



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 25 de abril de 1988...

ACÓRDÃO Nº CSRF/02-0.267

Recurso nº : RD/202-0.056

Recorrente : COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

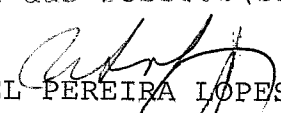
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

IPI - VALOR TRIBUTÁVEL. As denomina-
das "despesas de manuseio", com a car-
ga e descarga de recipientes e embala-
gens, inclusive com o retorno desses
bens ao estabelecimento industrial, se
debitadas em separado nas Notas Fis-
cais, não integram a base de cálculo
do I.P.I.

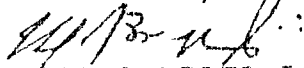
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fis-
cais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos ter-
mos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O
Cons. José Alves da Fonseca não votou por não ter assistido ao Rela-
tório.

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


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


HAROLDO BRAGA LOBO

- RELATOR


MARCO ANTONIO MENEGHETTI - PROCURADOR DA FAZENDA NA-
CIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, SEBASTIÃO BERGE TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Falou pelo sujeito passivo o Dr. Amador Outereiro Fernández - OAB/DF número 7100 com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional o Dr. Marco Antonio Meneghetti.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

~~SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES~~

Câmara Superior de Recursos Fiscais

Processo N.º-13.401-000.054/85-11

Recurso n.º: -RD/202-0.056

Acórdão n.º: -CSRF/02-0.267

Recorrente: COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

Recorrida: SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º. inc. II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, o sujeito passivo recorre da parte que lhe foi desfavorável da decisão prolatada pela Colenda Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 124/141), consubstanciada no Acórdão nº-202-00.944, de 26.04.86, assim ementada:

"IPI - VALOR TRIBUTÁVEL - DESPESA ACESSÓRIA DE TRANSPORTE - Constituem despesas acessórias de transporte as despesas de carga e descarga dos produtos. A despesa de descarga de caixas de garrafas vazias, dos caminhões dos clientes, cobrada e destacada em separado nas Notas-Fiscais de saída dos produtos tributados (cerveja, chope e refrigerantes), constitui despesa acessória incluída no valor tributável. Excluída do valor tributável a despesa de carga dos produtos tributados, como despesa acessória de transporte, nos termos do § 1º do art. 63 do RIPI/82. Recurso em parte".

Segundo se lê na peça básica de fls. 35/36 a empresa foi autuada por ter excluído da base de cálculo do IPI, no período de agosto/82 a 08 de janeiro/85, a valor cobrado pela execução de serviços com pessoal próprio da empresa, compreendendo descarga de grades de vasilhames vazios e carga de vasilhames cheios,

7.

dentro do estabelecimento fabril e em caminhões de propriedade dos clientes, operação esta nominada de frete/manuseio, sendo o valor destacado na nota fiscal. Foi dado como infringido o disposto nos artigos 55, inc. I, alínea "b", e inc. II, letra "c", 63, inc. II, e § 1º, 107, inc. II, e 112, inc. IV, do Regulamento sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Impugnação às fls. 37/40, não acatada pelo julgador singular, conforme se depreende da seguinte ementa:

"No cálculo do valor tributável do IPI 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 de carga e descarga de produtos, debitadas ao comprador ou destinatário, sob qualquer denominação ou qualquer título.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE".

Por sua vez, a decisão recorrida, que, pelo voto de qualidade, decidiu que somente a despesa com a carga e descarga dos produtos é que era acessória do transporte, excluindo do referido conceito a despesa com a descarga de caixas de garrafas vazias no retorno, está assim fundamentada:

"Está em questão a aplicação do disposto no artigo 63, inciso II e seu § 1º, inciso I, do RIPI/82, à situação de fato descrita nos autos.

A autuação está exigindo imposto sobre as "despesas acessórias de manuseio", pela recorrente cobradas e destacadas nas Notas Fiscais de vendas de cervejas, chope e refrigerantes de sua industrialização, enquanto que, a recorrente, entende que tais despesas acessórias se constituem em despesas de transporte e, portanto, não incluídas no preço da operação para fins de cálculo do imposto.

