



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 05/06/1997
C	<i>Stoluntius</i>
	Rubrica

Processo : 10880.018627/89-71
Sessão : 20 de novembro de 1996
Acórdão : 202-08.865
Recurso : 97.110
Recorrente : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida : DRF em São Paulo - SP

IPI - FATO GERADOR - Carece de fundamentação legal a exigência do imposto incidente sobre a saída de produtos industrializados por terceiros, fora das hipóteses de que tratam os artigos 9º e 10 do RIPI/82. **ALÍQUOTA APLICÁVEL** - Irreparável a decisão recorrida, quando retifica e reduz as alíquotas incidentes sobre os produtos identificados nas NC 22-3 e 21-1 da TIPI/83. **BASE DE CÁLCULO** - O valor tributável do imposto é o preço da operação de que decorrer o fato gerador, acrescido das despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo as de transporte e seguro, quando atenderem às disposições legais (RIPI/82, art. 63, inciso II e § 1º). Incabível a incidência do tributo sobre valores que não se enquadram na definição de preço, nem são despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário. **Recurso de ofício negado e voluntário provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.**

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1996


Otto Cristiano de Oliveira Glasner
Presidente


Tarásio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Cabral Garofano, Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Osvaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Antônio Sinhiti Myasava.

eaal/CF/GB



Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

Recurso : 97.110
Recorrente : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso de ofício interposto em decisão singular que excluiu da exigência parcela do crédito tributário em montante superior ao seu limite de alçada, e recurso voluntário motivado pelo inconformismo do sujeito passivo da obrigação tributária quanto à parcela da exigência fiscal mantida na mesma decisão.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que integra a Decisão Recorrida de fls. 370/378.

“A empresa cima identificada foi, em decorrência de ação fiscal direta em seu estabelecimento, notificada a recolher o crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, consignado no Auto de Infração (fls. 156) e respectivos anexos, cujo valor apurado foi o equivalente a Ncz\$ 21.849.020,34 de imposto, Ncz\$ 21.849.020,34 de multa de ofício, mais os acréscimos legais, por infringência à legislação do IPI, conforme os fatos relatados no Termo de Verificação (fls. 139 e 140), a saber, em resumos:

- 1 - a fiscalizada é fabricante de bebidas - Capítulo 22 da TIPI/83;
- 2 - a mesma mantém contrato de licenciamento de distribuição de produtos, com exclusividade, com a Transportadora Momentum Ltda., e acordo para compensação de valores;
- 3 - a remuneração paga pela transportadora ao fabricante, consiste no retorno de parte do preço do produto, dissimulado no contrato, sob o pretexto de exclusividade de transporte e venda de produtos tributados pelo IPI, sobre cujos valores não fôra lançado esse imposto;
- 4 - fica caracterizada, assim, a redução da base de cálculo do imposto, pela transferência de parte do preço do produto tributado, para agregá-lo ao preço do frete;
- 5 - foram deixadas também de ser recolhidas as contribuições devidas do PIS e do FINSOCIAL, sobre os valores recebidos da transportadora;



Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

6 - valores pagos pela transportadora ao fabricante estão relacionados em anexo e estão englobados, conforme declaração do representante da fiscalizada, não havendo registros indicadores para cada produto, competindo quase a totalidade da receita ao produto "Coca-cola".

Aos 16/06/89, a empresa entrou com a impugnação juntada aos autos sob fls. 159 a 175, apresentando as seguintes alegações:

a - a empresa é fabricante de bebidas não alcoólicas, detendo cerca de 16,5% do mercado nacional e também se dedica à comercialização de produtos fabricados por outras empresas, destacando-se a venda de 29% da produção da Cervejaria Kaiser São Paulo S/A., justificando assim, o grande interesse das empresas transportadoras em serem contratadas sob regime de exclusividade;

b - assim, a Momentum comprometeu-se a cobrar frete em níveis iguais ou inferiores aos da Tabela de Tarifas de Transporte de Distribuição de Bebidas e a pagar à concedente os "royalties" dessa concessão exclusiva;

