



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Processo N.º 10.940-000.323/87-99

RECORRI DESTA DECISÃO
2º RECURSO N.º 202-0.066
Em 27 de 06 de 1991
Procurador Rep. da Faz. Nacional

FAS

Sessão de 23 de fevereiro de 1989

ACORDÃO N.º 202-02.259

Recurso n.º 78.916

Recorrente COMPANHIA SULINA DE BEBIDAS ANTÁRTICA

Recorrida DRF EM PONTA GROSSA-PR

IPI - Base de cálculo. Despesas de promoção pagas por distribuidores - adquirentes sob a forma de rateio, ainda que estabelecidas em percentual sobre o valor do preço de venda no varejo das mercadorias acessórias, porque caracterizado, no caso, o interesse das adquirentes e não serem essas despesas necessárias à operação de saída das mercadorias. Dã-se provimento ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA SULINA DE BEBIDAS ANTÁRTICA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros ELIO ROTHE e JOSÉ LOPES FERNANDES. O Conselheiro ELIO ROTHE apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. NELSON DE AZEVEDO BRANCO, e pela Fazenda, o Procurador-Representante da Fazenda Nacional (substituto), Dr. LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1989

HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - PRESIDENTE

SEBASTIÃO BORGES TAQUARY - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL-SUBSTITUTO

VISTA EM SESSÃO DE 14 JUN 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, MARIA HELENA JAIME, ALDE DA COSTA SANTOS JÚNIOR e OSCAR LUIS DE MORAIS. 4



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE S  
Processo N.º 10.940-000.323/87-99

Recurso n.º: 78.916  
Acórdão n.º: 202-02.259  
Recorrente: COMPANHIA SULINA DE BEBIDAS ANTÁRCTICA

R E L A T Ó R I O

Em 30 de março de 1987, teve início a fiscalização no estabelecimento da ora recorrente, situado à Rua Vicente Machado n.º 160, Centro, em Ponta Grossa, Estado do Paraná, conforme se pode inferir do respectivo termo (fls. 01), seguido da vasta documentação acostada a partir de fls. 02 até fls. 72.

Em 12 de maio de 1987, lavraram-se o TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL (fls. 73) e o AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 80). Aquele seguido dos quadros demonstrativos de fls. 74/79, alcançando eles o período de junho de 1983 a dezembro de 1986, e nele (termo de fls. 73/73v?) constando que:

"a)-A empresa, dedicando-se à produção e ao comércio de cervejas, celebrou com seus clientes (distribuidores) relacionados às fls. 03/04, em datas diversas, contrato relativamente à co-participação em despesas de propaganda, conforme modelo anexo (fls. 05/06);

b)-O referido contrato fixa aos distribuidores o pagamento à Antártica de uma importância equivalente a 2% sobre o preço da tabela varejista de suas compras de cervejas e chopp, pagável no momento e segundo o valor das retiradas de produtos que foi efetuado, contra recibo;

c)-Conforme se infere pelo ítem acima, este custo adicional de 2% é uma despesa acessória, diretamente vinculada ao preço da operação, pois, realizada a aquisição de cervejas e chopp é, compulsoriamente, devido aquele percentual, conforme cláusula 1a. do mencionado contrato;

d)-As importâncias efetivamente recebidas, conforme demonstrativo apresentado pela empresa, em anexo (fls. 72), contabilmente classificadas pela mesma como "outras receitas operacionais", não foram agregadas ao valor tributá

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

vel para efeito de cálculo do IPI. (Os valores foram conferidos por amostragem por esta fiscalização, tendo sido verificados os meses de junho e novembro de 1983, abril de 1984 e maio de 1985 comparados com os lançamentos efetuados nos livros Diário Auxiliar Caixa Geral nºs 11 e 12 registrados na Junta Comercial de Ponta Grossa sob nºs 01655 e 01656, respectivamente, em 14.09.83 e meses de agosto de 1985 e julho de 1986, comparados com os Livros Diários nºs 3 e 5, registrados na Junta Comercial de Ponta Grossa sob nºs 01039 em 28.06.85 e 00854 em 05.06.86. Comparados os recibos emitidos, também por amostragem, com os lançamentos efetuados nos livros acima, não foi observada divergência).

e)-Finalmente, tratando-se de despesa acessória, parcela diretamente vinculada e integrante do preço da operação, a mesma deverá compor a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos dos arts. 54 §§ 1º e 2º; 55 inc. I alínea "b" e II alínea "c"; 56 e seu parágrafo único e 63 inc. II e § 1º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82. Pelo exposto, foi lançado o contribuinte, de ofício, de acordo com o art. 59 e multa do item II do art. 364, todos do atual RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82."

Aquela peça básica (fls.80/80vº) considera infringidos os artigos 54, §§ 1º e 2º; 55, incisos I, alínea "b", e II, alínea "c"; 56, e seu parágrafo único, e 63, inciso II e § 1º, do RIPI/82 e, assim, descreve os fatos:

"No período compreendido entre junho/83 a dezembro/86, a empresa efetuou vendas de produtos de sua fabricação deixando de incluir na base de cálculo do IPI, os valores constantes no quadro 05 do Demonstrativo de Apuração do IPI (anexo), os quais foram cobrados de seus clientes, a título de "co-participação em despesas de propaganda, promoção e publicidade", com fundamento em contratos particulares, conforme descrito no termo acima mencionado. Tais valores constituem, indiscutivelmente, despesas acessórias, que por exigência legal devem ser incluídas no preço de operação da venda; com a consequência, a empresa destacou (lançou) com insuficiência, nas notas fiscais que emitia, o imposto sobre produtos industrializados incidente sobre essas operações, tornando-se assim, devedora à Fazenda Nacional, da quantia de Cz\$ 2.604.330,40 do referido imposto, acrescido de correção monetária, multa e juros de mora, perfazendo o total de Cz\$ 20.400.054,21."