Não se discute a situação de fato, quer no que diz respeito aos valores da apuração como no que venha a ser a denominada "despesa acessória de manuseio" que refere-se ao serviço de descarga de caixas de garrafas vazias dos caminhões dos clientes, e, ao serviço de carga de seus produtos nos mesmos caminhões, efetuados no pátio da fábrica, como referido no processo.



A autuação e a decisão recorrida fundamentam-se em que o preço de venda da recorrente é FOB, e que, de acordo com o Parecer Normativo CST 32/84, as despesas acessórias de carga e descarga, debitadas ao comprador, devem ser incluídas no preço da operação de que decorreu o fato gerador.

A questão que se coloca, primeiramente, é saber se as despesas acessórias de carga e descarga dos produtos nos caminhões constituem, ou não, despesas de transporte, com vistas à aplicação do mencionado dispositivo legal.

Estabelece o dispositivo legal:

"Art. 63 - Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui o valor tributável (Lei nº 4.502/64, art. 14):

I -

II - dos produtos nacionais, o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

§ 1º - No preço da operação referido nos incisos I, alínea "b", e II, serão incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente, por espécie, na Nota-Fiscal, atendidas, ainda, as seguintes normas:

I - As despesas de transporte compreendem as de frete, carreto e utilização de porto, ...".

Convém observar que o valor tributável refere-se ao preço da operação de que decorrer o fato gerador, ou seja, pela saída do produto do estabelecimento industrial, incluídas as despesas acessórias debitadas e decorrentes dessa saída do produto tributado.

Portanto, as despesas de transporte relacionadas com a saída do produto do estabelecimento industrial, como despesa acessórias, desde que debitadas em separado na Nota-Fiscal e atendidas as normas especificadas, não serão incluídas no preço da operação para determinação do valor tributável.

O Parecer Normativo CST 32/84, estabeleceu, sem deixar nenhuma dúvida, para determinação do valor tributável, as despesas



de carga e descarga dos produtos serão incluídas no preço da operação, no entanto, não cogitou de examinar se a carga e a descarga dos produtos estariam ou não compreendidas no transporte, já que, sua conclusão baseou-se no fato de que estas despesas não se encontravam expressamente indicadas entre as excluídas do valor tributável pelo § 1º do artigo 63.

A norma, que trata da inclusão ou da não inclusão das despesas de transporte no valor tributável, apesar de sua recente base no artigo 14, inciso II, da Lei 4.502/64, é muito antiga na legislação e aplicável nos termos em que regulamentada, como se pode verificar pela observação lá a, da Tabela "A", do Regulamento do Imposto de Consumo, aprovado pelo Decreto 26.149, de 5.1.49.

Assim é que, a extinta Junta Consultiva do Imposto de Consumo, em consulta do interesse da Companhia Cervejaria Bohemia, pelo Parecer 9.294, publicado no DOU, Seção IV, de 5.7.60, página 649, entendera, por unanimidade de seus membros, ser correta de cisão no sentido de que "escapavam à incidência do imposto de consumo, desde que debitadas em separado, as despesas a que aludia a consulente", sendo que a consulta tratava da cobrança que pretendia fazer de seus clientes "pelo serviço de carga e descarga de seus produtos, da fábrica para os veículos transportadores e destes para os depósitos de seus clientes".

Em verdade, nosso entendimento é de que as atividades de carga e descarga de mercadorias em veículos se caracterizam como transporte, verificável por simples constatação de fato, pois que essas atividades há deslocamento das mercadorias, que são conduzidas manualmente ou por equipamentos mecânicos, numa continuidade que juntamente com sua condução no veículo completa a movimentação da mercadoria desde sua origem até o seu destino, portanto, com essas atividades, dá-se, em sentido amplo, o transporte da mercadoria.

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 1.438/75, com a redação dada pelo Decreto-lei 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".

Por isso que estamos convictos que o entendimento que adotados é o que melhor se ajusta à realidade dos fatos e ao que dispõe a legislação referida.