c - que os agentes fiscais assim não entenderam, pretendendo que o valor dos "royalties" sejam considerados "retorno da parte do preço do produto, dissimulado no contrato..." sem a incidência do IPI, caracterizando a redução da base de cálculo, e lavrando-se Auto de Infração;

d - alega o fisco infringência do artigo 57, do Dec. nº 87.981, sem indicar o inciso;

e - não tem sentido, também, indicar a infringência ao artº 63, II, do RIPI, pois o imposto que recolhe é calculado sobre o valor integral, correspondente à operação que constitui seu "fato gerador";

f - quanto ao artº 107 do RIPI, só pode ser cogitado no caso de violação das normas da legislação, o que não ocorreu;

g - não podem sofrer a incidência do IPI, os produtos apenas comercializados pela SPAL, fabricados por terceiros, conforme quadro anexo;

h - não foi atentado na aplicação genérica da alíquota de 40%, a redução de 50% prevista no Dec. nº 84.632/88, para os produtos ali arrolados, e para os refrigerantes "post mix" cuja alíquota originária é 36%;

i - o IPI é incidente sobre saída em razão de venda de produtos industrializados, e a Momentum tem como negócio jurídico realizar os serviços



Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

de transporte dos produtos fabricados pela Spal, e sobre receitas de licenciamento não incide IPI;

j - o direito à exclusividade de transporte tem, precisamente, o valor da remuneração respectiva, e as pessoas não estão obrigadas a estruturar seus negócios de modo a proporcionar maiores receitas tributárias;

k - por fim, requer a improcedência da autuação e cancelamento do auto de infração, por ilegal e inconstitucional.

Às fls. 351/367, foi anexada manifestação fiscal, onde se observa resumidamente:

I - que a transação entre a SPAL e a MOMENTUM se reveste de circunstâncias estranhas e impróprias, que fogem da normalidade comercial e indicam simulação de um negócio válido, com fins evidentes de reduzir o imposto incidente sobre produtos de sua fabricação, e apesar de alegar grande interesse de empresas transportadoras para esse tipo de contrato, não foi apresentada pela defesa nenhuma proposta de concorrentes;

II - que o contrato se reveste de conteúdo leonino em favor da SPAL, merecendo destacar o reajuste, a qualquer momento, da taxa de retorno e o exíguo prazo de 5 (cinco) dias de rompimento do contrato (o que levaria qualquer transportadora à falência);

III - que o contrato entre a SPAL e a MOMENTUM não passa de um contrato entre a SPAL e a SPAL, posto que esta empresa é detentora de praticamente todo o capital da Momentum;

IV - que foi utilizado um artifício para reduzir a base de cálculo, pois o artº 63 § 1º do RIPI permite que as despesas de transporte sejam excluídas do valor tributável, e assim, quanto maior o valor transporte, menor será o valor do imposto a pagar;

V - que a lei não permite que outras despesas, além das de frete e seguro sejam excluídas do valor tributável definido no artº 63-II, e assim se viesse discriminado na nota fiscal de venda valor referente a "royalties", taxa de exclusividade, ou de administração, sobre esse valor incidiria o imposto;

VI - que o endereço da Momentum é o mesmo da Spal, assim como o contador, o "staff" diretivo, burocrático, jurídico, comercial e operacional, sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

até os próprios conhecimentos de transporte da Momentum para a Spal, emitidos pela Spal;

VII - que devido ao grau de ficção jurídica da Momentum, ela não teve condições de cumprir o contrato de concessão, estando toda a operacionalidade do contrato (venda, entrega e recebimento) sendo executada pela Spal, conforme confissão do "Acordo Para Compensação de Valores" (fls. 62 e 147), ficando demonstrado que as duas empresas se confundem numa só empresa, e que o contrato firmado não tem validade jurídica;

