticas, pelo que o crédito também é procedente.

Que o fato de determinados equipamentos serem momentaneamente cedidos a terceiros, por empréstimos (a bares, restaurantes e similares) não autoriza a glôsa do crédito, como quer a decisão recorrida.

segue-

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

Finalizando com um resumo do que foi alegado e pedido, pede o provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

A matéria do presente recurso é sobejamente conhecida deste Conselho. Quer desta 1a. Câmara, quer da 2a. Câmara, quer, ainda, pela diversidade de votos e de posições.

Assim é que, quanto ao resultado, nesta Câmara, por duas vezes prevaleceu, por maioria, o ponto de vista da Recorrente, contra uma vez, também por maioria, foi mantida a decisão recorrida.

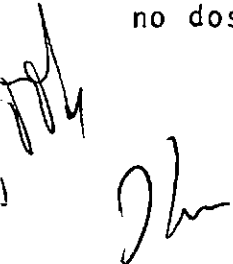
Na 2a. Câmara, provimento, em parte, pelo voto de qualidade, contra o provimento integral.

Nesta Câmara houve mudança de voto de um para outro recurso, em favor da Recorrente.

Por fim, na parte contrária à Recorrente, também houve divergência entre esta e a 2a. Câmara.

Enquanto que esta Câmara apoiava o voto do relator, fundado no fato de serem os serviços de darga e descarga efetuados e cobrados pela Recorrente (daí não poderem ser incluídos entre as despesas de transporte), entendia o voto contrário da 2a. Câmara que as despesas relativas àqueles serviços são poderiam ser excluídas do VT do IPI quando decorrentes da saída do estabelecimento da Recorrente até à descarga (inclusive) no estabelecimento do destinatário. Mas não as despesas decorrentes do retorno dos recipientes ao estabelecimento industrial.

segue-



Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

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 genêrica de "despesas de transporte".

Nesse sentido, aliás, destacamos trecho do voto sempre brilhante do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE (o voto que não reconheceu o direito no retorno dos vasilhames), quando declara que

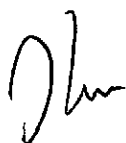
"Ressaltamos, ser da sistemática do imposto o contribuinte poder destacar e cobrar, em separado, na Nota-Fiscal, as despesas de transporte, mesmo que o transporte seja feito por ele próprio, como dispõem os incisos III, IV e V do parag. 1º do art. 63 do RPI/82." (grifos nossos).

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 excluída do valor tributável por que 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



segue-

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

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

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, porque 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 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, dispôs 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.

segue-

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

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 fixadas, sempre nesse caso especial, em função da distância percorrida, ida e volta, porque aí sempre ocorre o retorno.

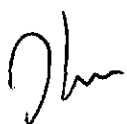
E, obviamente, os valores cobrados por esses percursos são abrangidos pela incidência, ou do imposto sobre transportes, quando intermunicipais ou interestaduais, ou do ISS, à título de "carga e descarga" que é um dos itens expressos da "lista de serviços."

Há que considerar, ainda, o elemento histórico, trazido à colação no tantas vezes invocado voto do Conselheiro ELIO ROTHE, quando diz que a exclusão em causa

"é muito antiga na legislação aplicável nos termos em que foi regulamentada, como se pode verificar pela observação 1a... "a" da Tabela "A", do Regulamento do Imposto de Consumo, aprovado pelo Decreto nº 26.149, de 5.01.49."

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 aos 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.

segue-



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 estabelcimento do fabricante, como, ainda, em face daquelas razões já referidas, relacionadas com a elevada alíquota de incidencia a que está sujeito o produto (conteúdo).

Já no que se refere aos créditos sobre insumos adquiridos para emprego nos equipamentos de condução das garrafas para lavagem, envasilhamento e arrolhamentos do produto, bem como no que diz respeito às partes e peças de equipamentos e outros produtos estrangeiros, entendo que não assiste razão ã recorrente.