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

A multa proposta, no auto de infração, é a do artigo 364, inciso II, do Decreto 87.981/82, ou seja, a 100% do valor corrigido do IPI apurado. E, no caso, o crédito está apurado, com juros e correção monetária, até 30 de abril de 1987.

Em tempo hábil, veio a defesa da autuada, pela impugnação de fls. 81/89, sustentando, em síntese e substância, que: 1º - as despesas das empresas distribuidoras, em participação com a autuada, na propaganda, promoção e publicidade não são despesas acessórias, na definição do artigo 63, § 1º, do R.I.P.I./82, posto que tais despesas não são necessárias à realização das vendas dos produtos da Antártica e elas decorrem de contrato-tipo, ditado por interesses comuns das empresas fabricantes e revendedoras-distribuidoras, sem qualquer caráter de acessoriedade; 2º - que os preços dos produtos da autuada são fixados por órgão público federal, o Conselho Interministerial de Preços (CIP), tomando-se por base todas as parcelas que informam seus custos, desde sua fabricação até sua venda a nível de consumidor, e, nesses preços, não se incluíram as despesas com propaganda, promoção e publicidade, porque elas não informam esses preços, e, 3º - por isso, essas despesas de propaganda, promoção e publicidade não podem nem devem integrar a base de cálculo para tributação pelo IPI.

Com a defesa, veio a documentação de fls. 90/104, com preendida do acórdão de nº 103-06.267, de 15.05.84, proferido, à unanimidade, pela colenda 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, cuja ementa (fls. 90) leio; da sentença proferida pelo MM. Juiz Federal da 1a. Vara da Seção de São Paulo (fls. 94/100), que apreciando ação ordinária declaratória (Processo nº 6.504.434), proposta por Companhia Antártica Paulista Industrial Brasileira de Bebidas e Conexos e outras, contra a União Federal, quanto à dedutibilidade das despesas com propaganda, promoção e publicidade da base de cálculo do ITR, decidiu no sentido de que (fls. 97/100), verbis:

"O assunto, objeto desta ação, como acabamos de tornar saliente no preambulo desta decisão, foi exa

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

minado e decidido pelo fisco por meio de decisões dia metralmente opostas, isto porque, no concernente a re curso de Sampaio & Barreto Ltda., estabeleceu que, com provadas as despesas de propaganda, seu pagamento e sua razoabilidade, as mesmas tem sua dedutibilidade assegurada se decorrente de percentual sobre o valor das mercadorias compradas e em cumprimento de condi ções previamente ajustadas; ao passo que, no recurso em que era interessada a Distribuidora de Bebidas Mo cartar Ltda. e outras, decidiu que a importância paga, ou creditada, por uma empresa à outra, que lhe provê de publicidade, não é dedutível na apuração do lucro real por não se caracterizar como despesa operacional.

Nesta segunda decisão, como ora se repete, o Fisco não admitiu a dedução, pretendida pelas autoras, por entender que as despesas de propaganda não consti tuiriam custos ou despesas operacionais.

Já o art. 162, do Decreto nº 58.400/66, já defi nia como despesas tidas como operacionais, aquelas ne cessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e, quanto às necessárias, esclarecia o parágrafo 1º do mesmo artigo, que, di go, serem as despesas pagas ou incorridas para a rea lização das transações ou operações exigidas pela ati vidade da empresa, preceituando o § 2º que as despe sas operacionais são as usuais ou normais no tipo de transações, operações, ou atividades da empresa.

Ora, na economia de mercado e no amplo campo dos negócios contemporâneos, uma das molas mestras para a incentivação das vendas é a propaganda, do que decor re que as despesas de propaganda são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fon te produtora, devendo ser mencionado o dispositivo do art. 247 do atual Regulamento do Imposto de Renda, que preceitua admitirem-se como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionadas com a atividade ex plorada pela empresa, inserindo-se no inciso IV serem dedutíveis as despesas pagas a quaisquer empresa, in clusive de propaganda, apenas obrigando, no parágrafo 3º, a que tais despesas deverão ser escrituradas des tacadamente em conta própria.

Indubitável que as despesas de propaganda são ine rentes à atividade operacional da Antartica e dos Dis tribuidores de seus produtos. Mas não só da Antartica, como de suas congêneres também, o que se pode ver da ampla publicidade relativa a cerveja, refrigerantes, chopp e outros produtos relacionados com a atividade fabril das empresas produtoras.

O art. 191 do RIR/75, dispunha também, tanto quan to o atual, que seriam dedutíveis as despesas de pro paganda quando os gastos estivessem diretamente rela

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

cionados com a atividade explorada pela empresa, especificando, a propósito, as importâncias pagas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios e publicações; as importâncias pagas a empresas de rádio difusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas; e também as despesas pagas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda.

