2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. De 04 / 10 / 1991 Rubrica

2º C C | RECORRI DESTA DECISÃO RECURSO N.º RP/202-0.062 Em 27 de 06 de 1991 Procurador Rep. da Faz. Nacional

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 11.020.000.268/87-45

164

FCLB

Sessão de 15 de maio de 19 91 — ACORDÃO N.º 202-04.230

Recurso n.º 79.026

Recorrente INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA - POLAR S/A.

Recorrida DRF EM CAXIAS DO SUL - RS.

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 das 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.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA - POLAR S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso; foram vencidos os Conselheiros: ELIO ROTHE , ANTONIO CARLOS DE MORAES e JEFERSON RIBEIRO SALAZAR. Foi o conselheiro JOSÉ CABRAL GAROFANO designado para redigir o Acórdão. Fez sustentação oral o Dr. NELSON DE AZEVEDO BRANCO - OAB/RJ - Insc. nº 14. Ausente o Conselheiro ALDE DA COSTA SANTOS JÚNIOR.

Sala das Sessões, em 15 de maio de 1991.

HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - PRESIDENTE

JOSÉ CABRAL GAROFANO - RELATOR - DESIGNADO

JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA LEMOS - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 14 JUN 1991

Participaram, ainda, do presente julgamente, os Conselheiros OSCAR LUIS DE MORAIS e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 11.020-000.268/87-45

Recurso n.º: 79.026

Acordão n.º: 202-04.230

Recorrente: INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA - POLAR S/A.

R E L A T Ó R I O

INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA - POLAR S/A recorre para este Conselho de Contribuintes da decisão de fls. 161/167 do Delegado Substituto da Receita Federal em Caxias do Sul, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 131.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, Termos, Demonstrativos e documentos que o acompanham, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância de Cz$ 7.648.192,16, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em vista que no período de junho de 1983 a dezembro de 1986, o contribuinte efetuou vendas de produtos de sua fabricação (cerveja), deixando de incluir, na base de cálculo do imposto, valores cobrados de seus clientes a título de co-participação em despesas de propaganda, promoções e publicidade, com base em contratos particulares e pagamentos contra recibos, sendo que tais valores constituem despesas acessórias que por exigência legal devem ser incluídos no preço das operações de venda, compondo a base de cálculo do IPI. Exigidos, também, correção monetária, juros de mora e multa, sendo dados como infringidos os artigos 154 , 3º §§ 1º

-segue-

e 2º, 55, inciso I, alínea "b", e II, alínea "c", e seu parágrafo único, e 63, inciso II, e § 1º do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, sujeitando-se à multa prevista no artigo 364 inciso II do mesmo regulamento.

Impugnando o feito expõe a autuada, em resumo:

a) que " a autuação tem por despesas acessórias tributáveis a participação no custo da propaganda, promoção e publicidade realizadas sob a orientação da suplicante, em proveito próprio e dos distribuidores de seus produtos, específica e independentemente contratada e que nada tem a ver com o preço dos produtos que a eles vende";

b) que por contrato de distribuição de bebidas incumbe às distribuidoras a retirada dos produtos adquiridos diretamente na fábrica da produtora, contra pagamento à vista, segundo tabela estabelecida pelo CIP;

c) que, no intuito de conservação da clientela, bem como de sua ampliação, foi avençada a criação e divulgação de propaganda, publicidade e promoção de vendas dos produtos Antarctica, em âmbito nacional, havendo, portanto, interesse comum das distribuidoras na realização desse programa, o que se levou a estabelecer uma co-participação nas despesas para is

so necessárias, em contrato-tipo que celebraram

> "à base de 2% sobre o preço da tabela varejista de suas compras de cervejas e choop - excluidas as parcelas de frete e carreto calculada segundo a tabela própria, pagável no momento e segundo o valor das retiradas de produtos que for efetuando, contra recibo"

d) que a cargo da Antarctica ficou a responsabilidade de manter contabilização e arquivamento de todos os comprovantes de tais despesas, como prova de aplicação dos valores correspondentes à participação da distribuidora e mais os da própria Antarctica;

e) que, conquanto a propaganda tenha por objeto a promoção da marca Antarctica, é de peculiar interesse das distribuidoras essa promoção, com vistas ao consumo dos produtos, sendo, portanto, inegável a mutualidade de interesses;

f) que provado está que as distribuidoras, com o contrato de co-participação, têm a obrigação de custeio de parte dos gastos com a propaganda, promoção e publicidade feitas pela produtora;

g) que a licitude dessa contratação foi reconhe

-segue-

cida tanto pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes como pelo Juízo da 1ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, como refere;