Assentado esse entendimento, não há qualquer impedimento a que as despesas de carga relativas às mercadorias saídas do estabelecimento, como despesas acessórias de transporte, sejam debitadas em separado na Nota-Fiscal e excluídas do valor tributável, atendidas as demais exigências, conforme § 1º do art. 63, do RIPI/82.

A integral aplicação do § 1º do art. 63 do RIPI/82 ao caso concreto, com o entendimento antes referido, no entanto, parece-nos não ser possível.

Com efeito, a parcela da "Despesa Acessória de Manuseio" destacada em separado nas Notas-Fiscais do recorrente, relativa à descarga de caixas de garrafas vazias não deve ser excluída do valor tributável porque esta atividade não diz respeito ao transporte da mercadoria saída do estabelecimento com a obrigação de pagar o imposto.

O valor da descarga que, como despesa acessória de transporte, é passível de ser excluída do valor tributável é o da descarga feita no destino da mercadoria tributada saída do estabelecimento industrial.

7.

Isto porque as disposições do artigo 63, inciso II e parágrafos, dizem respeito à de terminação do valor tributável dos produtos industrializados, tributados, nas saídas do estabelecimento industrial.

A cobrança dessa despesa de descarga de caixas de garrafas vazias, trazidas pelos adquirentes de seus produtos, cobrada em separado na Nota-Fiscal, incluída na denominação de "Despesa Acessória de Manuseio", se constitui, desse modo, em despesa acessória incluída no valor tributável face ao § 1º do artigo 63 do RIPI/82.

Por outro lado, a parcela da "Despesa Acessória de Manuseio" correspondente à carga de seus produtos tributados (cervejas, chope e refrigerantes) nos veículos dos clientes deve ser excluída do valor tributável, com base no mesmo § 1º do artigo 63, como despesa de transporte.

Ressaltamos, ser da sistemática do imposto o contribuinte poder destacar e cobrar, em separado, na Nota-Fiscal, a despesa de transporte mesmo que o transporte seja feito por ele próprio, como dispõem os incisos III, IV e V, do § 1º do art. 63 do RIPI/82.

Por todo o exposto, dou provimento em parte ao recurso voluntário para excluir da exigência a parcela correspondente à despesa com a carga de seus produtos nos veículos dos clientes, como despesa de transporte".

Apelando da decisão na parte em que lhe foi desfavorável, declara a autuada nos tópicos principais:

"1. MATÉRIA EM DISCUSSÃO

1.1 A inclusão no conceito de DESPESA DE TRANSPORTE DE BEBIDAS da parcela de custo assumido pela contribuinte pelo descarregamento de vasilhames vazios em retorno obrigatório ao estabelecimento fabril e que antes condicionou o produto tributado na saída.

2. ACÓRDÃOS DIVERGENTES

.....

2.2 Por outro lado, a 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes no Recurso número 78.038/86 de interesse da CERVEJARIA DE BRA-

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.267

SÍLIA S/A - CEBRASA, empresa controlada pela Recorrente, expediu o Acórdão nº 201-64.130, em 29.01.87, o Ilustre Conselheiro Dr. Osvaldo Tancredo de Oliveira, com a ementa a seguir transcrita:

"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."

2.3 As ementas acima transcritas demonstram a divergência de julgado. No primeiro e aqui recorrido houve provimento parcial e no segundo há o acatamento integral do Recurso. Afora o Acórdão nº 201-64.130/87 há, ainda, os Acórdãos divergentes exarados pela Egrégia 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes - nº 63.983/86 e 63.966/86, como também o de nº 202-01.063, de 17.09.86, da própria 2ª Câmara, de autoria do Nobre Conselheiro Eugênio Botinelly Soares, "verbis":

"IPI - TRANSPORTE DE BEBIDAS - Desse que as despesas com transporte sejam escrituradas separadamente nas notas fiscais, poderão deixar de ser incluídas nas debitadas ao comprador ou destinatário (art. 63, § 1º do RIPI/82). O custo do transporte do vasilhame vazio, na mesma quantidade do vasilhame cheio, do distribuidor à fábrica, já está incluído na coluna do frete peso CZ\$/t, de modo que, ao ler-se, por exemplo, tarifa 005, de 051 a 100 Km, significa que o frete peso CZ\$/t é de ida e volta nesse percurso (Tabelas do CIP e CONET sobre transporte de bebidas). Recurso provido."

