



80

2. ^o	PUBLICADO Nº 11.0. U.
C	D. 20 / 07 / 1987
C	Usp
	Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 13708-001.071/85-11

JMAM

Sessão de 11 de dezembro de 1986

ACORDÃO N.º 202-01.218

Recurso n.º 78.047
Recorrente CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A.
Recorrida DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ.

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 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 § 1.º do art. 63 do RIPI/82. Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a parcela correspondente à despesa com a carga de seus produtos nos veículos dos clientes, como despesa de transporte. Estiveram presentes no julgamento os Srs. Advogados da recorrente.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 1986.

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - PRESIDENTE

JOSE LOPES FERNANDES - RELATOR

OLEGÁRIO SILVEIRA V. DOS ANJOS - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 26 FEV 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros ELIO ROTHE, MÁRIO CAMILO DE OLIVEIRA, PAULO IRINEU PORTES, MARIA HELENA JAIME, DINAIR CAVALCANTI MUNDIM (Suplente) e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Processo N.º 13708-001.071/85-11

Recurso n.º: 78.047
Acórdão n.º: 202-01.218
Recorrente: CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A.

R E L A T Ó R I O

A fiscalização instaurou o procedimento de fls. 1 contra a empresa epigrafada, exigindo o imposto no montante de Cr\$ 27.802.775 por infração aos arts. 54, 62, 263, 112, inciso IV, 107, inciso II, combinado com o art. 63, inciso II, parágrafo 1º, do RIPI/82, assim descrita no termo de fls. 2 a operação inquinada como irregular:

"1) que a empresa não faz entrega de seus produtos aos clientes; conseqüentemente, não mantém frota de entrega e nem cobrança de fretes. Os distribuidores do produto, clientes da empresa, vem buscar o produto dentro do estabelecimento fabril em veículos próprios;

2) a fábrica recebe o caminhão do cliente (distribuidor) carregado de garrafeiras com garrafas vazias e, com seus empregados, descarrega, seleciona, rejeitando as inservíveis, paletiza e encaminha para o depósito, conduzido por empilhadeiras;

3) as empilhadeiras retornam com paletts de garrafas cheias. As caixas são despaletizadas e os caminhões carregados, amarrados e lonados, após o que saem da fábrica, dirigidos por motoristas dos clientes, sem ajudantes;

4) a operação descrita nos itens 2 e 3, a empresa nomina de receita de frete e manuseio, conta

segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

4050.01, cobrando o seu valor destacadamente, na nota-fiscal, fora da base de cálculo de I.P.I."

Instruem a autuação os demonstrativos das diferenças do imposto devido pela inclusão da parcela de frete e manuseio na base tributável (fls. 3/6) dos produtos tributados (cervejas e refrigerantes) das posições 22.03.00.00 e 22.02.00.00 da TIPI/83.

Impugnando a exigência, a fiscalizada, alega em síntese o seguinte:

a) que, de acordo com o art. 63, parágrafo 1º, do RIPI/ 82, todas as despesas debitadas ao comprador incluem-se no valor da operação e como tal constituem base de cálculo do imposto, mas despesas existem que a Fazenda reconhece como excluídas do valor tributável, desde que destacadas do valor da operação e lançadas em separado no corpo da nota-fiscal, como são ser o caso das despesas de transporte e seguro, nominalmente citadas;

b) que o princípio que reconhece ao contribuinte o direito de excluir da base de cálculo as despesas de transporte e seguro opõe-se outro que é a preservação dos legítimos direitos de a Fazenda Pública ver assegurada a base de cálculo do imposto, para o que o art. 63 do RIPI/82 "estabelece limites e parâmetros não permitindo que o reembolso ultrapasse a 120% dos encargos suportados e desde que estes se enquadrem nos limites das tabelas de preços divulgadas pelos Sindicatos das Empresas de Transporte";

c) desta forma, é importante frizar que ao contribuinte é assegurado excluir da base de cálculo do IPI as despesas de transporte e seguro, bem como seu reembolso, porém, sem que o exercício deste direito venha a agredir o preço da operação, base de incidência do imposto;

d) que sob o prisma conceitual e operacional a expressão "transporte" engloba necessariamente três fases interligadas e dependentes umas das outras, quais sejam: carga, condução e descarga; não existe transporte sem que se verifique a ocorrência física dessas três etapas, fato inclusive objeto das tabelas de preço dos Sindicatos das Empresas de Transporte que oferecem seus serviços de condução

segue-

Processo nº 13708-001-071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

pura e simples da mercadoria ou desta com carga e descarga;

e) que, no caso, como forma de proteger a qualidade de seus produtos que se destinam ao consumo pela população, executa o trabalho de carga e descarga e arca com a despesa correspondente;

f) que, sob a ótica de homogeneidade de comando, a autoridade fiscal que administra o IPI e também o ISTR, não pode sob pena de incorrer em erro, ser conflitante no disciplinamento de conceitos, tais como:

I.S.T.R.

