



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D O U
C	De 08 / 11 / 19 96
C	Rubrica

276

Processo : 10480.005991/92-15
Sessão : 06 de dezembro de 1995
Acórdão : 201-70.064
Recurso : 96.666
Recorrente : ÁRTICA COMERCIAL S.A.
Recorrida : DRF em Recife - PE

IPI - Equiparação a estabelecimento industrial - Lei nº 7.798/89. Conceito de interligadas - Decreto-Lei nº 1.950/82, art. 10. Não restando provado pela autoridade lançadora que as empresas eram interligadas e de rever o lançamento face ao princípio da legalidade e tipicidade. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ÁRTICA COMERCIAL S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral o Dr. Paulo de Barros Carvalho, patrono da recorrente.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1995

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Selma Santos Salomão Wolszczak, Geber Moreira, Expedito Terceiro Jorge Filho, Rogério Gustavo Dreyer, Sérgio Gomes Velloso e Jorge Olmiro Lock Freire.

fclb/



Processo : 10480.005991/92-15
Acórdão : 201-70.064

Recurso : 96.666
Recorrente : ÁRTICA COMERCIAL S.A.

RELATÓRIO

Ártica Comercial S.A. interpôs recurso a este Egrégio Conselho de Contribuintes contra decisão monocrática que manteve a exigência do auto de infração ao fundamento de que a empresa acima qualificada, equiparada a estabelecimento industrial pela Lei nº 7.798/89, nos termos do art. 7º, § 1º, interligada ao seu fornecedor principal de cosmético e perfumarias, NIASI S.A., dera saída sem lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aos produtos constantes no "Demonstrativo de Saídas", fls. 36/175 do presente processo.

A fls. 01/02, Auto de Infração acompanhado do "Demonstrativo de Débitos" apurado no período de julho de 1989 a dezembro de 1991, conforme fls. 04/37, no valor de 11.794.512,36 UFIR.

A fls. 38/39, "Termo de Encerramento de Fiscalização", contendo o levantamento do crédito do imposto relativo ao estoque existente em 30.06.89, direito da empresa pelas compras feitas a NIASI S.A., fls. 40 a 175.

A fls. 193, xerocópia fornecida pela empresa NIASI S.A. com a relação acionária da própria empresa, constando ser a empresa TIFFANY S.A. sua acionária.

A fls. 213, Parecer da DIVTRI/SRRF/4ª RF nº 01/92, manifestando o entendimento de que a empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A. controlada pela empresa ESCALIBUR S.A. é interligada a empresa NIASI S.A., controlada pela TIFFANY S.A. As empresas ESCALIBUR S.A. e TIFFANY S.A. interligada entre si, possuem sócios comuns (pessoas físicas) que detêm o controle acionário e assim é de se concluir que ÁRTICA COMERCIAL S.A. e NIASI S.A. são empresas interligadas indiretamente por possuírem acionistas controladores comuns.

A fls. 223, impugnação tempestiva da contribuinte em que aduz:

- que a empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A., como a empresa COPERCO S.A. são empresas comerciais, que adquirem produtos de vários estabelecimentos, dentre eles, da NIASI S.A., revendendo-os a terceiros.



Processo : 10480.005991/92-15
Acórdão : 201-70.064

- que com o desdobramento do princípio constitucional da estrita legalidade, acolhido na Carta Magna, os requisitos da lei instituidora do tributo não de ser identificados com rigorosa precisão e nesse sentido alude-se a uma tipicidade fechada.

- que dos princípios da reserva legal, da estrita legalidade e da tipicidade impõe-se a observância do preceito da regra-matriz de incidência, com a definição da percussão tributária alcançando os sujeitos da relação: ativo e passivo, bem como o objeto prestacional, ou seja de cálculo e alíquota.

- que a administração fiscal passou por cima de comandos constitucionais sem atentar para o efeito confiscatório da exigência fiscal que não obedeceu a tipificação normativa para o enquadramento do auto de infração.

- que a fiscalização afirmou que a empresa autuada ÁRTICA COMERCIAL S.A. é interligada à NIASI S.A., tendo com base o parecer DIVTRI/SRRF/4ª - RF nº 01/92, que opinou pelo enquadramento nos termos do art. 7º, IV, parágrafo 1º, da Lei nº 7.798/89, equiparando-a a estabelecimento industrial.

- a recorrente reproduz o art. 7º, inciso IV, § 1º, da Lei nº 7.798/89, rebatendo o conceito de empresas interligadas, tomado, pela autoridade autuante como aplicável à situação da empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A. em relação a sua fornecedora NIASI S.A.

- contradita o Parecer DIVTRI/SRRF 4ª RF, afirmando que a lei não faz qualquer alusão expressa ao controle direto ou indireto de pessoas físicas sobre grupos de empresas.

- ressalta que a caracterização jurídica da integração se dá pela unicidade do controlador, na qualidade de sócio ou acionista. Logo, as empresas mencionadas ÁRTICA COMERCIAL S.A. e NIASI S.A. não são interligadas juridicamente.