De resto, a dedutibilidade de tais despesas de propaganda é também admitida por José Luiz Bulhões Perdreira no seu "Imposto de Renda", devendo acentuar-se que o subscritor da petição inicial, ou seja, o Prof. Celso Neves, é um dos mais emitentes e conceituados cátedráticos da gloriosa Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, da Universidade de São Paulo.

Quanto ao problema da legalidade, suscitado pela dita petição inicial, indubitável que o fato gerador, para efeito de incidência de imposto, depende de conceituação legal positiva. Isto decorre imediatamente da circunstância pacífica nos regimes constitucionais modernos, de que a obrigação tributária é "ex lege", o que significaria em última análise que o ato administrativo, que dá origem à obrigação tributária em concreto, não é ato de vontade individual, senão a atuação da vontade genérica da lei, como sem dúvida professado por Rubens Gomes de Souza.

A lei protege a pretensão exposta no libelo, quando determina que a despesa de propaganda seja necessária à atividade da empresa e que tais despesas sejam corretamente escrituradas, não importando a forma de estipulação estabelecida entre as beneficiárias da propaganda feita. Desde que a propaganda seja efetivada, a dedutibilidade se impõe, como entendeu o Fisco ao julgar a pretensão da Distribuidora Sampaio & Barreto Ltda., do Nordeste.

Em face destas considerações, julgo procedente a presente ação, para reconhecer e declarar, com força de preceito, a inexistência de relação jurídica que afaste a destinação operacional das importâncias pagas pelas distribuidoras à Antártica e que este Juízo declara como dedutíveis, para o efeito de determinação do lucro tributável pelo Imposto de Renda."

Também compreendeu-se, nessa referida documentação, do Ofício nº 752, de 11.12.86, da SEAP (fls. 101), informando à autuada sobre o conteúdo da Resolução do Plenário do CIP, de 10.12.86, quanto aos preços de seus produtos (fls. 102/103).

Replicando, veio a informação fiscal, de fls. 106/109,

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

postulando a confirmação da exigência, dizendo-se forte no Parecer CST 32/84 e no artigo 63 § 1º do RIPI/82 e no artigo 14 inciso II, da Lei 4.502/64, conforme se infere desta conclusão, de fls. 109, verbis:

"Em conclusão: De acordo com o PN CST número 32/84 que em seu item 6 menciona "Sendo indiscutível que somente poderão ser excluídas do valor tributável as parcelas expressamente indicadas no § 1º do art. 63 do RIPI/82, as demais despesas acessórias - todas elas - nos termos do inciso II do art. 14 da Lei 4.502/64, regulamentada pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI) devem, obrigatoriamente, integrar o valor da operação para fins de incidência do imposto sobre Produtos Industrializados.", e considerando que o fato discutido no presente processo apresenta-se como despesa acessória, deve ser incluído no preço da operação para fins de cálculo do I.P.I., mantendo-se, em consequência, a exigência tributária consubstanciada nos autos."

A decisão singular, (fls. 111/117), proferida pelo senhor Delegado da Receita Federal em Ponta Grossa - Paraná, julgou procedente a ação fiscal e manteve a exigência, tal como lançada na peça básica, ao fundamento de que as despesas com propaganda, promoção e publicidade, pagas à autuada, pelas distribuidoras, compõem o valor da operação de vendas para fins de incidência do IPI. É que, no entendimento do Julgador singular, aquele acórdão da colenda 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (fls. 90/93) e aquela sentença da 1a. Vara Federal em São Paulo (fls. 94/100), por versarem matéria concernente ao imposto sobre a renda de pessoa jurídica, não se pertinem à hipótese versada nos presentes autos e, por isso mesmo, aqui não são aproveitáveis. A decisão recorrida contém, ainda, argumentos no sentido de que a incidência de IPI, no caso, está prevista no artigo 63 inciso II, § 1º, do RIPI/82, com entendimento reforçado nos textos dos Pareceres CST nºs 253/70 e 32/84 (fls. 115/116). E, finalizando, o julgado de 1º grau, observa (fls. 116), verbis:

"Constata-se, assim, que tanto a legislação básica como os atos normativos expedidos pelas au

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

toridades administrativas, estas com caráter de Normas Complementares (Art. 100, inciso I do CTN), respaldam o feito fiscal e afastam a pretensão da reclamante.

Igual sorte aguardam os argumentos da impugnante quando tenta distinguir participação das suas distribuidoras em despesas de propaganda, promoções e publicidades, de despesas acessórias.

Aliás, a própria peça impugnatória afirma que as despesas acessórias, definidas no § 1º do Art. 63 já citado, são aquelas necessárias a realização da operação.

Nada mais verdadeiro, Para que uma distribuidora retire os produtos Antártica do estabelecimento da reclamante deve pagar no momento e segundo o valor das retiradas dos produtos, dois por cento de seu valor, sem o que, não será realizada a operação.

Não pode existir, portanto, despesa acessória mais necessária do que esta, nas próprias palavras da impetrante, e segundo reza o § único, da cláusula primeira do contrato firmado por ela e suas distribuidoras. O pagamento de tal despesa é fator condicionante da própria saída dos produtos."

Com guarda do prazo legal, veio o recurso voluntário, de fls. 123/131, seguido da petição de fls. 135, juntando a documentação de fls. 136/198, compreendida das seguintes peças: a) Parecer CST nº 341, de 19.05.71 (fls. 137/138); b) - acórdão nº 103-08.005 (fls. 139/165) e acórdão nº 103,0.006 (fls. 166/198), ambos da colenda 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, da lavra do ilustre conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, cujas ementas leio.

