



Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 96.04.28893-8/PR**

**RELATOR** : **DES. FEDERAL DIRCEU DE ALMEIDA SOARES**  
**APELANTE** : **IMARIBO S/A IND/ E COM/ e outro**  
**ADVOGADO** : **Christiano da Rocha Kuster Neto e outros**  
: **Geraldo Benfica Teixeira e outros**  
: **Andreia Nacul Sartori e outro**  
: **Flavio Luiz Fonseca Nunes Ribeiro**  
**APELADO** : **UNIAO FEDERAL**  
**ADVOGADO** : **Dolizete Fátima Michelin**

**RELATÓRIO**

Imaribo S/A Ind. e Com. ajuizou ação ordinária insurgindo-se contra a redação dada ao artigo 14 da Lei nº 4.502/64 pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89, porquanto passou a ser incluído o frete na base de cálculo do IPI. Sustentou a ocorrência de bitributação e inobservância aos princípios da isonomia e legalidade. Por fim, disse que possuindo o CTN natureza de lei complementar, somente poderia ser alterado por lei da mesma natureza.

Contestado o feito (fls. 29/33) sobreveio sentença de improcedência, ao argumento de inexistir quaisquer das ilegalidades apontadas na inicial, sendo lícita a exigência tributária na forma estabelecida pelo §3º do art. 14 da Lei nº 7.798/89.

A 2ª Turma desta Corte, em outra composição, por unanimidade, deu provimento ao apelo (fl. 92). Na ocasião, decidiu que *a inclusão do frete na base de cálculo do IPI colide com o art. 47 do Código Tributário Nacional e que assumindo condição de lei complementar, por criação pretoriana, o Código Tributário Nacional não pode ser confrontado por lei ordinária, devendo prevalecer sobre esta, em havendo conflito. Ainda, que a base de cálculo, que está abrangida na integralidade do fato gerador, guarda tal relevância que a Lei Maior reservou sua definição à lei complementar.*

A Fazenda interpôs recurso extraordinário, forte no artigo 102, III, a, da CF/88, que teve seguimento negado por ocasião do juízo de admissibilidade realizado nesta Corte (fl. 122), mas foi levado a julgamento em decorrência do provimento do agravo regimental 345.897-7/PR, no qual foi reconhecido o confronto do acórdão recorrido com a jurisprudência do STF (RREE 179.170 e 240.096 – fl. 131).

Julgado o Extraordinário, foi-lhe dado provimento para cassar o acórdão recorrido e determinar que outro fosse proferido com observância do





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

disposto no artigo 97 da CF/88.

Vieram os autos para julgamento. É o relatório.

**Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES**  
**Relator**





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 96.04.28893-8/PR**

**RELATOR** : **DES. FEDERAL DIRCEU DE ALMEIDA SOARES**  
**APELANTE** : **IMARIBO S/A IND/ E COM/ e outro**  
**ADVOGADO** : **Christiano da Rocha Kuster Neto e outros**  
: **Geraldo Benfica Teixeira e outros**  
: **Andreia Nacul Sartori e outro**  
: **Flavio Luiz Fonseca Nunes Ribeiro**  
**APELADO** : **UNIAO FEDERAL**  
**ADVOGADO** : **Dolizete Fátima Michelin**

**VOTO**

No caso do IPI com fato gerador na saída de produtos industrializados dos estabelecimentos referidos pelo parágrafo único do art. 51 do CTN, a base de cálculo da exação é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Essa é a exegese do art. 47, II, “a” do Código Tributário Nacional. Dessa forma, o art. 15 da Lei nº 7.798/89, ao incluir o valor do frete na base de cálculo do IPI, foi de encontro ao estabelecido no CTN (lei complementar, conforme construção jurisprudencial).

