

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 26 de agosto de 1988

ACÓRDÃO Nº CSRE/02-0.281

Recurso nº : RP/201-0.238

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

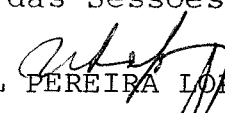
SUJEITO PASSIVO: CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL - CARACU S.A.

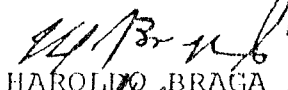
I.P.I. - VALOR TRIBUTÁVEL. Tendo em vista que as intituladas "despesas acessórias de frete manuseio" referem-se à cobertura dos custos com os serviços de carga e descarga dos produtos e dos respectivos vasilhames, dando não integrarem o ciclo de produção, se debitadas separadamente nas Notas Fiscais, não compõem a base de cálculo do I.P.I.

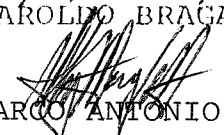
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

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

Sala das Sessões (DF), 26 de agosto 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 MAMEDE, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº -13.708-001.072/85-76

RECURSO Nº: -RP/201-0.238

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/02-0.281

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S.A.

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inc. I, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, a Fazenda Nacional, pelo seu ilustre Procurador Representante junto à Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recorre da decisão prolatada por aquele Colegiado (fls. 71/74), consubstanciada no Acórdão nº-201-63.983, assim ementada:

"IPI - BASE DE CÁLCULO - Não se incluem na Base de Cálculo do IPI as despesas de carga e des-  
carga dos produtos vendidos, que devem ser con-  
sideradas como despesas acessórias do transpor-  
te e não preço da mercadoria. Recurso a que se  
dá provimento".

Segundo se lê na peça básica a empresa foi autuada por ter excluído da base de cálculo do IPI, no período de agosto/82 a janei-  
ro/85, o valor cobrado pela "execução de serviços com pessoal pró-  
prio da empresa, compreendendo descarga de grades de vasilhames va-  
zios e carga de vasilhames cheios, dentro do estabelecimento fabril  
e em caminhões de propriedade dos clientes", "operação esta nomina-  
da de frete/manuseio, com o valor apostado em destacado na nota fis-  
cal, tendo sido dado como infringido o disposto nos artigos 54, 62,  
63, inc. II, § 1º, 107, inc. II, 112, inc. IV e 263, do Regulamento

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.281

sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Impugnação às fls. 15/19, não acatada pelo julgador com os seguintes consideranda (fls. 36):

CONSIDERANDO que o procedimento fiscal obedeceu às normas aplicáveis à espécie, estando a infração devidamente descrita e caracterizada no A.I. de fls. 02;

CONSIDERANDO que frete/manuseio é serviço de carga e descarga de produtos em caminhões, portanto, não se trata de transporte dentro do conceito fiscal, para o qual o benefício da não inclusão na base de cálculo do IPI, quando lançado em separado na nota fiscal;

CONSIDERANDO que o assunto está explicitado no PN/32, de 24/12/84;

CONSIDERANDO que a infratora é primária (fls. 34);

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta,

JULGO improcedente a impugnação de fls. 15/19 e, em consequência DEVIDO o crédito tributário lançado na peça básica (fls. 2v)".

Por sua vez, a decisão recorrida, dando provimento ao Recurso Voluntário, acolheu, por maioria, a fundamentação constante do voto proferido pelo Conselheiro, Dr. Fernando Neves da Silva, que a seguir transcrevo:

"Questão absolutamente idêntica foi discutida por esta Câmara por ocasião do julgamento do Recurso nº 77.416 - Acórdão nº 201-63.907, relator o ilustre Conselheiro CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS.

Naquela oportunidade divergi da douta maioria por entender que embora a operação carga e descarga não seja considerada como carreto, deve ser incluída como despesa acessória e não como preço do produto, fato que, conseqüentemente, faz com que referida parcela não integre a base de cálculo do IPI, de acordo com o que dispõe o artigo 29, I do seu regulamento.

Considereei correta a posição fixada pelo Conselho Ministerial de Preços quando, ao decompor o preço tabelado do produto fabri-

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.281

cado pelo contribuinte, excluiu as despesas acessórias da base de cálculo do imposto. E, observo que não se pode esquecer que, sendo o CIP parte da administração pública federal, não se deve punir o contribuinte por seguir sua orientação.

Posteriormente, por ocasião do julgamento dos Recursos 77.670 e 77.774 — Acórdãos 201-63.965 e 201-63.966 — esta Câmara, por maioria, considerou improcedente a exigência em decisão assim ementada:

"IPI - Base de Cálculo. Não se incluem na base de cálculo do IPI as despesas de carga e descarga dos produtos vendidos, que devem ser consideradas como despesas acessórias do transporte e não preço da mercadoria".