No primeiro caso (crédito do art. 82, I do RIPI), por não se tratar de insumos que participem do processo de industrialização dos produtos propriamente ditos, no sentido do disposto no referido dispositivo, tampouco do Parecer Normativo nº 65/76, que o interpretou.

No segundo caso (crédito autorizado pelo D.L. nº 1.136/70), em face de não se acharem incluídas as peças e partes na Portaria nº 349, de 1980, e porque o D.L. nº 1.136/70, sõ autoriza o crédito para as máquinas e equipamentos nacionais.

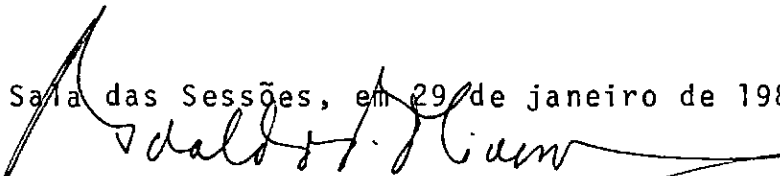


Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº 201-64.130

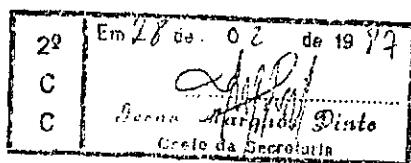
De todo o exposto, voto no sentido de dar, em parte, provimento ao recurso, para manter a exigência ~~est~~ão-somente quanto aos créditos do IPI, referidos no art. 82, I e art. 93, do vigente regulamento do citado imposto, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 1987


OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

220
158

Foi dada vista do acórdão ao Sr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional, em sessão de 20 de fevereiro de 1987, para efeito do art. 59, do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.



Exmo. Sr. Dr. Presidente da 1a. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

RP/201-0.227

A FAZENDA NACIONAL, inconformada com a decisão que lhe foi adversa no julgamento do recurso voluntário em que figura como parte contrária a CERVEJARIA DE BRASÍLIA S/A.- CE BRASA, por seu representante legal, vem interpor RECURSO ESPE CIAL para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na forma das anexas razões, requerendo sejam as mesmas recebidas e encaminhadas ao conhecimento daquela instância superior.

Nestes Termos,
Pede deferimento.

Brasília-DF, 24 de fevereiro de 1987.


Dr. IRAN DE LIMA

Pelo Recorrente: A FAZENDA NACIONAL

Recorrida : CERVEJARIA DE BRASÍLIA S/A. - CEBRASA

R A Z Õ E S D E R E C U R S O

Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais!

Eminentes Conselheiros!

Versa o presente recurso, unicamente, sobre a parte da decisão que considerou as chamadas despesas de manuseio como integrando as despesas de transporte, para o efeito de exclusão do valor tributável do imposto sobre produtos industrializados - IPI, vez que essa parte da decisão foi a única que logrou obter a necessária maioria ensejadora do recurso.

O ilustre Conselheiro relator, em cuja esteira foi a maioria do Colegiado, argumentou firme com base no voto do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE, da 2a. Câmara deste Conselho.

Segundo o voto daquele ilustre Conselheiro, a expressão "transporte" engloba necessariamente três fases interligadas, quais sejam a carga, a condução e a descarga. Naquele voto, citado no relatório há, ainda a precisão de que "côleta", em termos de transporte, significa a atividade de retirar a carga (mercadoria e/ou bens que devem ser transportados) do local de origem e colocá-la, direta ou indiretamente, no veículo que deva executar o serviço..." (fls. 10, do acórdão).

"Data venia" dos ilustres Conselheiros, de uma Câmara e outra, entendemos que o raciocínio não se ajusta à hipótese vertente. Primeiro porque uma coisa são os parâmetros utilizados pelo imposto sobre transporte e outra, que não é necessariamente igual, os parâmetros utilizados para apuração do valor tributável na área do IPI. A legislação do imposto sobre transportes pode utilizar, para os efeitos legais, evidentemente, um conceito mais amplo de transporte que abranja aquilo que, tec

nicamente, não o é, como carga descarga, etc., enfim, "manuseio".