O recurso voluntário (fls. 124/131) postula a reforma da decisão singular, aos fundamentos de que as despesas de propaganda, promoção e publicidade, na forma cobrada, contratualmente, não se caracterizam como despesas acessórias definidas no artigo 63, § 1º, do Decreto 87.981/82. Em prol desses argumentos, desenvolve longo arrazoado, que assim se resume:

a) - a propaganda foi contratada com as distribuidoras e é o esforço comum entre essas partes, porque dela, propaganda, decorre parte do êxito nas vendas aos consumidores;

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

b) - o imposto sobre produtos industrializados tem raízes na industrialização da sociedade, onde nasceu na Inglaterra, depois da invenção da máquina a vapor de James Watt e, hodiernamente, o IPI tem sua incidência determinada em função da maior ou menor essencialidade dos produtos industrializados;

c) - o contrato celebrado com as distribuidoras, no caso, não é produto industrializado e, por isso, não cabe a incidência do IPI, nem se pode considerar despesa acessória aquela verba cobrada a título de rateio de propaganda porque essa atividade de divulgação não é produto industrializado;

d) - as despesas acessórias, de que cuida a lei, são aquelas que versam diretamente com o produto industrializado, considerado este individualmente, conforme se pode inferir do entendimento esposado no Parecer Normativo CST 341/71;

e) - os preços dos produtos da Recorrente são fixados pelo CIP e, da planilha informadora deles, não constam as despesas de propaganda como acessórias do ato de suas vendas, entre fabricante e distribuidoras;

f) - as despesas de propaganda, no caso, não são despesas acessórias integrantes da base de cálculo do IPI, porque elas não são necessárias à realização do fato-venda, ou seja, elas não integram aqueles gastos sem os quais as mercadorias não seriam comercializadas.

Com o recurso voluntário, acostaram-se outras peças versantes sobre jurisprudência e a Recorrente apresentou memorial, instruído com cópias de julgados de outros colegiados, inclusive, do acórdão proferido pela 4a. Turma do egrégio Tribunal Federal de Recursos, na apelação cível nº 122.868-SP, sendo reciprocamente a pelantes e apelados a Companhia Antártica Paulista e outros e a União Federal, confirmando aquela sentença da 1a. Vara da Judiciária Federal, em São Paulo (fls. 94/100) e do acórdão de nº..... 201-64.504, proferido, à unanimidade, pela colenda 1a. Câmara deste 2º Conselho de Contribuintes, na sessão de 02.12.87, dele sendo relator o eminente conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA.

É o relatório.

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SEBASTIÃO BORGES TAQUARY

A matéria encontra já vários precedentes na 1ª. Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de que são exemplos os recursos de nºs 79.286, 79.292 e 78.843.

A lide em exame consiste em ser, ou não, despesa acessória (art. 63, inciso II, § 1º, do RIPI/82) aquela feita com a propaganda de produtos, em regime de contrato de co-participação. O fisco entende que sim, enquanto a Recorrente entende que não.

À luz da legislação pertinente (art. 63, inciso II, § 1º, do RIPI/82 e art. 47 do CTN) despesa acessória tributável pelo IPI é aquela, necessariamente, feita na operação de que decorrer a saída da mercadoria.

No caso, as despesas com a propaganda não são necessárias ao fato gerador do IPI. Sim, os produtos da recorrente são divulgados mercê de esforço comum e conjugado, decorrente de prévio contrato de propaganda, com o objetivo de ampliar seu consumo entre os consumidores; não para ampliar, prioritariamente, a comunidade de consumidores.

Assim, o fato gerador do IPI ocorre independentemente das propagandas promocionais; isto é, a compra e venda de cervejas e chopps vai acontecer, mesmo não havendo a divulgação desses produtos, na forma avençada entre fabricante e distribuidores.

Então, essas despesas de propaganda não são necessárias à operação-venda. Logo, não são despesas acessórias, na definição do dito artigo 63, inciso II, § 1º, do RIPI/82.

Aliás, é esse o mesmo entendimento, unânime, da 1ª. Câmara deste 2º Conselho de Contribuintes, adotado, entre outros, no Acórdão de nº 201-64.504, de cujo voto, da lavra do

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

ilustre conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, adotado como, também, minhas razões de decidir, por isso que o leio e transcrevo:

"A recorrente, ao conceder a distribuição de seus produtos a empresas especializadas no ramo, ajustou, mediante contrato escrito, que a empresa distribuidora se obrigava a adquirir da recorrente determinadas quantidades mínimas de seus produtos, pagando segundo tabela estabelecida pelo Conselho Interministerial de Preços CIP.

Ainda, pelo contrato de distribuição, com vistas a conservar os consumidores existentes dos produtos da recorrente, a serem revendidos pela distribuidora, e mesmo a ampliá-los, foi avençado entre a recorrente e a distribuidora a participação de ambas as contratantes nas despesas de propaganda, promoção e publicidade dos produtos em questão.

Em face disso, ajustaram as partes que a participação da distribuidora seria diretamente proporcional à receita que viesse a obter com a distribuição dos produtos da recorrente, pelo que foi estipulado que a distribuidora contribuiria para as despesas de propaganda, promoção e publicidade, à base de 2% sobre o preço de tabela de venda pelos varejistas dos produtos - cerveja e chope que adquirisse, pagável no momento e segundo as retiradas que fosse efetuando.