Assim, reafirmando o meu entendimento e invocando os precedentes, dou provimento ao recurso para julgar improcedente a exigência".

Discordando dessa decisão, declara o culto Procurador-Representante, em sua petição recursal de fls. 77/79:

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

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

O voto do Relator, acompanhado pela maioria, neste caso, é no sentido de que as despesas de manuseio são despesas acessórias vide voto de fls. . "Data venia" é nesse ponto justamente que nos parece falha de conteúdo a decisão do Conselho de Contribuintes vez que, pela literalidade da lei (nesse ponto é bastante clara, não necessitando de maiores esforços de interpretação), está dito, decompondo:

1. - no preço da operação se incluem as despesas acessórias;
  2. - não se incluem as despesas acessó
- 7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.281

rias de transporte e seguro, quando escrituradas em separado (Art. 63, § 1º, RIPI/82).

Pelo Regulamento, não há que se cogitar de exclusão das despesas de manuseio, porque despesas acessórias, eis que, face ao dispositivo regulamentar, como visto, as despesas acessórias se incluem na base de cálculo, exceto, e unicamente, as de transporte e seguro escrituradas separadamente (e se tal ocorrer).

Na hipótese vertente, o RIPI nada mais faz do que repetir o disposto na matriz legal, L. nº 4.502, de 30.11.1964, na sua redação original, art. 14, II, estabelece:

Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

II - Quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escrituradas em separado, o de transporte e seguro, nas condições e limites estabelecidos em Regulamento".

O destaque é nosso.

Nesse caso, ao contrário de muitos, outros, pelo menos assim os contribuintes pretendem, o RIPI ficou estritamente dentro da norma estabelecida pela Matriz legal, reproduziu-a pura e simplesmente. Paradoxalmente, vêm agora os contribuintes com pretensão de que a norma legal (matriz e Regulamento) diz muito mais do que realmente, claramente, sempre expressou.

Por outro lado, não há que se cogitar que manuseio integra o transporte, vez que o nosso grande comercialista, J.X. CARVALHO DE MENDONÇA, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Volume VI, 2ª parte, p. 465/466, sublinha que "que não compreende o transporte sem uma pessoa ou coisa a transportar... A execução do contrato começa não com o início da viagem, mas com a entrega da mercadoria pelo carregador e com a aceitação destas..."

Não há que se cogitar, portanto, da inclusão de antecedentes ao momento da entrega da mercadoria, no conceito de transporte, para após, como fez a maioria do Cole-

7.

Acórdão nº-CSRF/02-0.281

giado, excluir a despesa correspondente como sendo de transporte.

Tal interpretação desbordaria do preceituado na matriz legal, L. 4.502/64, mesmo se tivesse sido operada pelo Regulamento e infringiria um dos princípios fundamentais do Direito Tributário, inclusive constante da Lei Complementar, o de que se trata de matéria colocada sob reserva da Lei.

Por esses motivos, não há como entender que o melhor Direito está com o contribuinte, razão pela qual esperamos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a reforma da decisão recorrida, como imposição mais lídima JUSTIÇA".

Em contra-razões ao Recurso Especial, sustenta o sujeito passivo (fls. 88/101):

.....

2.4 Em seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais até mesmo a D<sup>ta</sup> 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 dependentes uma das outras, ou sejam: carga, condução e descarga.

2.5 Neste mesmo sentido se manifesta o Sindicato das Empresas de Transporte de Carga no Estado do Rio de Janeiro, ao declarar: "que o Contrato de transporte constitui em termos jurídicos um pacto misto de locação de veículo e prestação de serviços de carregamento, condução e descarregamento, onde cada fase de concretização, embora dependente uma da outra, pode ser executada por pessoas ou firmas diversas, cabendo proporcionalmente a cada uma a remuneração ou ressarcimento do custo dos respectivos serviços ou locação efetivamente realizados.

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 excluí-

7.

do 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 se tratava, no caso, de situação particularíssima de TRANSPORTE DE BEBIDAS, que tem tratamento especial, quer em relação à legislação fiscal, quer igualmente 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 RIPI/82, e do RICM - artigo 10.

2.9 Sob o aspecto operacional é de se ressaltar que a quase totalidade dos transportes se faz no sentido de "ponto de partida" para "destino final", onde as três fases de sua concretização se passam no sentido vetorial perfeito: ponto de partida = carregamento + condução + destino final = descarregamento.

2.10 Mas o transporte de bebidas se processa no sentido "ida-e-volta", ou seja de "mão-dupla", onde na realidade o "ponto de partida" do produto é o "destino final" do vasilhame ou vice-versa.

2.11 Por esta razão, a tabela de preço do CONET (Conselho Nacional de Estudos Tarifários da NTC - Associação Nacional das Empresas de Transportes 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 se in correr em despesa dupla de carregamento e descarregamento. A realizada no domicílio

3.