Nesse sentido foi o julgamento unânime, na Segunda Turma desta Corte, da AMS nº 2001.72.05.007310-1, em 24.09.2002, relatado pelo eminente Des. Federal João Surreaux Chagas:

***Exclusão da base de cálculo de valores referentes a fretes, carretos, descontos incondicionais, juros e seguros.***

*O art. 47, inciso II, “a”, do CTN define que a base de cálculo do IPI consiste no valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Os autores insurgem-se quanto aos acréscimos à base de cálculo do tributo determinados em regulamento do IPI, tais como: frete, carretos, descontos concedidos incondicionalmente, carretos, juros, e seguros.*

*Esta Corte vem decidindo reiteradamente no sentido de prevalecer a definição da base de cálculo do CTN, conforme arestos a seguir transcritos:*

***TRIBUTÁRIO. IPI. FRETE. FATO GERADOR E CONTRIBINTE. LEI 7.798/89.***

*O art. 15 da Lei 7.798/89, ao incluir na base de cálculo valores que não correspondem à operação de que decorreu a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, colidiu com o que estabelece o art. 121 do CTN/66.*

*(AMS nº 95.04.22680-9/RS, Relator Desembargador Federal Vladimir Freitas, DJ de 16.12.1998, p. 283)*





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

*TRIBUTÁRIO. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR CONSTANTE DA NOTA FISCAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O FRETE E O SEGURO.*

1. Não compõem o fato gerador do IPI as despesas de frete e de seguro.
2. A regra contida no parágrafo 3º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, conforme o art. 15 da Lei nº 7.789/89, não se coaduna com o art. 47 do CTN.
3. (...)
4. Remessa improvida.

(REO nº 90.04.21168-3/PR, Rel. Des. Federal Luíza Dias Cassales, DJ de 21.09.1994, p. 52810)

*Assim, merece confirmação a sentença no ponto.”*

Não diverge desse entendimento o Superior Tribunal de Justiça, cujo teor de voto permito-me transcrever, *verbis*:

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): (...)**

*O cerne da questão jurídica posta nos autos reside em se definir se o valor do frete integra a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.*

*A recorrente entende que sim, em vista do que preceitua o artigo 15, da Lei 7798/89.*

*O Imposto sobre Produtos Industrializados ou, mais precisamente, Imposto de Consumo, foi instituído pela Lei 4502, de 30 de novembro de 1964, que em seu artigo 14 estabelece:*

*"Art. 14. Salvo disposição especial, constitui valor tributável:*

*I. quanto aos produtos de procedência estrangeira, para cálculo efetuado na ocasião do despacho:*

*a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão;*

*b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor deste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador.*

*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 as de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento.*

*Parágrafo único. Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto, os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição.”*

*O artigo 15. da Lei 7798/89, modificou o texto do artigo 14, da Lei 4502/64, acima transcrito que passou a expressar que:*





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

*"Art. 15. O art. 14 da Lei nº 4502, com a alteração introduzida pelo art. 27 do decreto-lei nº 1593, de dezembro de 1977, mantido o seu inciso I, passa vigorar a partir de 1º de julho de 1989 com a seguinte redação:*

*Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:*

*I. (...)*

*II. quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;*

*§ 1º **O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor- do frete** e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.*

*§2º (...)*

*§ 3º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no §1º "o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado.*

*§ 4º Será acrescido do valor da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos casos de remessa de produtos industrializados por encomenda, desde que não se destinem ao comércio, a emprego na industrialização ou no acondicionamento de produtos tributados, quando esses insumos tenham sido fornecidos pelo próprio encomendante, salvo se se tratar de insumos usados.*

*(...)*

*Como pode se observar, à luz da legislação normatizadora do IPI, não existia, anteriormente à edição da Lei 7798/89, cujo artigo 15 emprestou nova dicção ao artigo 14, da Lei 4502/64, previsão de que o valor do frete integraria a base de cálculo do IPI.*

*Tenho, destarte, que o dispositivo modificador supracitado não pode prevalecer tendo em vista o que preconizam os artigos 46 e 47, do Código Tributário Nacional :*

*"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*I. o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

*II. a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o art. 51;*

*III. a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer*





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

*operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoamento para o consumo. "*

*"Art. 47. A base de cálculo do imposto é:*

*I. no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante:*

- a) do Imposto sobre a Importação;*
- b) das taxas exigidas pela entrada do produto no País;*
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.*

*II. no caso do inciso II do artigo anterior:*

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;*

*III. no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.*

*O caso relatado nos autos cuida da inclusão na base de cálculo do IPI, do valor do frete realizado.*

*Efetivamente, como salientado no ilustre Parecer da Procuradoria da República às fls. 296/297:*

*"A saída dos produtos industrializados do estabelecimento produtor é mero aspecto temporal da hipótese de incidência e não seu aspecto material. O deslocamento físico de um produto industrializado de dentro para fora do estabelecimento produtor, não é signo presuntivo de riqueza, apto a figurar no núcleo do antecedente da regra-matriz de incidência. Para caracterizar-se o fato jurígeno, é necessário que esta saída seja decorrente da realização de um negócio jurídico (venda, doação, locação, etc); que ostente um título jurídico, a lhe dar relevância como fato tributável.*