"Incluem-se na base de cálculo o preço do serviço de coleta e entrega de cargas, bem como os ônus financeiros de seu financiamento, quando forem objeto do mesmo contrato de transporte" Decreto Lei nº 1.438/75, art. 7º, § 3º, com redação do Decreto-Lei nº 1.582/77.

I.P.I.

"Para fins de determinação do valor tributável do IPI serão incluídos no preço da operação de que decorrer o fato gerador as despesas de carga e descarga dos produtos" - P.N. nº 32, de 24-12-84, principalmente, se considerado que o PN-CST nº 341/71, conceituava as despesas acessórias como:

"Assim entendidos outros gastos necessários à realização da operação, como sejam: frete, seguro, juros, despesas com carga, descarga, despacho, encargos portuários.";

g) que, no caso, a ação fiscal "retrata com absoluta veracidade os fatos que ocorreram para consecução do transporte dos produtos da Impugnante";

h) que ficou comprovado pela fiscalização que as despesas ressarcidas em suas notas-fiscais limitam-se aos encargos de car

segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

ga de seus produtos e descarga de caixas de garrafas vazias nos cami-
nhões de empresas transportadoras, que executam apenas a condução
dos produtos da Impugnante.

A Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro julgou
procedente a ação fiscal, considerando devido o crédito tributário
lançado no auto de infração de fls. 1, determinando, em consequência,
o prosseguimento da sua cobrança, adotando como razão de decidir os
argumentos da contestação fiscal, no informe regulamentar.

Desta decisão, a autuada recorre tempestivamente a este
Conselho, a base dos seguintes argumentos:

A exclusão das despesas de transporte e seguro, com matriz
no art. 14 da Lei nº 4.502/64, atende ao princípio da capacidade con-
tributiva do contribuinte, pois se faz mister que o produto transla-
de-se até o destinatário, para o sujeito passivo de fato (adquirente)
supra financeiramente o contribuinte de direito (fabricante) e este
último possa efetuar o desejado recolhimento do tributo.

Invocando o princípio da legalidade, reporta-se aos arts.
19, inciso I e 153, § 29, da Constituição, e entende que o art. 14 ,
II, da Lei nº 4.502/64, tratando do valor tributável do IPI, se con-
forma com o mandamento constitucional e, que, somente por Regulamen-
to do Poder Executivo (art. 81 da C.F.) podem ser disciplinadas as
condições e limites para a exclusão das despesas de transporte da ba-
se de incidência do imposto, pelo que se conclui não se permitir de
forma alguma *"examinar-se atos normativos expedidos por autoridades
fazendárias e de hierarquia inferior ao Regulamento..."*. Desta forma,
o Parecer Normativo CST nº 32/84, além de ilegal, apresenta orienta-
ção inconsistente.

A autoridade que administra o IPI é a mesma que aplica a
legislação do ISTR, sendo que para este vigora a norma contida no §
3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.438/75, com a redação do Decreto-
lei nº 1.582/77, determinando que *"o preço do serviço de coleta e en-
trega de carga incluem-se na base de cálculo deste imposto"*. E a co-
ordenação do Sistema de Tributação, pelo Parecer Normativo CST nº
93/77, esclareceu:



segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

"Tanto em face do Regulamento anterior, quanto do atual, integram a base de cálculo do ISTR todas as importâncias dispendidas em função das atividades de coleta e entrega de cargas".

Por sua vez, o mesmo Parecer Normativo define:

"Coleta, em termos de transporte, significa a atividade de retirar a carga (mercadorias e/ou bens que devem 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."

Basta examinar a peça básica da autuação para se verificar que é exatamente este o procedimento da Recorrente na consecução do transporte de seus produtos, e, diante desta orientação, não é crível, juridicamente, a Coordenação assumir para o IPI posição diametralmente oposta, quando declara no PN nº 32/84:

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

Caracteriza-se, portanto, um contrasenso além de uma ilegalidade, porque o art. 63, II e § 1º do RIPI/82, esgota a regulamentação, pois ao mencionar o citado artigo a "despesa de transporte" inclui as espécies respectivas, ou seja, transporte com carga ou transporte sem carga.