3. RAZÕES E FUNDAMENTOS DO PRESENTE RECURSO

.....

3.2 Os Acórdãos divergentes determinam a in incidência do IPI sobre as despesas de carga e de descarga, porque as consideram con-

17.

Acórdão nº-CSRF/02-0.267

seqüentes uma da outra, sendo mesmo a da des-
carga fiscalmente obrigatória, dada a saída
do vasilhame com suspensão tributária condi-
cionada a seu regresso ao estabelecimento, co-
mo também pela Tabela de Preço do CONET (Con-
selho Nacional de Estudos Tarifários da NTC-
Associação Nacional das Empresas de Transpor-
tes Rodoviários de Carga) ambas as despesas,
de carga e de descarga, estão inclusas no
mesmo preço, desde que os vasilhames vazios
retornem na mesma quantidade saída e pelo mes-
mo percurso se efetuem a ida e a volta.

.....

3.4 Quanto ao mérito e sob o prisma ju-
rídico, a matéria foi amplamente abordada
quando em discussão e apreciação pela 1ª e 2ª
Câmaras do Egrégio 2º Conselho de Contribuin-
tes.

3.5 A 1ª Câmara, após o não provimen-
to do primeiro recurso, vem acatando inte-
egralmente os recursos seguintes, determinan-
do que se incluam no conceito de despesa de
transporte de bebidas os encargos assumidos
pela contribuinte pela carregamento do produ-
to envasilhado e pelo descarregamento de va-
silhames vazios em retorno ao estabelecimen-
to. Vide Acórdão nº 63.965/86, 63.983/86, ' 63.966/86.

3.6 A 2ª Câmara, por sua vez, com exce-
ção de um recursos sobre o qual lhe deu pro-
vimento integral, vem se posicionando a fa-
vor apenas da inclusão no conceito de despe-
sa de transporte de bebidas dos ônus assumi-
dos pela empresa pelo carregamento do produ-
to envasilhado.

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

3.8 Neste mesmo sentido se manifesta o
Sindicato das Empresas de Transportes de Car-
ga 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 carre-

M .

gamento, onde cada fase de concretização, em bora 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.

3.9 Sem contrariar todas as comprovadas assertivas retrocitadas, o Nobre Conselheiro Dr. Eugênio Botinelly apercebeu-se de que se 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.

3.10 No tocante à legislação fiscal, a saída de vasilhame não computado no valor da bebida goza de isenção desde que deva retornar ao estabelecimento remetente, "ex-vi" do disposto no Art. 72 do RIPI/82, e do R.I.C.M. - Artigo 10.

3.11 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.

3.12 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.

3.13 Por esta razão, a tabela de preço do CONET (Conselho Nacional de Estudos da NTC - Associação Nacional das Empresas de Transportes Rodoviários 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.

3.14 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".

.....

7.

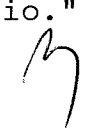
3.17 Com exceção da embalagem "one-way", não se vende bebida sem as operações de carga e descarga de vasilhame no "ponto de partida" e no "destino final". Assim há de se incorrer em despesa dupla de carregamento. A realizada no domicílio do cliente está inclusa no conhecimento de carga e cobrada pela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

3.18 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/codução estão aquém do limite da tabela do Sindicato das Empresas Transportadoras na forma prevista no Art. 63 do RIPI/82.

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

3.20 Ambas as Câmaras do Egrégio 2º Conselho de Contribuintes já decidiram que de fato e de direito a expressão "transporte" a que alude o diploma legal retromencionado alcança, sem dúvida, três fases distintas, interligadas e dependentes: carga, condução e descarga. Em processo, a contribuinte comprova que arcou com despesa para consecução do transporte, limitando seu reembolso aos parâmetros 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 descarregamento de vasilhames vazios, sendo que ambas as atividades se incluem no ciclo da operação de venda do produto tributado.