h) que não há porque confundir-se a participação das distribuidoras nas despesas de propaganda, promoção e publicidade com as despesas acessórias a que alude o art. 63, II, § 1º, do RIPI; que o referido texto é incisivo ao estabelecer que o preço da operação compreende dois tipos de despesas, a principal, que é o preço do produto, e as acessórias, assim entendidos outros gastos necessários à realização da operação, que as despesas acessórias debitadas ao comprador são apenas aquelas relativas à própria operação, por isso que as despesas cobradas do comprador, mas que sejam alheias à operação de venda da mercadoria, não integram o valor tributável do IPI; que esse é o entendimento posto nos Pareceres Normativos CST 253/70 e 32/84 e, ao afirmar que somente são tributáveis despesas acessórios "relativas à própria operação", que, portanto, as despesas de propaganda em causa não podem ser equiparadas às despesas acessórias passíveis de tributação pelo IPI;

i) que os preços dos produtos fabricados pela su-

suplicante são estabelecidos, de forma detalhada, com discriminação de todas as parcelas que os informam, por órgão federal de controle de preços, o CIP, sendo o IPI fixado pelo próprio Governo, como exemplifica; que se tratando de produto cujo preço é administrado pelo Governo, incompatível com isso ter-se a contribuição das distribuidoras no custo da propaganda como despesas acessórias nos termos da legislação tributária, nada tendo a ver com o preço do produto, base tributável do IPI, constituindo antes dispêndios das distribuidoras;

j) que o fato de ter sido contratado que a participação das distribuidoras nas despesas de propaganda tem por base a receita obtida com os produtos, não pode caracterizar tais dispêndios como despesas acessórias, para os efeitos do IPI, simplesmente porque o valor tomado serve apenas como parâmetro para mensurar a co-participação de cada distribuidora;

l) que não há como atribuir-se à participação das distribuidoras desses produtos na sua propaganda o caráter de acessoriedade para os efeitos do IPI, tanto porque a propaganda é contratada com

-segue-

terceiros, como por serem alheias ao preço do produto na forma em que é estabelecida pelo CIP.

Pede a insubsistência da autuação fiscal.

A decisão recorrida julgou procedente o lançamento com fundamento no artigo 63, inciso II, e § 1º, tendo em vista que a despesa em tela é despesa acessória integrante do valor tributável do IPI, e, ainda, o entendimento expresso nos Pareceres Normativos CST 370/71 e 32/84 em suas partes pertinentes.

Tempestivamente, a autuada apresentou recurso a este Conselho pelo qual, em substância, reproduz suas razões de impugnação, para concluir que a co-participação nas despesas de propaganda não constitui despesa acessória passível de tributação pelo IPI, porque inteiramente desvinculada da operação de compra e venda da mercadoria e do preço do produto, na forma estabelecida pelo CIP, pedindo a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

-segue-

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ELIO ROTHE (VENCIDO)

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 é 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 primários, 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.

-segue-

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 - 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 conseqüência, estarão 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 a 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, despe -

sas-custos fossem desmembradas do preço do produto (e do preço da operação) para serem cobradas em separado, porém, sem pre - juízo do valor tributável.

Não fosse essa providência da lei estaria aberto o caminho para que qualquer parcela do preço de venda, e conseqüentemente 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, 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 inconvenien

te 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 recebimentos (receitas) da recorrente.

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

No que respeita aos pareceres normativos da 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 de as 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 15 de maio de 1991.

ELIO ROTHE

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 11.020.000.268/87-45
Acórdão nº 202-04.230

VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ CABRAL GAROFANO, DESIGNADO PARA REDIGIR O ACÓRDÃO

De plano, não há como deixar de reconhecer que todo o esforço publicitário - quando em âmbito nacional - centrado em uma empresa coordenadora do planejamento e acompanhamento, decidindo um ou mais tipos de mídia: imprensa, cinema, rádio, televisão, etc., dirigida ao suporte de seus produtos, tende a reduzir os custos, padronizar as matérias veiculadas, proporcionar maior eficiência, enfim, operacionalizar toda uma estratégia de marketing do produto.

Neste caso sob exame, a empresa coordenadora da publicidade é a mesma detentora da marca universal dos produtos ANTARCTICA. As empresas distribuidoras do chopp e cerveja produzidos pela fabricante estão espalhados por todo o território nacional; pelo que se entende, a dificuldade encontrada - respeitando as diferenças regionais - se cada uma destas empresas-mebros do grupo, com venda exclusiva da marca ANTARCTICA, decidisse e contratasse sua própria publicidade.

Assim, pode-se aceitar serem as despesas de propaganda sob discussão normais, necessárias e usuais a todos os participantes envolvidos na comercialização dos produtos, inclusive, a própria coordenadora que se beneficia vendo sua marca fortalecida pela publicidade.

segue-

Muito embora se reconheça a autonomia dos Conselhos de Contribuintes, a distinção dos tributos e suas legislações, não se pode olvidar que esta matéria tenha reflexos, tanto no Primeiro como no Segundo Conselho.