O nosso grande comercialista, J.X. CARVALHO DE MENDONÇA, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, volume VI, 2a. parte, p.465/466, sublinha que "não se 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..."

Sendo assim, as despesas de manuseio, que antecedem essa entrega, não são despesas de transporte, porquanto, tecnicamente, ainda não se iniciou a execução do contrato. As despesas de transporte serão, necessariamente, aquelas despendidas com o transporte da coisa e não aquelas outras que antecedem à execução do contrato de transporte.

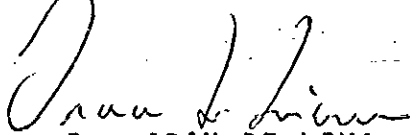
Na hipótese dos autos ainda há o fato de que as próprias despesas de descarga, que vêm a ocorrer no final do percurso, são consideradas pela Recorrida como "manuseio" incluído na expressão genérica de transporte. E ainda mais, a venda é feita com a cláusula FOB, "free on board", ou seja, mercadoria entregue livre de despesas ao comprador. Se assim é, o que foi cobrado há de ser considerado, necessariamente, para a aferição do valor tributável. Não se pode, validamente, considerar que, como quer a recorrida, que os antecedentes necessários de uma operação venham a integrar essa operação. Como diz, se o manuseio antecede necessariamente o contrato propriamente dito de transporte, em sua execução, então o conceito deste último é abrangente daquele. Ora, se assim fosse, regressaríamos "ad infinitum", o que é absurdo. Antes do manuseio, necessariamente, existe a produção e antes desta, necessariamente, existe a matéria prima produzida, e assim sucessivamente.

O que é preciso, no caso vertente, não é a abrangência mas, pelo contrário, a delimitação no tempo do que seja transporte. O transporte, como já dito, pode ser de pessoas e coisas, mas somente se inicia com a entrega da mercadoria a ser transportada, no caso de transporte de coisa. Antes disso, ainda não há transporte. O próprio Código Comercial, art. 101, em tema de responsabilidade, diz que a do condutor ou comissário começa a correr desde o momento em que recebe as fazendas e só expira depois de efetuada a entrega. É nesse período em que há a responsabilidade do transportador, que vige o contrato de transporte, nunca antes, nunca depois.

22487
1621

Não conforta a tese da Recorrida o fato de que, conforme salienta o ilustre Conselheiro Relator, OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, no "caso em questão - a sua descarga compreende o retorno até o estabelecimento do remetente dos recipientes e embalagens vazios" (fls. 11). Ora, trata-se, na espécie de negócios jurídicos coligados, um envolvendo o produto propriamente dito e o outro a embalagem somente. No primeiro dos negócios jurídicos é cogitável de exclusão o transporte, dentro dos parâmetros legais, a partir da entrega da mercadoria ao transportador, excluída as operações antecedentes. O segundo negócio jurídico, envolvendo vasilhames, inquestionavelmente, pelo seu preço, não é excluído da base de cálculo do IPI. E isso pela razão de que, no primeiro dos contratos coligados, venda de produto, foi incluído no preço, via de consequência, vai integrar o valor tributável. Se os negócios jurídicos fossem distintamente realizados, de forma não coligada, de tal forma que o segundo contrato, distinto do primeiro, naturalmente, tivesse o único objetivo do retorno até o estabelecimento produtor dos recipientes e embalagens vazios, cogitar-se-ia, então, de não incidência do IPI, mas de outro tributo, o que, sem dúvida, viria de encontro aos desejos da Recorrida, que nada mais quer do que não pagar o tributo sobre os valores resultantes.

Assim, dessa forma coligada, inobstante figurarem nas tabelas dos sindicatos, em função da distância percorrida. Não há como entender que o manuseio deixe de integrar a base de cálculo do IPI, razão porque esperamos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a reforma da decisão recorrida, como de JUSTIÇA.