Dessa forma, o litígio cinge-se à indagação no sentido de se saber se os valores pagos pelas adquirentes dos produtos da recorrente nas condições indicadas constituem-se em despesas acessórias à operação de vendas desses produtos e, pois, submetidas ao império da norma disposta no § 1º do art. 63 do RIRI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82, verbis:

"Art. 63 - Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui valor tributável (Lei nº 4.502/64, art. 13).

II - dos produtos nacionais o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

§ 1º - No preço da operação referido nos incisos I, alínea "b", e II, 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, ainda as seguintes normas.

Despesas acessórias, ainda que não sendo parte essencial da operação, a esta se une e dela fazem parte. Portanto, despesas acessórias são aquelas, e tão-somente, necessárias à operação de venda dos produtos, isto é, são despesas referentes a operações realizadas pelo

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

fabricante necessárias à entrega do produto ao adquirente, sem a realização das quais o produto não teria condições de sair do estabelecimento do contribuinte.

Assim sendo, as verbas em tela, seriam decorrentes de operações do processo de venda do produto?

Ao nosso parecer não há como se entender que essas verbas decorrem de gastos pela saída dos produtos do estabelecimento do fabricante. O fato delas terem como parâmetro o valor dos produtos no comércio varejista sobre as quantidades adquiridas, não as caracteriza como despesas decorrentes do processo de venda do produto, pois a tal equivaleria equiparar-se os valores de alugéis recebidos de locatário que ocupasse em arrendamento imóvel de empresa industrial e deste houvesse adquirido produtos para seu negócio de revenda e cujo aluguel houvesse sido ajustado em percentual do valor das vendas do locatário (prática hoje bastante difundida).

Seriam, então, as verbas em questão despesas que caberiam ao fabricante do produto?

Desconheço norma legal que diga que as despesas de publicidade e promoção são somente de responsabilidade do fabricante do produto.

De certo que o aumento das vendas proporciona lucro ao fabricante, mas sem dúvida também dele se beneficia o distribuidor.

Ora, no caso, o vendedor dos produtos da recorrente de que cuidam os autos haviam se comprometido a adquirir quantidades determinadas. É óbvio que se não fosse executada publicidade dos produtos de que se trata, os distribuidores-vendedores das mesmas poder-se-iam ver em situação de não cumprirem o avançado, sujeitando-se, dessa forma, à rescisão contratual apontada, mesmo ao encerramento de suas atividades.

Como afirmei, sem dúvida que a publicidade além de atender ao desenvolvimento das vendas do distribuidor dos produtos atende também ao seu fabricante pela consolidação de sua marca no mercado.

Em assim sendo, as despesas de publicidade e promoção de que tratam os autos são inerentes, quer às atividades do fabricante, quer às do revendedor-distribuidor, como o decidiu à unanimidade de seus membros o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes que reconheceu que as despesas de publicidade e promoção feita de forma institucional e rateadas proporcionalmente entre fabricantes e distribuidor, a parte paga pelo distribuidor-revendedor são despesas operacionais deste. Vale dizer, o Primeiro Conselho de Contribuintes reconheceu que essas despesas não são acessórias de venda, por próprias do revendedor e necessárias à atividade dessas empresas.

E não se diga que para efeito do Imposto de Renda, considerar-se essas despesas como acessórias à venda ou

segue

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Acórdão nº 202-02.259

como operacionais, o resultado final seria o mesmo. Essa afirmativa não tem apoio na lei do referido tributo. Fosse elas consideradas não operacionais a publicidade paga pelo distribuidor-revendedor seria glosada, vez que ela seria de responsabilidade do fabricante e o pagamento pelo revendedor uma liberalidade, além do que este ainda teria o custo de seus estoques (influenciados do lucro tributável) acrescido, por integrarem essas despesas, se considerados não operacionais, integrantes dos custos das mercadorias adquiridas.

Do processo resta provado que a publicidade em tela fora paga tanto pela recorrente, como pelas distribuidoras adquirentes das mercadorias, não ficando evidenciado, ainda que por indícios, que essas despesas se constituíram em fatos simulados da operação.

Por fim, é de se indagar: se as despesas de publicidade e promoção em questão, em razão de ajuste, ao invés de as adquirentes-distribuidoras entregarem as quantias, que lhe cabiam no rateio, diretamente à recorrente, (que as escrituras em conta própria e individualizada) as entregassem, em pagamento, à empresa de publicidade que executa a publicidade conforme determinado pela recorrente, dir-se-ia que essas despesas eram acessórias da operação de venda? Mas parece óbvio que não haveria tal afirmação. Se assim é, qual a diferença econômica entre essas duas modalidades de as distribuidoras-adquirentes remunerarem publicidade e promoção que lhe interessa diretamente.

São essas, portanto, as razões que me levam a dar provimento ao recurso."

Isto posto e considerando tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reformar a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1989

  
SEBASTIÃO BORGES TAQUARY

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ELIO ROTHE

A questão está em saber se as despesas de propaganda, promoção e publicidade compõem o valor tributável do IPI, como quer a autuação, ou se do mesmo devem ser excluídas como entende a recorrente.

O artigo 63, inciso II do RIPI/82 dispõe que, para os produtos nacionais, o valor tributável e o preço da operação de que decorrer o fato gerador do imposto, fato gerador esse que se verifica pela saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado (art. 29, II).