3.21 Diante do exposto, o recurso especial a essa Colenda Câmara Superior se impõe, ora pelo mérito da questão aqui posta, ora pela maioria das decisões emanadas do Egrégio 2º Conselho de Contribuintes, e que são no sentido de se determinar a ININCIDÊNCIA DO IPI sobre as despesas acessórias de transporte de bebidas, quer sejam elas atinentes à carga do produto (cerveja, chope e refrigerante) envasilhado, quer pela descarga dos vasilhames vazios em retorno obrigatório."



Acórdão nº-CSRF/02-0.267

Em contra-razões, disse o culto Procurador da Fazenda Nacional junto Colegiado recorrido:

- "1. O recurso da autuada foi no senti-
do de excluir do valor tributável o custo do
manuseio do vasilhame vazio feito pela in-
dústria na descarga do produto.
2. Tanto o Acórdão recorrido, quanto
o paradigma, em sua assentada, estão de a-
cordo no que tange à caracterização de
transporte, ou seja, compreende as fases de
carga, condução e descarga.
3. Mas, na realidade, não está abran-
gido por esta definição o manuseio dos fras-
cos vazios entregues à fábrica, que eviden-
temente não participa da operação de trans-
porte do produto fabril.
4. Esse manuseio - relativo à descar-
ga de garrafas vazias - executado pelo fa-
bricante, é debitado ao comprador, e por is-
to seu valor deve ser incluído na base tri-
butável, de acordo com o § 1º do art. 43 do
RIPI/79. É considerado custo industrial, co-
mo se pode ver no "Termo de Verificação" e-
laborado pela fiscalização.
5. A tarifa do CONET - CONSELHO NA-
CIONAL DE ESTUDOS TARIFÁRIOS - citada pelo
recorrente, diz respeito ao custo do trans-
porte do vasilhame vazio, que deve ser pago
ao fretista, questão esta que não vem a pe-
lo, neste caso, em que o custo é cobrado pe-
la indústria."

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro HAROLDO BRAGA LOBO, Relator:

Como declarou o nobre Conselheiro Relator ÉLIO ROTHE;
no voto que lastreou a decisão recorrida:

"não se discute a situação de fato, quer no
que diz respeito aos valores de apuração como no

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.267

que venha a ser a denominada "despesa acessória de manuseio" que refere-se ao serviço de descarga de caixas de garrafas vazias nos caminhões dos clientes, e, ao serviço de carga de seus produtos nos mesmos caminhões, efetuadas no pátio da fábrica, como referido no processo."

Cabe apreciar-se apenas, se a importância correspondente às despesas com a descarga, no retorno das caixas com os vasilhames vazios, no caso concreto de bebidas, também se enquadram como despesas acessórias, de transporte, pois quanto às despesas com a carga e descarga dos produtos dos vasilhames cheios já decidiu o Colegiado recorrido não se incluírem no valor tributável para efeito de incidência do I.P.I.

Por outro lado, de matéria de fato não se cuidou: quer na impugnação, na decisão singular, no Recurso Voluntário, no Acórdão recorrido, no Recurso Especial ou mesmo nas contra-razões apresentadas pela Fazenda Nacional; deste modo, implicaria inovação do feito qualquer decisão que não se ativesse a decidir a tese jurídica colocada desde a autuação, especialmente no caso da Câmara Superior, dado que segundo o disposto no art. 4º, § 1º, de seu Regimento Interno (Portaria - MF - nº 434, de 03/05/79):

"Somente poderá ser objeto de apreciação e julgamento matéria prequestionada."

Deste modo, a apropriação de despesas outras como se de "manuseio de carga e descarga" se tratasse somente no feito que obedecesse aos ditames do contraditório e do duplo grau de jurisdição é que poderiam ser objeto de deliberação pelos órgãos julgadores Colegiados.

A matéria objeto de contraditório nestes autos já foi objeto de decisão nesta assentada, quando esta Câmara, em decisão unânime, aprovou o fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro, Dr. SÉRGIO GOMES VELLOSO, e que lastreou o Acórdão nº - CSRF/02-0.263. Nestas condições adoto como razão de decidir o consignado na fundamentação daquele julgado, que é a seguinte:

h.