Na interpretação do termo "transporte", contido no inciso I, § 1º, do art. 63 do RIPI/82, parece-lhe que o PN-CST nº 32/84 não foi feliz, inclusive porque não atendeu a todo o conteúdo do verbete no "Vocabulário Jurídico" de Placido e Silva, que define:

Paulo

segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

"FRETE

É, pois, a designação dada a todo preço por que se faz o transporte ou a condução de uma coisa.

CARRETO

Na terminologia antiga, significava toda ação de acarretar ou transportar, fosse em carros ou embarcações, o que hoje se indica, nesta última parte, como carregamento."

Destã forma, há algo mais na palavra "transporte" além das expressões colhidas pelo autor do PN CST nº 32/84.

Assim, para "a deslocação de um produto do estabelecimento do fabricante até o destinatário, faz-se mister a locação de um veículo (caminhão) e a contratação dos serviços de carga (coleta) e descarga (entrega)".

Tanto é verdade que o citado dispositivo (art. 63, I, §1º) definindo "transporte" dispôs:

"Despesas de transporte compreendem as de frete, carreto e utilização de porto..."

Desse modo, as expressões "frete" e "carreto" tem cada uma significado específico e, reportando-se ao Vocabulário Jurídico de Placido e Silva, na definição de cada um desses vocábulos, conclui que:

"FRETE, no texto em tela, significa o transporte ou a condução de uma coisa; e

CARRETO, no mesmo texto, significa o carregamento da coisa a ser transportada ou conduzida".

No exame dos fatos, ressalta o seguinte:



segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

a) que a fiscalização é testemunha de que executa a carga e descarga de seus produtos, conforme consta da autuação inicial;

b) que é fato notório que as empresas de transporte adotam duas tabelas de preço, uma cobrando condução mais carga e descarga (caminhão com motorista e estivadores) e outra só com preço para condução (caminhão com motorista);

c) que, como se esclarecer, lhe interessa a inviolabilidade de seus produtos;

d) que lhe é lícito optar pela tabela simples de apenas condução e arcar com os ônus da carga e descarga;

e) que sempre praticou preços fixados ou aprovados pelo C.I.P., sem nunca ter infringido suas normas, e em cujas tabelas consta expresso o valor das despesas acessórias excludentes da incidência do IPI;

f) que, dentro desta ótica, pode se ressarcir dos custos suportados, desde que:

"1º) seu valor não ultrapasse ao preço da tabela do Sindicato das Empresas Transportadoras da Região;

2º) as despesas sejam escrituradas em contas específicas para exame da fiscalização, o mesmo ocorrendo quanto às receitas de ressarcimento destas despesas; e

3º) o valor anual reembolsado não seja superior em 20% o total das despesas suportadas para este fim."

g) que, conforme se comprova pelo quadro de fls. 4, os valores ressarcidos nunca ultrapassaram o limite regulamentar de 20% das despesas assumidas, ficando dessa forma provado que não se locupletou com o reembolso de despesas que suportou para a realização do transporte de seus produtos.



Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

Concluindo seu arrazoado alude, em resumo, aos pontos cruciais da questão:

1) a matéria em discussão envolve base de cálculo do imposto que requer disciplinamento por lei ou no máximo por regulamento, desde que este se mantenha nos limites da lei;

2) o PN-CST nº 32/84 é ilegal e contradiz orientação da própria CST, através do PN-CST nº 93/77 que expediu sobre o ISTR;

3) em termos fáticos, não desrespeitou a base de cálculo do IPI, diminuindo o valor da operação que é, inclusive, fixado ou aprovado pelo CIP, constando expresso nas Tabelas a quantia intitulada "despesas Acessórias" e sobre a qual o Órgão não calcula o imposto, de acordo com a legislação em vigor;

4) não cobrou dos adquirentes de seus produtos valor superior aos preços fixados na tabela do sindicato das Empresas de Transporte, nem a importância recebida é superior a 20% das despesas suportadas;

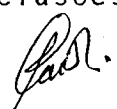
5) que condiz com o interesse de preservar a saúde pública, suas vendas e inclusive a arrecadação do IPI, o fato de não permitir que as empresas de transporte tragam pessoal de estiva para o interior de sua fábrica;

6) por tudo o que ficou exposto, requer o cancelamento do auto de infração por conter exigência indevida e contrária à legislação em vigor.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO JOSÉ LOPES FERNANDES

A matéria versada nestes autos não é nova nesta Câmara, já tendo sido tratada no exame do Recurso nº 77 163, de que foi Relator o ilustre Conselheiro Elio Rothe, cujo voto acompanhamos naquela ocasião e cujos lineamentos gerais, data vênica, vamos seguir nestas conclusões.



segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

A questão básica se prende ao fato de que as "despesas de frete e manuseio", cobradas e destacadas em separado nas notas-fiscais de venda dos produtos (refrigerantes e cervejas) da Empresa estão sujeitas ao imposto ou dele excluídas.