Ainda, o § 1º do mencionado artigo 63 estabelece que no preço da operação serão incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador, salvo as de transporte e seguro nas condições que estipula.

Portanto, para que as despesas de propaganda, promoção e publicidade sejam alcançadas pelo imposto é necessário que estejam compreendidas no preço da operação ou que se constituam em despesas acessórias debitadas ao comprador.

Com efeito, na formação do preço do produto, para fins de vendas, que passa pela aferição dos custos primário, industrial ou de produção e comercial, as despesas com propaganda se constituem em despesas comerciais que são apropriadas ao custo comercial, portanto, afinal, compondo o preço do produto.

Não se trata de nenhuma inovação na determinação do preço dos produtos, a qual se verifica a partir dos respectivos custos, o que pode ser constatado em qualquer literatura a respeito, como em "Contabilidade Industrial" de Armando Aloe e Francisco

Valle, Editora Atlas SA, 2ª edição, páginas 60 a 62, item 2.7 - Fa  
ses dos Custos, e, também, em "Introdução à Contabilidade" de Mil-  
ton Augusto Walter, Editora Saraiva, Volume 2, páginas 86 a 88.

De conseguinte, as despesas de propaganda integrando  
o preço do produto, forçosamente, como conseqüência, estarão compon-  
do, incluídas, o preço da operação relativamente aos produtos vendi-  
dos e, desse modo, constituindo valor tributável pelo IPI.

No caso concreto, a recorrente, por sua conveniência,  
dada à contratação levada a efeito com os distribuidores de seus pro-  
dutos para a co-participação em tais despesas, adotou o sistema de  
cobrar as despesas com propaganda separadamente, mediante recibo, ex-  
cluindo-a do preço da operação constante das notas fiscais.

Como vimos, no artigo 63, inciso II e § 1º do RIPI/82,  
o valor tributável do IPI é o preço da operação incluídas as despe-  
sas acessórias debitadas ao comprador.

Essa determinação de serem incluídas as despesas ace-  
sórias ao valor tributável existe justamente para alcançar casos co-  
mo o presente, em que, por qualquer circunstância, despesas-custo  
fossem desmembradas do preço do produto (e do preço da operação) pa-  
ra serem cobradas em separado, porém, sem prejuízo do valor tributá-  
vel.

Não fosse essa providência da lei, estaria aberto o ca-  
minho para que qualquer parcela do preço de venda, e, conseqüentemen-  
te, do preço da operação, fosse destacada do preço e cobrada em sepa-  
rado do comprador, desse modo excluindo-a do valor tributável e do  
imposto.

Por conseguinte, no caso, como o contribuinte preferiu  
receber em separado as suas despesas de propaganda, mediante recibo

a sua inclusão no valor tributável se faz como despesas acessórias.

Por outro lado, os recebimentos dessas importâncias, calculadas pelo percentual de 2% sobre os seus produtos vendidos e saídos do estabelecimento industrial ou equiparado para distribuidores, apesar de recebidas para cobertura de futuros pagamentos com despesas de propaganda, constituem autênticas receitas porque provenientes das atividades que constituem seu objeto social - produção e venda de bebidas - portanto decorrentes das vendas de seus produtos, não havendo qualquer dispositivo legal que exclua tais valores da incidência do imposto.

É de se ressaltar que o contrato de co-participação das despesas de propaganda não apresenta nenhum inconveniente legal quanto à legislação do IPI, devendo, porém, suas parcelas compor o valor tributável, como visto.

O Acórdão nº 103-06.267, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo como recorrente Sampaio e Barreto Ltda, empresa distribuidora da recorrente, em nada a beneficia eis que se trata de despesas de propaganda pagas e contabilizadas por aquela empresa, enquanto que neste processo se cuida de recebimento (receitas) da recorrente.

Quanto à sentença em anexo, ela diz respeito à dedução de despesas de propaganda com vistas à exigência de Imposto de Renda, o que não é o caso em pauta.

No que respeita aos pareceres normativo e CST/SIPE, invocados pela recorrente, o entendimento aqui exposto não discrepa dos mesmos, eis que tais despesas de propaganda compõem o preço de venda e, conseqüentemente, o preço da operação, portanto, sendo despesas relativas às próprias operações.

Também, quanto ao fato das bebidas terem seus preços determinados pelo CIP, nenhuma interferência tem quanto ao valor tributável do IPI que é objeto de determinação legal, sendo certo que esse órgão não foi informado quanto à existência de tais despesas, como se verifica dos elementos formadores do preço, apresentados pela recorrente, que não elenca despesas de propaganda, nem pode ser considerada incluída no "líquido" porque cobrada em separado, mediante recibo.

Por fim, deve ser destacado que o próprio RIPI/82, em seu artigo 64, § único, inciso II, dispõe que o valor tributável deve ser composto, entre outros, do custo de publicidade, dispositivo esse aplicável na hipótese de arbitramento do valor tributável por impossibilidade de apuração dos preços (art. 69 § 2º do RIPI/82), bem como em casos do artigo 64, inciso II, e do artigo 68, § 6º, do mesmo RIPI.

Assim, o RIPI/82, no referido dispositivo, vem confirmar que as despesas (custos) de propaganda (publicidade) compõem o valor tributável do IPI, eis que o valor tributável arbitrado pelo somatório dos elementos nele discriminados, visa justamente obter o valor tributável-preço da operação.

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão recorrida e nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1989.