*Portanto, estamos diante de um imposto sobre o produto industrializado objeto da operação jurídica que determina a sua saída dos estabelecimentos dos contribuintes elencados no artigo 51, parágrafo único do CTN, justamente o definidor do aspecto pessoal da hipótese normativa.*

*A base de cálculo do imposto está definida no artigo 47, II, do CTN:*

*"II. No caso do inciso II do artigo anterior:*

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente."*





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

*Portanto, a medida estipulada como base de cálculo do IPI, qual seja, o valor da operação (negócio jurídico), confirma o critério material da hipótese normativa, sendo apta a dimensioná-la. Na verdade o valor da operação só será apta a servir de base impositiva quando o mesmo representar o valor do produto industrializado, que é, em última análise, o valor a ser tributado, conforme se pode depreender do estudo dos dispositivos legais relativos ao tributo em questão. O próprio artigo em apreço, na alínea b, estipula que o valor tributável será o preço do produto, no mercado atacadista da praça do remetente, na ausência do valor da operação (a título gratuito; locação ou arrendamento; hipóteses em que o legislador desconsidera o valor atribuído à operação; etc.).*

*A Lei 7798/89, ao determinar a inclusão no preço do frete no valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, imbutiu na base de cálculo do IPI uma grandeza que não tem a necessária correspondência com o aspecto material da hipótese normativa do tributo. O valor do frete é objeto da prestação relativa a um contrato de transporte, que é um negócio jurídico diverso e independentemente do negócio jurídico (operação) que determinou a saída do produto industrializado do estabelecimento produtor. Assim, não há relação entre esta grandeza (valor do frete) e o fato escolhido pelo legislador para originar a obrigação tributária (negócio jurídico que origine saída do produtos industrializados do estabelecimento produtor).”*

*Portanto, o frete não integra o ciclo de produção e não compõe a base de cálculo da exação em comento. O frete configura despesa de transporte e não se apresenta como componente da operação da qual decorre o fato gerador do IPI, ainda quando o transporte seja realizado por empresa coligada ou, como esclarece Rinaldo Maciel de Freitas, Acadêmico de Direito, em interessante estudo intitulado “O frete na base de cálculo do IPI em operações internas” com a cláusula CIF:*

*“As indústrias ao promoverem as saídas de seus produtos no mercado interno, o fazem de dois modos distintos: Condição Free on Board – FOB, quando o produto é retirado por transporte próprio ou de terceiro alugado, onde não há intervenção por parte da indústria e: condição Cost, Insurance and Freight – CIF, ou seja, o transporte é realizado pela própria indústria ou empresa coligada. Na verdade, estes termos teriam que estar ligados a uma transação internacional. No caso CIF, a operação indica que está sendo cobrado o preço da mercadoria somado ao custo do seguro e frete internacional. Mas a terminologia é largamente usada no mercado interno.*

*(...)*

*O frete em operações internas, sendo irrelevante o tipo da operação, não compõe a base de cálculo do Imposto sobre*





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

*Produtos Industrializados, sendo um equívoco tal imposição, nos termos da Lei Ordinária 7798 de 10 de julho de 1989, que estabelece a cobrança, que grosso modo somente pode ser regulamentação de desembaraço aduaneiro.*

*Diante das considerações acima expostas, nego provimento ao Recurso Especial. “*

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE REALIZADO POR EMPRESA COLIGADA NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. CONTRARIEDADE AO DISPOSTO NO ARTIGO 47, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.**

*1. A alteração do artigo 14, da Lei 4502/64, pelo artigo 15, da Lei 7798/89 para fazer incluir, na base de cálculo do IPI, o valor do frete realizado por empresa coligada, não pode subsistir tendo em vista os ditames do artigo 47, do Código Tributário Nacional que define como base de cálculo o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, devendo-se entender como "valor da operação" o contrato de compra e venda, no qual se estabelece o preço fixado pelas partes. 2. Recurso Especial desprovido.”*

*(Resp nº 383.208/PR, Primeira Turma, unânime, Rel. Ministro José Delgado, DJ de 17.06.02, p. 211 - grifei)*

Portanto, a inclusão do valor referente ao frete – por lei ordinária (Lei nº 7798/89) – como parte integrante do *valor da operação*, que é a base de cálculo do IPI, quando a operação ocorrente se der no mercado interno, contraria as disposições contidas no Código Tributário Nacional, não podendo subsistir.