Dr. IRAN DE LIMA

Processo nº 13.116-000.282/85-16

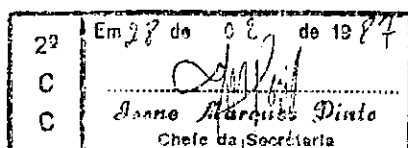
RP nº 201-0.227

Recurso nº 78.038

Acórdão nº 201-64.130

Recurso especial do Sr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional, interposto com fundamento no inciso I do artigo 3º do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.

ã consideração do Sr. Presidente.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo N.º 13.116-000.282/85-16

RP/201-0.227

Recurso n.º: 78.038

Acórdão n.º: 201-64.130

Recorrente: A FAZENDA NACIONAL

Recorrido : SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Sujeito Passivo: CERVEJARIA DE BRASÍLIA S.A. - CEBRASA

D E S P A C H O Nº 1042

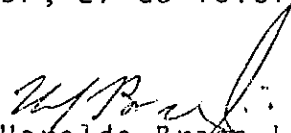
O Senhor Procurador-Representante da Fazenda Nacional recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da Decisão deste Conselho proferida por maioria de votos, na sessão de 29 de janeiro de 1987 e consubstanciada no Acórdão nº 201-64.130.

A "vista" do Acórdão foi dada na sessão de 20 de fevereiro de 1987.

Tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não unânime (artigo 4º, I) e tempestividade (artigo 5º, § 2º), recebo o recurso interposto pelo ilustre representante da Fazenda Nacional.

Encaminhe-se à repartição preparadora tendo em vista o disposto no artigo 3º, § 3º, do Decreto nº 83.304/79, com a redação que lhe deu o artigo 1º do Decreto nº 89.892/84.

Brasília-DF, 27 de fevereiro de 1987.


Haroldo Braga Lobo
Presidente



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de...25...do...abril...de 1988....

ACÓRDÃO Nº...CJRE/02-0.266

Recurso nº : RP/201-0.227

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

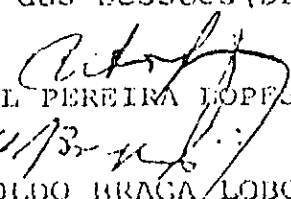
SUJEITO PASSIVO: CERVEJARIA DE BRASÍLIA S.A. - CERRASA

IP1 - 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.T.

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

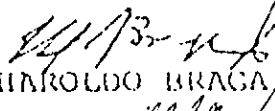
ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Cons. José Alves da Fonseca não votou por não ter assistido ao Relatório.

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



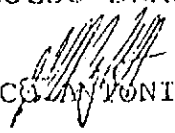
URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE



HAROLDO BRAGA LOBO

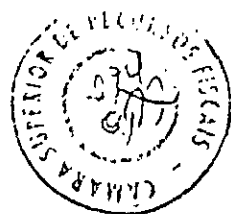
- RELATOR



MARCO ANTONIO MENEGETTI

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros. SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MA-MEDE, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Falou pelo sujeito passivo o Dr. Amador Outereiro Fernández - OAB/DF nº 7100 com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional o Dr. Marco Antonio Meneghetti.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13.116-000.282/85-16

RECURSO Nº: RP/201-0.227

ACÓRDÃO Nº: CSRF/02-0.266

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

SUJEITO PASSIVO: CERVEJARIA DE BRASÍLIA S/A. - CEBRASA

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, conforme petição de fls. 222/224, da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 29.01.87, e consubstanciada no Acórdão nº - 201-64.130 (fls. 206/217), em cuja ementa se lê:

"IPI - VALOR TRIBUTÁVEL - Despesas de transporte: estão incluídas entre as despesas de transporte, para efeito de exclusão do VT as chamadas "despesas de manuseio", carga e descarga, referentes aos recipientes e embalagens, inclusive quanto ao retorno ao estabelecimento industrial"

Como se verifica da peça básica de fls. 50, a contribuinte foi autuada por ter excluído da base de cálculo do IPI o valor das "DESPESAS ACESSÓRIAS DE MANUSEIO", debitadas em separado nas respectivas Notas Fiscais, referentes à carga de seus produtos e descarga dos respectivos vasilhames e emgradados, tendo sido no que diz respeito a essa irregularidade, dado por infringi

7.



do o disposto nos artigos 55, inc. I, letra "b" e inciso II, letra "c", 63, inc. II, e § 1º, 107, inc. II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82.