Entende a Recorrente que tais despesas visam cobrir os custos dos serviços efetuados no pátio interno da fábrica, por seus empregados, com a carga e descarga dos referidos produtos, caracterizando-se como despesa de transporte e como tal devem ser excluídas da base de cálculo do tributo, enquanto a peça básica de autuação e a decisão recorrida se fundamentam em que o preço de venda da Companhia é FOB e, segundo o Parecer Normativo CST nº 32/84, as despesas acessórias de carga e descarga, debitadas ao comprador, devem ser incluídas no preço da operação de que decorrer o fato gerador.

No entanto, o aludido Parecer não tratou de examinar se as operações de carga e descarga estariam ou não compreendidas no conceito de "transporte", limitando-se a afirmar que tais despesas não estavam nominalmente excluídas do valor tributável pelo § 1º e seu item I do art. 63 do RIPI/82.

O certo é que os serviços de carga e descarga de mercadorias em veículos se caracterizam como "transporte", ante o fato de que essas atividades importam em deslocamento dos produtos que são manipulados manualmente ou por equipamentos mecânicos, procedimentos que numa operação conjunta com a sua condução no veículo, completa o deslocamento da mercadoria da sua origem até o seu destino, identificando em sentido amplo o transporte da mesma mercadoria.

Desta forma, a expressão "transporte" compreende obrigatoriamente três fases distintas, interligadas e dependentes uma das outras, ou sejam: carga, condução e descarga.

A propósito, a legislação do imposto sobre transporte é que fornece o subsídio para a conclusão de que a carga e a descarga estão compreendidas no conceito de transporte, face ao que dispõe o art. 7º, § 3º, do Decreto-lei nº 1 438/77, com a redação sobrevinda com o Decreto-lei nº 1 582/77, quando, ao estabelecer o valor tribu

Paulo

segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

Acórdão nº 202-01.218

tável, dispôs que "incluem-se na base de cálculo o preço do serviço de coleta e entrega de cargas".

Na mesma linha de orientação, o Parecer Normativo nº 93/77 esclareceu:

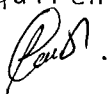
"2. "Coleta", em termos de transporte, significa a atividade de retirar a carga (mercadorias e/ou bens que devam ser transportados) do local de origem e colocá-la direta ou indiretamente, no veículo que deva executar o serviço. Por "entrega" entende-se a atividade similar consistente na retirada da carga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

Assim, face ao que dispõe a legislação e a própria realidade dos fatos, a carga e a descarga devem ser entendidas como transporte, e, neste caso, quando se refiram a mercadorias tributadas saídas do estabelecimento devem ser aceitas como despesas acessórias de transporte e desde que sejam debitadas em separado na nota-fiscal devem ser excluídas do valor tributável, observadas as demais exigências do § 1º do art. 63 do RIPI/82.

No entretanto, a parcela do "frete manuseio" destacada em separado nas notas-fiscais emitidas pela Recorrente, relativa à descarga de garrafas 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.

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

E a razão é clara: as disposições do art. 63, inciso II e parágrafos, tratam da determinação do valor tributável dos produtos industrializados e tributados, nas saídas do estabelecimento produtor. Então, a despesa de descarga de garrafas vazias, trazidas pelos adquirentes de seus produtos, cobrada em separado na nota-fiscal,



segue-

Processo nº 13708-001.071/85-11

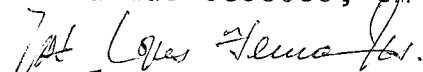
Acórdão nº 202-01.218

incluída sob a denominação "frete manuseio"; não se inclui, desta forma, em despesa acessória dedutível do valor tributável, como está previsto no § 1º do art. 63 do RIPI/82.

De outro lado, a despesa de "frete manuseio" correspondente à carga de seus produtos tributados (soda, refrigerantes e cervejas) nos veículos dos clientes deve ser excluída do valor tributável, como despesa de transporte, com base no mesmo § 1º do art. 63 do Regulamento.

Face ao 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.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 1986.


JOSE LOPES FERNANDES