"Como se depreende da leitura das peças do presente contraditório, os valores submetidos à incidência, através da peça básica, referem-se às despesas de manuseio com a carga dos produtos e com a descarga dos vasilhames e demais embalagens vazios, visto que a fiscalizada não efetuava e, portanto, não destacava na nota fiscal qualquer valor a título de despesas de manuseio referentes à descarga dos vasilhames cheios e à carga dos vazios, isto é, ela só executava os serviços que tinham lugar em sua fábrica (ponto de partida).

Também ficou claro da leitura dos votos vencido e vencedor, bem como do recurso do ilustre Procurador da Fazenda Nacional, ambos devidamente transcritos no Relatório que fizemos, que:

a) Todos concordaram que as despesas de manuseio de carga dos produtos vendidos pela fiscalizada são despesas de transporte e como tal não se incluem no preço de venda do produto, para efeito de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); daí o apelo visar a reforma parcial do julgado recorrido, ou seja, objetiva restabelecer a tributação sobre as despesas de manuseio com a descarga dos vasilhames vazios.

b) Do mesmo modo, todos (vencidos e vencedores) concordavam que, se as despesas de descarga se referissem à colocação do produto no estabelecimento destinatário, também não se incluiriam na base de cálculo do aludido tributo.

c) Houve discordância todavia quanto à obrigatoriedade de inclusão no preço de venda do produto, para efeito de compor o valor tributável, das despesas de manuseio com a descarga das embalagens vazias, objeto de retorno obrigatório, em vista do disposto na legislação de regência, sustentando, em síntese:

1º) A metade dos integrantes da Câmara Recorrida:

— não ser possível a descarga dissociada do conceito de transporte, ainda que se trate de vasilhames vazios, dado que;

— o ciclo da operação de venda de bebidas, cuja peculiaridade é até ressaltava no próprio Regulamento do IPI (artigo 72), se encerra com a descarga dos vasilhames vazios;

— ser prova do alegado a declaração constante das tabelas de transporte elaboradas pelo CONET



Acórdão nº-CSRF/02-0.267

- Conselho Nacional de Estudos Tarifários, em cujo rodapé, atendendo a atipicidade do transporte de bebida, se estabelece 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 Cr\$/t, de modo que ... o frete peso Cr\$/t é de ida-e-volta nesse percurso" (grifei);

— que, dentro dessa sistemática à qual está jungido o transporte de bebidas acondicionadas em vasilhames, o carregamento de vasilhames cheio e a descarga dos vazios constitui uma operação indissociável;

— finalmente, não se poder seccionar, na espécie, o ciclo da operação de venda, incluindo o transporte de vasilhames, com a exclusão da descarga dos vazios;

2º) Já a outra metade entende que as despesas de manuseio, relativas à descarga de embalagens vazias, não deve ser excluída do valor tributável porque este serviço:

— não tem pertinência com o transporte da mercadoria saída do estabelecimento sujeita ao pagamento do imposto;

— somente a despesa acessória de transporte, referente à descarga do produto cheio é que seria excluível do valor tributável;

— que as disposições do art. 63, inciso II e parágrafos tratam da determinação do valor tributável dos produtos industrializados tributados, nas saídas do estabelecimento produtor; logo, não poderia abranger a despesa de descarga de garrafas vazias, devolvidas pelos adquirentes de seus produtos.

A razão, sem dúvida alguma, está com a metade vencida pelo voto de qualidade, pois 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 das bebidas, quando a lei autoriza a não incluir na base de cálculo do 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

M.

te integram um contrato de transporte cheio, constituindo um todo indissociável, sob pena de sobre o valor das próprias embalagens também incidir o IPI.

No caso especial de bebidas, assinala-se, o ciclo da operação de venda se encerra com a descarga dos vasilhames vazios, não sendo, portanto, acertado sectionar esse ciclo.

Sob o aspecto operacional, é de salientar 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, como assinala o sujeito passivo, ou seja: ponto de partida = carregamento + condução + destino final = descarregamento. Mas o transporte de bebidas se processa no sentido "ida-e-volta", isto é, de "mão dupla", onde na realidade o "ponto de partida" do produto é o "destino final" do vasilhame ou viceversa.