Sustentando a exigência, a decisão singular consignou que:

"O Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 é muito claro na determinação do valor tributável dos produtos nacionais. No artigo 63, inciso II, especifica que constitui o valor tributável o preço da operação de que decorrer o fato gerador. Neste mesmo artigo, no § 1º, é dito que as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente, por espécie, na Nota Fiscal, serão incluídas no preço da operação, desde que atendidas, ainda certas normas. Uma destas normas explicitamente indica que as despesas de transporte compreendem as de frete, carreto e utilização de porto.

Ora, da análise do processo temos clara a situação ocorrida, referente a parte do auto que trata do não recolhimento do IPI das despesas de manuseio. O fato gerador do imposto ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial (artigo 29, inciso II do RIPI/82) é o preço de que decorre esta operação, inclusive com todas as despesas acessórias, salvo aquelas expressamente determinadas. No presente caso, ocorre a venda dos produtos da autuada e nas Notas Fiscais vem incluído "Despesas Acessórias de Manuseio", que são debitadas ao comprador. Esta despesa se refere a manuseio e carga de engradados no veículo, efetuado por funcionário da empresa e, que deve, portanto, constituir valor tributável do imposto.

Nenhuma das alegações da interessada em sua impugnação, pretendendo que estas despesas acessórias discutidas não constituam valor tributável deve prosperar. Assim tem-se que:

- O transporte não engloba necessariamente as três fases interligadas, carga, condução e descarga, como quer a autuada, pois como po-

7.



dem ter ligação tais fases, se são feitas distintamente por pessoas diferentes? A carga corre por conta da CEBRASA S/A e a condução e a descarga pelo comprador ou por outra firma contratada;" ... "A impugnante entrega seu produto na sua fábrica para o cliente ou o transportador deste e, daí em diante, tudo corre por conta do adquirente, inclusive a descarga no destino.

Como se não bastasse a clara definição contida no artigo 63, § 1º, inciso I, do RPI/82, especificando expressamente que as despesas de transporte compreendem apenas as de frete, carreto e utilização do porto, o Parecer Normativo CST nº 32/84, vem confirmar que sobre as despesas de manuseio e carga deve incidir IPI, na situação do caso em exame. Estabelece este Parecer que somente poderão ser excluídas do valor tributável as parcelas expressamente indicadas no § 1º do artigo 63 do RPI/82, e que as despesas acessórias, todas elas, devem obrigatoriamente integrar o valor da operação para fins de incidência do IPI, nos termos do inciso II do artigo 14 da Lei nº 4.502/64. E diz mais, que serão incluídas no preço da operação de que decorra o fato gerador as despesas de carga e descarga dos produtos, debitadas ao comprador ou destinatário, sob qualquer denominação ou qualquer título.

Está, pois, configurando que a impugnante interpretou erroneamente tal assunto, não recolhendo o IPI sobre as despesas de carga e manuseio."

Por sua vez, a decisão reocrrida, dando provimento ao Recurso Voluntário, na parte que é objeto do presente recurso, está assim fundamentada:

"Preliminarmente, descartamos o entendimento do voto contrário desta Câmara, antes proferido, 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".

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 13.116-000.282/85-10



Acórdão nº - CSRF/02-0.266

Nesse sentido, aliás, destacamos trecho 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, sem 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 parágrafo 1º do art. 63 do RPI/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 excluída 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 IPT, 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, porque 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":

7

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 13.116-000.282/85-16

Acórdão nº - CSRF/02-0.266

"Concordamos, assim, com a colocação 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 compreendidos 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, dispôs 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 de "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.

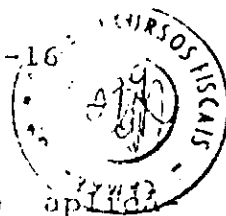
Tanto que as tabelas dos sindicatos são fixadas, sempre nesse caso especial, em função da distância percorrida, ida e volta, porque aí sempre ocorre o retorno.