- conclui que houve discricionariedade da autoridade administrativa para fins de enquadramento. A recorrente fundamenta-se no art. 112 do CTN para a definição legal do fato, circunstâncias materiais do fato, natureza ou extensão de seus efeitos.

- rebate ainda os argumentos elencados pela autoridade fiscal na Decisão de fls. , lembrando que a própria Fazenda Federal ao examinar a composição societária das empresas ESCALIBUR S.A. e TIFFANY S.A. em fiscalização empreendida na empresa COPERTO COMERCIAL PERFUMARIAS S.A., estabelecimento atacadista que também revende produtos da NIASI S.A., constatou que COPERTO COMERCIAL DE PERFUMARIAS S.A. não se equipara a industrial vez que a controladora ESCALIBUR S.A. não é industrial, fingindo ao disposto no art. 7º, *caput*, da Lei nº 7.798/89.



Processo : 10480.005991/92-15
Acórdão : 201-70.064

- a recorrente lembra o Parecer Normativo nº 235/72 que coloca empenho na impossibilidade de estender o conceito legal, ampliando-o para atingir situações diversas, ainda que semelhantes.

- por fim, levanta o obstáculo do erro de quantificação dos valores supostamente devidos, com o uso de fórmula inadequada com o preço apurado através de tabela ou média simples de duas tabelas, quando a fórmula apropriada seria a "média ponderada de preços".

- requer diligência para retificação dos valores e recomposição do ilusório crédito.

- de resto, postula a improcedência do auto de infração com cancelamento da exigência fiscal.

A fls. 252/248 dos autos, verifica-se a Informação Fiscal que confirma o embasamento legal do auto de infração, ao argumento de que a fiscalização se processou com a orientação do Parecer da DIVTRI/SRRF/4ª RF.

A fls. 263, a decisão recorrida, que adota todo o fundamento da fiscalização, julgando procedente a ação fiscal nos termos do art. 7º, da Lei nº 7.798/89, artigo 55, I, letra b, art. 107, II, e art. 384, II do RIPI/82. À afirmação de que a empresa COPERTO COMERCIAL S.A. não sofrera processo de fiscalização por não se enquadrar no disposto do art. 7º, da Lei nº 7.798/89, refuga que a relação COPERTO/ESCALIBUR é outra, não se assemelhando à ÁRTICA/NIASI.

É o relatório.



Processo : 10480.005991/92-15
Acórdão : 201-70.064

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

A adquirente, empresa comercial atacadista ÁRTICA COMERCIAL S.A., foi considerada interligada da empresa remetente NIASI S.A., fabricante de produtos de perfumaria, cosméticos e outros, pelo fato da empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A. ser controlada pela empresa ESCALIBUR S.A. e da empresa NIASI S.A. ser controlada pela empresa TIFFANY S.A., empresas controladoras que possuem os mesmos sócios acionistas, detentores do poder de administração de cada controladora.

Segundo emerge da leitura dos autos, a fiscalização ao deparar com a situação expressa, estribou-se em Parecer da DIVTRI/SRRF/4ª RF para a lavratura do auto de infração.

O Parecer da DIVTRI/SRRF/4ª RF concluiu pela interligação ao fundamento de as empresas em questão “eram diretamente controladas por empresas, cuja composição social caracteriza controle acionário por parte das mesmas pessoas físicas... Neste caso, os sócios comuns da ESCALIBUR S/A e da TIFFANY S/A também detêm o poder acionário da ÁRTICA COMERCIAL S/A e da NIASI S/A.”

Passo a apreciar as razões de direito em face do Parecer nº 01/92 da DIVTRI/SRRF - 2ª RF, que motivou a autuação da empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A. Vale lembrar que a fiscalização ao deparar com a situação expressa teve dúvidas em autuar, e nesse sentido consultou a Divisão de Tributação da Superpotência Regional para melhor posicionamento sobre a matéria.

As razões invocadas pela autoridade da Divisão de Tributação expostas na conclusão do Parecer nº 01/92, consistem na afirmação de que, no caso, as empresas ÁRTICA COMERCIAL S.A. e NIASI S.A., são empresas interligada indiretamente por possuírem controladores comuns. (grifos nossos)

O Parecer da DIVTRI/SRRF - 4ª RF não foi aprovado ou homologado por autoridade superior, que no caso, seria o Cordenador-Geral do Sistema de Tributação, que poderia transformá-lo em Parecer Normativo.

O parecer é, em princípio, manifestação opinativa. O ato que o aprova e o manda aplicar ao caso ou normativamente é ato administrativo. No caso em exame, há um parecer



Processo : 10480.005991/92-15⁴
Acórdão : 201-70.064

opinativo da Divisão de Tributação da Superintendência. Não há um ato administrativo que o aprova, reconhecendo a identidade e a aplicabilidade ao caso da norma.

Cabe, para melhor esclarecimento, lembrar o magistério de Hely Lopes Meireles sobre o assunto, que assim se manifesta:

“os pareceres administrativos são manifestações de órgãos técnicos sobre assuntos submetidos à sua consideração. O Parecer tem caráter meramente opinativo, não vinculando a administração as conclusões, salvo se aprovado por ato subsequente, subsistindo o ato de sua aprovação, que poderá revestir a modalidade normativa, ordinária, negocial ou punitiva.