É oportuno trazer à colação trecho do voto condutor do Acórdão nº 103-08.605, do Primeiro Conselho de Contribuintes - provido por unanimidade - que apreciando a matéria sob a legislação do Imposto de Renda, concluiu o Ilustre Conlheiro Sebastião Rodrigues Cabral:

> "Aqui as empresas contribuem para a formação de um montante cuja destinação é financiamento de campanha publicitária institucional; a Antárctica, também participante direta no somatório dos recurso e beneficiária do resultado, funciona como coordenadora e planejadora da campanha publicitária; a quitação é dada aos participantes mediante recibos; a contabilização é feita de forma destacada, com emissão de mapas demonstrativos da alocação dos recursos, de sua distribuição e rateio; a documentação comprobatória dos gastos encontra-se arquivada na sede da coordenadora, disponível para todos os participantes.
>
> Em razão de diligência promovida por esta Câmara, restou comprovado que a verba aplicada pela empresa coordenadora da campanha publicitária foi superior ao montante arrecadado das distribuidoras. Também está evidenciado que o volume de recursos aplicados na propaganda que, teoricamente, beneficiaria a região onde está localizada a recorrente, supera aquele resultante das empresas distribuidoras ali sediadas."
>
> .....
>
> "O essencial, para solução da controvérsia, é o fato de os gastos poderem ser caracterizados como despesas operacionais, o que requer a satisfação dos requisitos fixados na legislação de regência; que a empresa coordenadora da publicidade, mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com a movimentação dos recursos; que sejam elaborados mapas e demonstrativos, lastreados em

segue-

/ovrs/

> documentação hábil e idônea, dos recursos arrecadados, aplicados e rateados entre as partes; que os serviços sejam efetivamente prestados; que a quitação obedeça aos requisitos impostos pela legislação própria; que cada um dos participantes, desde que solicitado por quem de direito, comprove a satisfação das condições retro mencionadas." (grifos na transcrição).

Assim, não restou dúvida que as despesas de propaganda pagas pelos distribuidores (na legislação do Imposto de Renda) foram reconhecidas e aceitas como usuais, normais e necessárias. O reembolso das cotas-parte pagas pelos co-participantes - demonstrado em contabilidade individuada e à disposição da fiscalização - recebidos pela empresa coordenadora não constitui outra renda, tampouco, estão caracterizadas como despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário.

É consabido que a recorrente não explora atividade de agência publicitária, nem tem como objeto social a intermediação de serviços de propaganda, logo, também, não se constitui como prestadora de serviços. Sua atividade é a produção e venda de bebidas.

Há vários precedentes na Primeira Câmara deste Conselho - cópias dos Acórdãos colacionados nos autos - que tiveram o entendimento unânime de tais recursos recebidos pela coordenadora da propaganda serem de ressarcimento das despesas, comprovadas por mapas e demonstrativos, relativas à cota-parte de cada um dos beneficiados.

Cabe aqui reproduzir parte das razões de decidir do Ilustre Conselheiro Lino de Azevedo Mesquita, que, com singu-

singular propriedade, assim entendeu a matéria no voto condutor do Acórdão nº 201-64.573:

> "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 do fabricante, mas sem dúvida também dele se beneficia o distribuidor."
>
> .....
>
> "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."
> (grifos na transcrição)

e, mais à frente, concluiu o Ilustre Conselheiro:

> "E não se diga que para efeito do Imposto de Renda, considerar-se essas despesas como acessórias à venda ou como operacionais, o resultado final seria o mesmo. Essa afirmativa não tem apoio na lei do referido tributo. Fossem 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 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."

segue-

De duas uma, ou se aceita as despesas serem dos distribuidores dos produtos e por isso podem ser lançadas como custos operacionais dos mesmos e, em contrapartida, é reembolso de despesas de propaganda na contabilidade da recorrente, ou, então, se aceita não serem normais, usuais e necessárias dos distribuidores, devendo serem glosadas pela legislação do Imposto de Renda e, por conseqüência, são receitas de venda, comprovadamente, da recorrente e integrantes da base de cálculo do IPI. Daí não há como sair.

Também não tenho notícia de dispositivo legal que proíba duas ou mais empresas participarem, sob a coordenação de uma, de esforço publicitário, quando as mesmas tenham objetivos e metas convergentes a um só resultado.

A forma como que se apresenta o caso sob exame, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, a Doutrina e a Lei, me levam a aceitar aquela primeira hipótese, visto a mesma encerrar em si mesma uma decisão jurídica que acolhe o melhor entendimento no deslinde da questão.

Por fim, entendo serem tais ingressos, na contabilidade da recorrente, oriundos de reembolsos de despesas de propaganda do interesse de cada qual dos distribuidores e não se constituem como suas despesas acessórias de que trata o artigo 63, inciso II e § 1º, do RIPI/82. O dispositivo apontado disciplina as despesas acessórias do produtor, as quais devem integrar o valor tributável e, no caso sob exame, as mesmas são, re

reconhecidamente, despesas de publicidade dos distribuidores dos produtos da recorrente.

São estas razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de maio de 1991.

JOSÉ CABRAL GAROFANO