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

Há que considerar, ainda, o elemento histórico, trazido à colação no tantas vezes lazado voto do Conselheiro ELIO ROTHE, quando diz que a exclusão em causa:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº-13.116-000.282/85-16



Acórdão nº-CSRF/02-0.266

"É muito antiga na legislação aplicável nos termos em que foi regulamentada, como se pode verificar pela observação 1ª... "a" da Tabela "A", do Regulamento do Imposto de Consumo, aprovado pelo Decreto nº 29.149, de 5.01.49".

E a concessão se deve ao fato da elevação da 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 transporte, todas de incidência muito mais baixa, quer quanto ao IPI (no caso de recipientes e embalagens), quer quanto ao ISRT 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 de 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 sujeita o produto (conteúdo)".

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

.....

"2.4 Em seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais até mesmo a Douta 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 com a entrega da mercadoria pelo carregador e com a aceitação desta ...". Ora, se assim é, a expressão "transporte" compreende obrigatoriamente três fases distintas, interligadas e de-

7.



pendentes 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.

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 excluindo 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 -202-01.063/86, 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 deva retornar ao estabelecimento remetente, "ex vi" do disposto no art. 72 do RPI/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.

7



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".

.....

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 incorrer em despesa dúpla 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 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 à 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 conseqüente des-

7.



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

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro HAROLDO BRADA LOBO, Relator

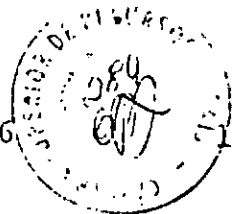
Como vimos do Relatório, o sujeito passivo, objetivando reembolsar-se dos custos com os serviços de carga e descarga dos produtos e respectivos vasilhames, cobrou dos adquirentes de seus produtos parcelas intituladas "frete manuseio", lançadas separadamente nas respectivas notas fiscais.

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, frete, frete 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 frete, segundo o Parecer Normativo (CST) nº 32/64, 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 descarga de garrafas e grades, o que não seria o mesmo;

c) o preço de venda da atuada 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 vocábulos 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, 1º vol., Rio, 1958, pág. 266,

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:

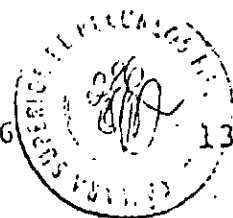
"O contrato de transporte evidencia-se um contrato misto, desde que, para a sua formação há interferência dos contratos de locação de coisas e de serviços e, em certas circunstâncias, o de depósito.

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" (gr. fei).

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 frequentes 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 atos 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, adota 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 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

7.



(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 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.

7.



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 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.

7.



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 COMES 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 dever 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, frete 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 RPII, 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

17.



ra o fato de que "as despesas acessórias" a que se refere o dispositivo analisado, são aquelas vinculadas à produção, as quais, incluindo o preço industrial do produto, não podem indiretamente ser excludas 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 transporte: (a) quer sejam qualificadas como despesas de frete, 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.

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

Se nas vendas da fiscalização "as despesas acessórias frete manuseio", visando à cobertura dos custos dos serviços efetuados com a carga e descarga dos produtos e dos respectivos vasilhames são debitadas separadamente nas notas fiscais, ou seja, se o 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 qualquer parcela até a entrega do produto ao transportador.

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

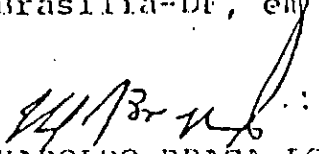
17.



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, meu voto é pelo não provimento do Recurso Especial. 17

Brasília-DF, em 25 de abril de 1988.:


HAROLDO BRAGA LOBO - RELATOR

ENCARREGADO DE PRESSÃO RUA E COLONIA 1.ª Câmara
102 • Conselho de Contribuintes para as arrecadações anuais e demais
ações de órgão produtor de receita

L.	CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
N.	Em 15/12/1988 URULL PEREIRA COPLS Presidente