VIII - que conforme cláusula do "acordo" complementar, podem existir ou existem contratos de locação, venda e outros, entre terceiros e a SPAL, deixando de existir a exclusividade, e o que se pretendeu simular no contrato original foi dissimulado no acordo marginal, em ato posterior, expondo a verdadeira intenção instrumental, além do que esse documento denuncia a inexistência da Momentum, pois a partir dele a SPAL passa a receber e movimentar toda a receita da Momentum;

IX - que o § único da cláusula 1, trata de hipótese impossível, pois se à SPAL cabe receber todos os valores do frete realizado pela Momentum, sempre haverá saldo favorável a esta, após o desconto da taxa de "exclusividade", e que essas cláusulas devem ser interpretadas pela sua desnecessidade, cabendo enquadrá-las nas circunstâncias que revestem a intenção do negócio;

X - que é questionável o fato do "Contrato de Licenciamento de Distribuição de Produtos, com Exclusividade" (fls. 58/61), que foi assinado aos 03/01/83, ter desfeito essa exclusividade no dia seguinte, conforme o "Acordo para Compensação de Valores" (fls. 62/63), datado de 04/01/83, uma vez que se trata de uma única massa societária (Momentum e Spal) e entre si fizeram esses acordos;

XI - que a impugnante tem razão quanto à exclusão do lançamento, da redução de 50% sobre os produtos que consomem sucos naturais, conforme Notas Complementares do capítulo 22 da TIPI, e quanto à classificação dos produtos "post mix", que se enquadram na alíquota de 36%;

XII - que os levantamentos de fls. 190 a 284, apresentam os valores corretos do débito fiscal, já estando descontadas as mercadorias produzidas por terceiros e sobre as quais não incide o IPI, para fins deste lançamento;



Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

XIII - que devem ser mantidos, no entanto, os lançamentos originais do FINSOCIAL e do PIS, que incidem sobre toda a receita operacional;

XIV - que devido à caracterização da figura de “simulação de negócios” (causa ilícita) para lesar o Fisco, conforme previsão dos artigos 354 e 355, deve a Autuada ter sua pena majorada na forma do artigo 352-II, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.”

A autoridade *a quo* manteve parcialmente o valor exigido no Auto de Infração de fls. 156, excluindo a comercialização de produtos industrializados por terceiros, reduzindo em 50% a alíquota incidente sobre os produtos que consomem sucos naturais (NC do Capítulo 22 da TIPI/83), retificando (de 40% para 36%) e reduzindo em 50% a alíquota incidente sobre os produtos *post mix*, classificados nos Códigos 21.07.02.03 e 21.07.02.04 da TIPI/83 (NC 21/1), com os seguintes fundamentos:

“Considerando que o artº 63 inciso II do Decreto nº 87.981/82 (RIPI), define o valor tributável dos produtos nacionais, como sendo o preço da operação de que decorrer o fato gerador;

Considerando que a impugnante declara em sua defesa que a Momentum comprometeu-se a cobrar frete em níveis iguais ou inferiores aos da Tabela de Tarifas de Transporte de Distribuição de Bebidas, divulgados pelos órgãos sindicais de transporte e a pagar à concedente os “royalties” dessa concessão exclusiva;

Considerando que a Transportadora Momentum Ltda. embute no valor do frete uma taxa fixa por caixa, reajustada automaticamente, a título de taxa de exclusividade, que repassa para a Spal;

Considerando que a impugnante às fls. 165/166, admite que se for considerada certa a tributação sobre os valores pertinentes aos “royalties”, devem ser excluídas das receitas auferidas pela Spal, a comercialização dos produtos de terceiros, conforme quadro anexo, juntado como fls. 183/185 do presente, e tendo em vista que na informação fiscal de fls. 365, existe manifestação favorável do AFTN, sendo correto esse entendimento;

Considerando também que assiste razão à defesa quando argumenta às fls. 167/168, que o lançamento não levou em consideração a redução de 50% (cinquenta por cento) sobre os produtos que consomem sucos naturais, conforme Notas Complementares dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI, aprovada pelo Dec. 89.241/83), fato esse reconhecido também na informação fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.018627/89-71