Veja-se que neste caso, nenhuma das hipóteses aplicável aos contratos de importação – cláusula CIF (cost, insurance and freight) ou FOB (free on board) – fará com que o frete integre o valor da operação, porquanto no mercado interno, como citado acima, tais cláusulas referem-se respectivamente à realização do transporte pela própria indústria/empresa coligada ou sem intervenção da indústria, sendo que, em nenhum dos casos se poderia considerar os valores daí decorrentes como integrantes do *valor da operação*, conforme já exposto.

Ademais, ressalto que a Corte Especial, na sessão de 27.11.2003, julgou a Argüição de Inconstitucionalidade na AMS nº 96.04.59407-9/PR, de minha relatoria, tendo sido declarada a inconstitucionalidade do §2º, do artigo 14, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 15, da Lei nº 7.798/89, justamente ao argumento de haver contrariedade entre a lei ordinária, que incluiu na base de cálculo do IPI os descontos incondicionais, e o CTN, tido por lei complementar, no qual está definida a base de cálculo do imposto citado, *verbis*:





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

*“TRIBUTÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. ARTIGO 14, §2º, DA LEI Nº 4.502/64, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 7.798/89, ARTIGO 15. LEI ORDINÁRIA. CONFLITO. ARTIGO 47, II, A, DO CTN. LEI COMPLEMENTAR. HIERARQUIA DAS LEIS. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*1. O § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, integrado ao texto por obra da redação que lhe deu o art. 15 da Lei nº 7.798/89, ao estipular que os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionais, não podem ser deduzidos do valor da operação para fins de fixação de base de cálculo do IPI, colidiu com a disposição expressa no inciso II, alínea “a”, do art. 47 do CTN, operando vício de constitucionalidade, porque a referida lei ordinária invadiu competência constitucionalmente reservada à lei complementar (art. 146, III, “a”).*

*2. Precedentes jurisprudenciais.*

*3. Arguição da inconstitucionalidade do §2º, do artigo 14, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 15, da Lei nº 7.798/89.”*

Diante de todo o exposto, entendendo tratar-se de questão similar àquela, voto no sentido de argüir perante a Corte Especial deste Egrégio Tribunal, nos termos do artigo 150 do Regimento Interno do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a inconstitucionalidade dos §§1º e 3º do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei 7.798/89.

**Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES**  
**Relator**





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 96.04.28893-8/PR**

**RELATOR** : **DES. FEDERAL DIRCEU DE ALMEIDA SOARES**  
**APELANTE** : **IMARIBO S/A IND/ E COM/ e outro**  
**ADVOGADO** : **Christiano da Rocha Kuster Neto e outros**  
: **Geraldo Benfica Teixeira e outros**  
: **Andreia Nacul Sartori e outro**  
: **Flavio Luiz Fonseca Nunes Ribeiro**  
**APELADO** : **UNIAO FEDERAL**  
**ADVOGADO** : **Dolizete Fátima Michelin**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. FRETES. ARTIGO 14, §1º E 3º, DA LEI Nº 4.502/64, NA REDAÇÃO DA LEI Nº 7.798/89, ARTIGO 15. LEI ORDINÁRIA. CONFLITO. ARTIGO 47, II, A, DO CTN. LEI COMPLEMENTAR. RESERVA LEGISLATIVA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Os §§ 1º e 3º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, integrados ao texto por obra da redação que lhe deu o art. 15 da Lei nº 7.798/89, ao estipular que o valor do frete constitui parte do *preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor* (artigo 47, II do CTN), colidiu com a disposição expressa no inciso II, alínea “a”, do art. 47 do CTN (o qual define a base de cálculo do tributo), operando vício de constitucionalidade, porque a referida lei ordinária invadiu competência constitucionalmente reservada à lei complementar (art. 146, III, “a”). 2. Caso em que, em observância ao art. 97 do CTN e à disposição do art. 150 do Regimento Interno desta Corte, propõe-se a presente Arguição de Inconstitucionalidade perante a Corte Especial deste Tribunal.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, argüir a inconstitucionalidade dos §§1º e 3º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 16 de dezembro de 2003.

**Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES**  
**Relator**