Acórdão nº-CSRF/02-0.281

do cliente está inclusa no conhecimento de carga e cobrada pela empresa de transporte. A praticada pela recorrente foi testemunhada pela Fiscalização como assumida pela contribuinte, cabendo, então, a si o direito de se ressarcir na forma do art. 63, § 1º, do RIPI/82.

2.16 É bom que se frise que a recorrente arca com esta despesa sem ultrapassar a tabela do Sindicato das Empresas Transportadoras, isto é, a despesa ressarcida a título de carga do produto e descarga do vasilhame vazio em retorno mais a despesa de frete/condução estão aquém do limite da tabela do Sindicato das Empresas Transportadoras na forma prevista no art. 63 do RIPI/82.

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

2.18 Ambas as Câmaras do Egrégio 2º Conselho de Contribuintes já decidiram que de fato e de direito a expressão "transporte" a que alude o diploma legal retromencionado alcança, sem dúvida, três fases distintas, interligadas e dependentes: carga, condução e descarga. Em processo, a contribuinte 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 <sup>que</sup> carregamento de vasilhames vazios, sendo <sup>que</sup> 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 Duta Produradoria 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.

2.20 Por tudo e pelas provas juntadas, requer a contribuinte a V. Sª o não provimento do RECURSO DA FAZENDA NACIONAL, mantendo-se os termos do acórdão recorrido.

Como prova do alegado, anexou diversos acórdãos e as provas de fls. 95/166.

É o Relatório. 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0\281

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, carreto 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 carreto, segundo o Parecer Normativo (CST) nº 32/84, estes termos seriam sinônimos, significando o preço do serviço contratado com o transportador;



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

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

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

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

É evidente que, se o legislador considerasse esses 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, 1ª vol., Rio, 1958, pág. 866,

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

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

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

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

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

Mesmo que discordância possa haver dessa classificação, todos concordam em que as despesas de transporte serão todas aquelas necessárias à colocação do produto no estabelecimento do destinatário (compreendendo a carga, o deslocamento ou frete e a descarga. Comprovam o alegado, o fato de as empresas de transporte adotarem duas tabelas de preço, uma cobrando condução mais carga e descarga (caminhão com motorista e estivadores) e outra com preço só para a condução (caminhão com motorista). 3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

Tendo em vista a nova sistemática constitucional de divisão de rendas, instituída pela Ementa Constitucional nº 18/65, os tributos passaram a incidir sobre campos de imposição ou fluxos econômicos (Comércio Exterior, Patrimônio, Renda, Produção, Circulação, Serviços etc.), devendo recair sobre fatos expressivos de significação econômica e tendo como base impositiva categorias econômico-jurídicas.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo cujo substrato econômico é precisamente a atividade industrial e seus ganhos. Trata-se de um tributo que incide sobre a produção. Sua base de cálculo, quando se tratar de produto nacional, salvo disposição em contrário de Lei Complementar, deve ser o custo industrial, dado ser este o fluxo econômico que caracteriza e tipifica o tributo.

Assim, sobre as parcelas que venham a onerar posteriormente o produto já elaborado, desde que obedecidas as normas legais que determinam a individualização das parcelas acrescidas, não pode incidir o IPI, sob pena de invasão de outra área de competência (ISS, ITR etc.).

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

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

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

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

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

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

Igualmente se é correto que, para o estabelecimento dos atos geradores e a base de cálculo, o legislador está jungido às normas constitucionais e complementares, em vista da discriminação constitucional de competências, não é admissível que o intérprete ou aplicador da norma amplie o campo de abrangência do tributo, advertindo o saudoso Professor RUBENS GOMES DE SOUSA que "o pressuposto material ou jurídico de incidência define a natureza e determina sua base de cálculo", mas quando esta seja incompatível com 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, carreto e seus acessórios), desde que debitadas em separado, tem de harmonizar-se com a sistemática constitucional e complementar.

O declarado no Parecer Normativo (CST) nº 32/84, não se amolda à hipótese dos autos, isto porque ao interpretar o disposto no art. 14, inc. II, da Lei nº 4.502/64, consolidado no art. 63, inc. II, e § 1º, inc. I, do vigente RIPI, o parecerista não se apercebeu:

1º) Que, se o acessório segue o principal, as despesas acessórias de transporte devem seguir o mesmo regime deste e, não serem incluídas como despesas acessórias de produção.

2º) Não atentou o subscritor do mencionado Parecer

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

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

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

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

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

M.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 13708/001.072/85-76  
Acórdão nº-CSRF/02-0.281

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

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

Brasília-DF, em 26 de agosto de 1988.

*H. Braga Lobo*  
HAROLDO BRAGA LOBO - RELATOR