Acórdão : 202-08.865

Considerando que a classificação dos produtos “post mix” nos códigos 21.07.02.03 e 21.07.02.04, apresentam alíquota originária de 36% (trinta e seis por cento), e enquadram-se na redução de 50% (cinquenta por cento), por força da regra veiculada pela NC (21/1) da TIPI/83, reduzindo-se assim a 18% (dezoito por cento);

Considerando que o AFTN autor da manifestação fiscal procedeu a novos levantamentos para traduzir corretamente o débito fiscal, conforme documentos juntados sob fls. 190/284, apresentando novos valores onde já estão descontadas as mercadorias produzidas por terceiros e sobre as quais não incide IPI e a redução de 50% (cinquenta por cento) sobre os produtos que consomem sucos naturais (21.07.02.03, 21.07.02.04, 22.02.01.01, 22.02.01.02, 22.02.02.01, 22.02.02.02) e ainda, a correta classificação dos produtos “post mix” na alíquota de 36% (trinta e seis por cento), gerando nova base de cálculo para fins de lançamento do IPI;

Considerando que devem ser mantidos os lançamentos originais para efeito do FINSOCIAL e do PIS, posto que os mesmos incidem sobre toda a receita operacional;

Considerando que a “taxa de exclusividade” concede à SPAL o arbítrio de reduzir, a seu critério, a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados;

Considerando que toda a operacionalidade do negócio é executada pela SPAL, estando caracterizado que houve aumento indevido do valor do frete com a finalidade de reduzir o valor do imposto a pagar;

Considerando tudo o mais que do processo consta.”.

Recurso Voluntário é interposto às fls. 381//389, com os Anexos de fls. 390/903, onde reitera suas razões iniciais.

É o relatório.



Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

I - RECURSO DE OFÍCIO

São três as parcelas do auto de infração excluídas da exigência fiscal pela autoridade julgadora de primeira instância, objeto do recurso de ofício, a saber:

a) comercialização de produtos industrializados por terceiros.

Correta a decisão recorrida, neste particular, haja vista que carece de fundamentação legal a exigência do IPI incidente sobre produtos industrializados por terceiros, fora das hipóteses de que tratam os artigos 9º e 10 do RIPI/82;

b) redução de 50% da alíquota incidente sobre os produtos que consomem sucos naturais.

Segundo a Nota Complementar (NC) 22-3 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovada pelo Decreto nº 89.241/83, *“ficam reduzidas de 50% as alíquotas do IPI incidentes sobre as mercadorias classificadas nos códigos 22.02.0101, 22.02.01.02, 22.02.02.01, 22.02.02.02 e 22.02.99.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura e estejam registrados no órgão competente desse Ministério”*.

Irreparável a decisão recorrida, no que se refere a esta parcela da exigência, por ter excluída a redução de alíquota prevista na citada NC, para os produtos nela indicados, que foram objeto de expedição dos Atos Declaratórios CST relacionados às fls. 167/168;

c) retificação (de 40% para 36%) e posterior redução de 50% da alíquota incidente sobre os produtos *post mix*, classificados nos Códigos 21.07.02.03 e 21.07.02.04 da TIPI/83.

Conforme determina a Nota Complementar (NC) 21-1 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovada pelo Decreto nº 89.241/83, *“ficam reduzidas de 50% as alíquotas do IPI incidentes sobre as mercadorias classificadas nos códigos 21.07.02.03 e 21.07.02.04, que se destinem ao preparo de refrigerantes, atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura e estejam registrados no órgão competente desse Ministério”*.

Também não merece reparos a decisão recorrida, quando retifica a alíquota incidente sobre os produtos *post mix*, e, posteriormente, exclui da exigência a redução de alíquota



Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

prevista na citada NC, para os produtos nela indicados, que foram objeto de expedição dos Atos Declaratórios CST relacionados às fls. 167/168.