  
ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

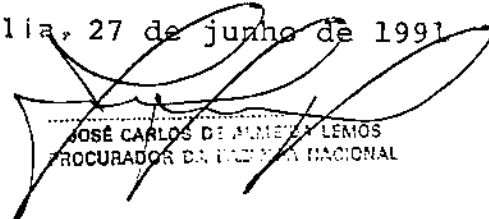
Ilmo. Sr. Presidente da 2a. Câmara do 2º Conselho de Contribuinte

Ref. Processo nº 10940.000323/87-99

A PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, junto à Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, não se conformando, com a respeitável decisão proferida no Recurso nº 78.916 de interesse de COMPANHIA SULINA DE BEBIDAS ANTÁRTICA, Acórdão nº 202-02.259, vem apresentar o anexo RECURSO ESPECIAL com base no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, para a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, de acordo com razões apensadas, solicitando seu processamento e encaminhamento, como de direito.

Pede Deferimento.

Brasília, 27 de junho de 1991

  
JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA LEMOS  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**RP/202-0.066/91**

Processo nº: 10940.000323/87-99

Recurso nº: 78.916

Acórdão nº: 202-02.259

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: COMPANHIA SULINA DE BEBIDAS ANTÁR-  
TICA

**RAZÕES DE RECURSO ESPECIAL**

**EGRÉGIA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS:**

A Colenda Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão em epígrafe, deu provimento, por maioria de votos, ao recurso interposto pelo Sujeito Passivo, ficando vencidos, os Conselheiros ELIO ROTHE e JOSÉ LOPES FERNANDES.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

02. A decisão ora recorrida, encontra-se assim ementada:

"IPI - Base de cálculo. Despesas de promoção pagas por distribuidoras - adquirentes sob a forma de rateio, ainda que estabelecidas em percentual sobre o valor do preço de venda no varejo de mercadorias adquiridas. Não se configuram como despesas acessórias por caracterizado no caso tratar-se de despesas de interesse das adquirentes e necessárias ao desenvolvimento de seus negócios. Recurso a que se dá provimento."

03. A matéria posta em discussão singe-se em definir se as despesas de promoção, publicidade e propaganda integram a base de cálculo do Imposto Sobre Produtos Industrializados.

04. A Fazenda Nacional não concordando com os argumentos expostos no voto vencedor, vem recorrer, adotando como Razões as mesmas apresentadas na Declaração de voto do Conselheiro Elio Rothe, a seguir transcritas:

"A questão está em saber se as despesas de propaganda, promoção de publicidade compõem o valor tributável do IPI, como quer a autuação, ou se do memo devem ser excluídas como entende a recorrente.

O artigo 63, inciso II do RIPI/82 dispõe que, para os produtos nacionais, o valor tributável é o preço da operação



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

de que decorrer o fato gerador do imposto, fato gerador esse que se verifica pela saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado (art. 29, II).

Ainda, o § 1º do mencionado artigo 63 estabelece que no preço da operação serão incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador, salvo as de transporte e seguro nas condições que estipula.

Portanto, para que as despesas de propaganda, promoção e publicidade sejam alcançadas pelo imposto é necessário que estejam compreendidas no preço da operação ou que se constituam em despesas acessórias debitadas ao comprador.

Com efeito, na formação do preço do produto, para fins de vendas, que passa pela aferição dos custos primário, industrial ou de produção e comercial, as despesas com propaganda se constituem em despesas comerciais que são apropriadas ao custo comercial, portanto, afinal, compondo o preço do produto.

Não se trata de nenhuma inovação na determinação do preço dos produtos, a qual se verifica a partir dos respectivos custos, o que pode ser constatado em qualquer literatura a respeito, como em "Contabilidade Industrial" de Armando Aloe e Francisco Valle, Editora Atlas S/A, 2a. Edição, páginas 60 a 62, item 2.7 - Fases dos Custos, e, também, em "Introdução à Contabilidade" de Milton Augusto Walter, Editora Saraiva, Volume 2, páginas 86 a 88.

De conseguinte, as despesas de propaganda integrando o preço do produto, forçosamente, como consequência, estarão



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

compondo, incluídas, o preço da operação relativamente aos produtos vendidos e, desse modo, constituindo valor tributável pelo IPI.

No caso concreto, a recorrente, por sua conveniência, dada à contratação levada a efeito com os distribuidores de seus produtos para a co-participação em tais despesas, adotou o sistema de cobrar as despesas com propaganda separadamente, mediante recibo, excluindo-a do preço da operação constante das notas fiscais.

Como vimos, no artigo 63, inciso II e § 1º do RIPI/82, o valor tributável do IPI é o preço da operação incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador.

Essa determinação de serem incluídas as despesas acessórias ao valor tributável existe justamente para alcançar casos como o presente, em que, por qualquer circunstância, despesas-custo fossem desmembradas do preço do produto (e do preço da operação) para serem cobradas em separado, porém, sem prejuízo do valor tributável.

Não fosse essa providência da lei, estaria aberto o caminho para que qualquer parcela do preço de venda, e, consequentemente, do preço da operação, fosse destacada do preço e cobrada em separado do comprador, desse modo excluindo-a do valor tributável e do imposto.