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, pelos respectivos órgãos de classe, alí 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 Cr\$/t, de modo que ... a tarifa ... é de ida e volta nesse percurso".

Ressalte-se que, 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 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 do produto tributado (bebidas).

Essas despesas, na realidade, nenhum relacionamento têm com a produção ou industrialização. Referem-se a desembolsos com um serviço prestado ao comprador ou distribuidor da bebida, podendo ser executado pelo comprador, vendedor ou 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

7.

produção, dizendo respeito ao ciclo da distribuição. Trata-se de um serviço cuja execução e respectivos encargos fica ao inteiro critério das partes, não havendo como cogitar-se de 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 transportador, ou pelo vendedor. Também é irrelevante a classificação contábil por acaso adotada, sendo de considerar-se o ciclo a que pertence o gasto.

Do mesmo modo, se é correto que, para o estabelecimento dos fatos 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 saúdo Professor RUBENS GOMES DE SOUSA que "o pressuposto material ou jurídico de incidência define a natureza e determina sua base de cálculo", mas quando esta seja incompatível com aquele "a ordem natural das coisas se inverte e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo e não pela definição legal de incidência.", in RT 226/65.

Para que não possa haver 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, em especial, no caso, 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, bem como ser compatível com as normas específicas do próprio tributo.

Pois bem (a) se essas normas, para que a embalagem não integre o preço de venda, exigem o retorno do vasilhame vazio à fábrica (b) se o transporte de ida e volta não se inclui no preço de venda (c) se as despesas de manuseio são acessó-

M.

rias do transporte (d) se o acessório segue o principal e (e) se a carga e descarga, como componentes do custo do transporte, não integram o ciclo da produção ou industrialização e sim o da distribuição: não há como concluir que tais despesas componham a base de cálculo do IPI, cuja hipótese de incidência e a operação de industrialização, segundo o legislador constitucional e complementar.

Assim, o dispositivo deve ser interpretado no sentido de que as "despesas de manuseio" não são alcançadas pela incidência do IPI, refiram-se elas à carga ou descarga dos produtos, ou a carga e descarga dos respectivos vasilhames em retorno ou troca, não só em face das normas que condicionam a venda das bebidas, mas também das normas constitucionais e complementares, visto que estas despesas nada tem a ver com o ciclo da produção, integrando o ciclo da circulação e devem ser consideradas componentes do transporte: (a) quer sejam qualificadas como despesas de carreto, se este termo não for efetivamente sinônimo de frete, como decorre da interpretação histórica da legislação do tributo, pois desde a sua instituição determinava que se excluísse da base de cálculo o valor do "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"; (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.

Como ressaltou o sujeito passivo, não tem o menor amparo falar-se no caso de suas vendas em cláusula FOB, visto que nos contratos da fiscalizada está dito que a distribuidora comprará os produtos pelos preços da tabela por aquela previamente organizada.

Se nas vendas da fiscalizada "as despesas acessórias de frete de manuseio", visando à cobertura dos custos dos serviços efetuados com a carga e a descarga dos produtos e dos respectivos vasilhames são debitados em separado 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 enquadram na modalidade FOB, a qual tem por pressuposto justamente a não cobrança de qualquer parcela até a entrega do produto ao transportador.

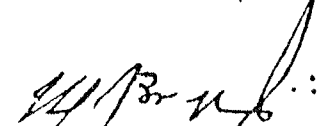
7.

Concluindo, entendo que se as "despesas de manuseio" com os vasilhames cheios ou vazios integram as despesas de transporte, no caso especial ou atípico de venda de bebidas: sejam elas consideradas despesas de carreto, sejam entendidas como acessórias de frete, não podem ser adicionadas à base de cálculo do IPI, eis que as despesas de transporte, quando destacadas na nota fiscal, se excluem do valor tributável 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 vendador, 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".

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

h.

Brasília-DF, em 25 de abril de 1988.



HAROLDO BRAGA LOBO - RELATOR