São estas as razões pelas quais nego provimento ao recurso de ofício.

II - RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, o recurso voluntário trata da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, no período de julho/83 a março/89, incidente sobre o valor pago a título de concessão da licença exclusiva de transporte prevista no item 4 do Contrato de Licenciamento de Distribuição de Produtos, com Exclusividade (fls. 141/144), assinado em 03.01.83, posteriormente modificado, em 03.08.83, conforme Aditamento Contratual de fls. 145.

Inicialmente, é importante ressaltar que no dia seguinte ao da assinatura do Contrato de Licenciamento de Distribuição de Produtos, com Exclusividade, foi firmado um Acordo para Compensação de Valores (fls. 146/147), em que as partes admitem (item 2) a existência, tanto presente quanto futura, de contratos de transportes firmados entre a ora recorrente e freteiros, mas, transferem à detentora da licença de transporte com exclusividade todos estes contratos.

O valor tributável do IPI, segundo o disposto no inciso II do artigo 63 do RIPI/82, que tem como matriz legal o artigo 14 da Lei nº 4.502/64 (com redação anterior à modificada pela Lei nº 7.798/89, pois os fatos geradores são anteriores a 01.07.89), é o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

Preço, conforme a doutrina, é o valor da contraprestação pelo recebimento da coisa, portanto, o valor tributável é constituído por tudo o que for pago pelo adquirente ou destinatário em contraprestação da operação de que decorrer o fato gerador.

Para que a exigência fiscal seja mantida, faz-se necessário comprovar que a assinatura do Contrato de Licenciamento de Distribuição de Produtos, com Exclusividade, teve um único objetivo: acobertar o retomo de parte do preço do produto, dissimulado no contrato sob o pretexto de concessão de exclusividade de transporte, cujo valor não sofreu incidência do IPI.

No caso sob exame, o Fisco não logrou comprovar a denúncia fiscal.

Com efeito. Na Informação Fiscal de fls. 366, é proposta a majoração da pena, por entender caracterizada a *simulação de negócios (causa ilícita)* entre a fiscalizada e a transportadora. Entretanto, a autoridade monocrática entendeu não serem suficientes as provas dos autos para o agravamento da exigência, de imediato, e, encaminhou a Representação Fiscal à



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.018627/89-71
Acórdão : 202-08.865

Divisão de Fiscalização, a fim de serem implementadas as medidas necessárias para a salvaguarda dos interesses da Fazenda Nacional.

Sem prova da denunciada *simulação*, fato reconhecido inclusive pela autoridade julgadora de primeira instância, não é possível transformar em preço do produto o valor pago pela transportadora a título de concessão da licença exclusiva de transporte.

Além do preço, existem despesas que são vinculadas a fatos posteriores à saída do produto do estabelecimento industrial, denominadas despesas acessórias, que devem ser acrescidas ao preço para a determinação do valor tributável (RIPI/82, artigo 63, § 1º).

Porém, nem mesmo com base no § 1º do artigo 63 é possível incluir o valor ora discutido no preço da operação, pois este parágrafo trata das despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, o que não é o caso, haja vista que foi debitado à transportadora o montante devido pela concessão da exclusividade no transporte dos produtos e o Fisco não logrou comprovar que o frete cobrado pela transportadora foi majorado em valor equivalente àquele (montante devido pela concessão da exclusividade no transporte).

Se não é parte do preço, nem despesa acessória debitada ao comprador ou destinatário, o *quantum* recebido da transportadora a título de concessão da licença exclusiva de transporte não integra o valor tributável do IPI definido no artigo 63, inciso II, do RIPI/82.

Nem mesmo a denunciada participação da ora recorrente em praticamente todo o capital social da transportadora é fato capaz de caracterizar infração fiscal, neste processo, haja vista que os fatos geradores são anteriores a 01.07.89, data da vigência da nova redação do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89.

Com estas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1996


TARASIO CAMPELO BORGES