Por conseguinte, no caso, o contribuinte preferiu receber em separado as suas despesas de propaganda, mediante recibo a sua inclusão no valor tributável se faz como despesas acessórias.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Por outro lado, os recebimentos dessas importâncias calculadas pelo percentual de 2% sobre os seus produtos vendidos e saídos do estabelecimento industrial ou equiparado para distribuidores, apesar de recebidas para cobertura de futuros pagamentos com despesas de propaganda, constituem autênticas receitas porque provenientes das atividades que constituem seu objeto social - produtos, não havendo qualquer dispositivo legal que exclua tais valores da incidência do imposto.

É de se ressaltar que o contrato de co-participação das despesas de propaganda não apresenta nenhum inconveniente legal quanto à legislação do IPI, devendo, porém, suas parcelas compor o valor tributável, como visto.

O Acórdão nº 103-06.267, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo como recorrente Sampaio e Brreto Ltda., empresa distribuidora da recorrente, em nada a beneficia eis que se trata de despesas de propaganda pagas e contabilizadas por aquela empresa, enquanto que neste processo se cuida de recebimento (receitas) da recorrente.

Quanto à sentença em anexo, ela diz respeito à dedução de despesas de propaganda com vistas à exigência de Imposto de Renda, o que não é o caso em pauta.

No que respeita aos pareceres normativos e CST/SIPE, invocados pela recorrente, o entendimento aqui exposto não discrepa dos mesmos, eis que tais despesas de propaganda compõem o preço de venda e, conseqüentemente, o preço da operação, portanto, sendo despesas relativas às próprias operações.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Também, quanto ao fato das bebidas terem seus preços determinados pelo CIP, nenhuma interferência tem quanto ao valor tributável do IPI que é objeto de determinação legal, sendo certo que esse órgão não foi informado quanto à existência de tais despesas, como se verifica dos elementos formadores do preço, apresentados pela recorrente, que não elenca despesas de propaganda, nem pode ser considerada incluída no "líquido" porque cobrada em separado, mediante recibo.

Por fim, deve ser destacado que o próprio RIPI/82, em seu artigo 64, § único, inciso II, dispõe que o valor tributável deve ser composto, entre outros, de custo de publicidade, dispositivo esse aplicável na hipótese de arbitramento do valor tributável por impossibilidade de apuração dos preços (art. 69 § 2º do RIPI/82), bem como em casos do artigo 64, inciso II, e do artigo 68, § 6º, do mesmo RIPI.

Assim, o RIPI/82, no referido dispositivo, vem confirmar que as despesas (custos) de propaganda (publicidade) compõem o valor tributável do IPI, eis que o valor tributável arbitrado pelo somatório dos elementos nele discriminados, visa justamente obter o valor tributável-preço da operação."

Pelo exposto a FAZENDA NACIONAL espera seja dado provimento ao presente RECURSO ESPECIAL, para reforma do Acórdão recorrido e conseqüente restabelecimento da decisão de primeira instância.

Pede Deferimento

Brasília, 27 de junho de 1991

JOSÉ CARLOS DE MENEZES LEMUS  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10.940-000.323/87-99

Foi dada vista do Acórdão ao Sr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional, em sessão de 14 de junho de 1991, para efeito do art. 5º, do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.

2.ª CÂMARA DO 2º CONSELHO  
DE CONTRIBUÍNTES  
EM 14 de 06 de 1991  
MARLI GUILHERME DOS SANTOS  
SUBSTITUTA

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10.940-000.323/87-99

RF/202-0.066/91

Recurso: 78.916

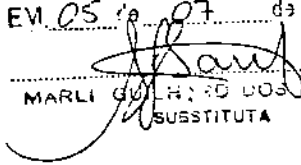
Acórdão: 202-02.259

Recurso Especial do Sr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional, interposto com fundamento no inciso I do art. 3º do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.

À consideração do Senhor Presidente.

2.ª CÂMARA DO 2º CONSELHO  
DE CONFIGURANTES

EM 05 de 07 de 1991

  
MARLI GULHEIRO DOS SANTOS  
SUBSTITUTA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo Nº 10.940-000.323/87-99

RP/ 202-0.066/91

Recurso Nº: 78.916

Acórdão Nº: 202-02.259

Recorrente: COMPANHIA SULINA DE BEBIDAS ANTARCTICA

**D E S P A C H O Nº 202-0.281**

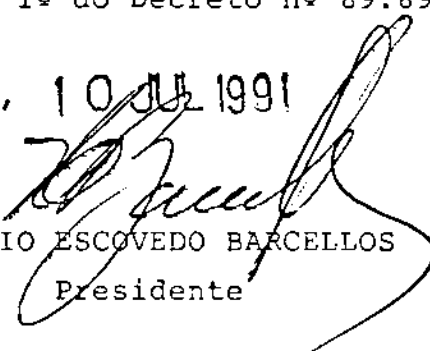
O Senhor Procurador-Representante da Fazenda Nacional recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da Decisão deste Conselho proferida por maioria de votos, na sessão de 23 de fevereiro de 1989, , e consubstanciada no Acórdão nº 202-02.259.

A "vista" do Acórdão foi dada na sessão de 14 de junho de 1991.

Tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não unânime (artigo 4º, I) e tempestividade (artigo 5º, § 2º), recebo o recurso interposto pelo ilustre representante da Fazenda Nacional.

Encaminhe-se à repartição preparadora tendo em vista o disposto no artigo 3º, § 3º, do Decreto nº 83.304/79, com a redação que lhe deu o artigo 1º do Decreto nº 89.892/84.

Brasília-DF, 10 JUL 1991

  
HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS  
Presidente