Parecer normativo: é aquele que, ao ser aprovado pela autoridade competente é convertido em norma de procedimento interno, tornando-se impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados à autoridade que o aprovou.”

Então o Parecer da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal - 4ª RF nº 01/92 é apenas uma manifestação técnica opinativa sem qualquer poder de vinculação à administração ou particulares.

Assim não assiste razão à autoridade fiscal em fundamentar o processo de fiscalização em parecer apenas opinativo. A autoridade fiscal não estava submetida à orientação e conclusão exposta no Parecer nº 01/92 da SRRF/4ª RF.

Observo que o litígio versa sobre o conceito de empresas interligadas. Necessário se faz uma análise da legislação sobre o assunto.

O artigo 7º, da Lei nº 7.798/89 equiparou a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacdistas que adquirem os produtos relacionados no anexo III de estabelecimentos industriais ou de outros estabelecimentos equiparados a industrial.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo estabeleceu que as disposições do artigo 7º aplicar-se-iam nas hipóteses em que o adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou interligadas.

Por sua vez o artigo 10, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.950/62, conceitua empresas interligadas, “as pessoas jurídicas que tenham como controlador o mesmo sócio ou acionista.”

Entendo que assiste razão à autoridade monocrática quando considera a relação COPERTO COMERCIAL S.A. X ESCALIBUR COMERCIAL S.A., diferente da relação



Processo : 10480.005991/92-15
Acórdão : 201-70.064

ÁRTICA COMERCIAL S.A. X NIASI S/A. A COPERTO COMERCIAL S.A., é controlada da ESCALIBUR S.A., que entretanto não é estabelecimento atacadista.

Na relação ÁRTICA COMERCIAL S.A. X NIASI S.A., constata-se que as duas empresas possuem controladoras diferentes com o controle acionário exercido por pessoas físicas e por pessoa jurídica, sendo que as pessoas físicas são as mesmas nas empresas controladoras, entretanto as pessoas jurídicas são diferentes.

Observo que o Documento de fls. 193 dos autos ao relacionar os acionistas da NIASI S.A., inclui seis pessoas físicas com o sobrenome Abdo e mais a empresa TIFFANY S.A. Do mesmo modo verifico que às fls. 242 do processo, a composição acionária do empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A. é integrada por pessoas físicas de sobrenome Abdo e pela pessoa jurídica ESCALIBUR S.A.

O comando do art., 10, § 1º, do Decreto-Lei 1.950/62 determina que o sócio controlador da empresa ÁRTICA COMERCIAL S.A. e da empresa NIASI S.A. seja o mesmo. A característica jurídica da interligação se dá pela unicidade do controlador.

Assim conforme constatado e, em decorrência da distinção feita pela própria lei, não há como confundir a relação de controladas com a decorrente da unicidade do controlador, relação nascida do ato jurídico celebrado entre as firmas. Também não há que confundir a relação de vinculação pela remessa de determinados produtos, ou seja produtos cosméticos.

Necessário se faz concluir que as normas relativas à interligação devem ser interpretadas com calteras, visto que se encontram envolvidos, por um lado, o dever da administração de evitar distorções da base de cálculo, e, por outro, o interesse dos contribuintes de não se verem desnecessariamente onerados no cumprimento de suas obrigações tributárias.

A própria administração tributária, em pareceres CST desaconselha interpretação elástica do instituto de interdependência e por analogia da interligação, onde se deva observar que esta relação só se caracteriza nas situações expressamente previstas na legislação, ex-vi do art. 112 do CTN, I, (capitulação legal do fato).

O Código Tributário Nacional dispõe enfaticamente que somente a lei pode estabelecer as matérias relacionadas no art. 97. Estas matérias, em conjunto, forma a própria estrutura da norma tributária: definição do fato gerador, fixação de base de cálculo e alíquotas, a majoração do tributo e mais a estatuição das infrações à lei fiscal e suas penalidades.

Por estas vias, consagra-se o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.005991/92-15
Acórdão : 201-70.064

Equivale dizer o seguinte: Se a lei for omissa ou obscura em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao Juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna por analogia ou interpretação extensiva.

Como ensina Sacha Calmon, em Controle de Constitucionalidade das Leis, Ed. Del Rey, 2ª ed. pag. 330, "o princípio da legalidade diz respeito ao veículo (lei) e, a tipicidade entronca o conteúdo da lei (norma). A tipicidade é por assim dizer o lado funcional da legalidade, que originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. É preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurídico tributário como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, quantur debeat como, onde, quanto pagar o tributo). Como inscrito na Constituição de 1988, o princípio da legalidade e da tributação exige lei em sentido formal e material."

Ao transcrever os ensinamentos de Sacha Calmon, chega-se à conclusão que a Autoridade Fiscal esforçou-se na interpretação econômica dos fatos concreto tributários, mas não agasalhados pela lei e proibitivos, *ex-vi* dos artigos 109 e 110 do CTN.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1995


LUIZA HELANA GALANTE DE MORAES