



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 13708.000035/90-71

Sessão de: 23 de setembro de 1993 ACORDÃO Nº 201-69.077  
Recurso nº: 85.594  
Recorrente: CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A  
Recorrida: DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ

**IPI - BASE DE CALCULO** - Despesas de promoção pagas por distribuidores, sob a forma de rateio, ainda que estabelecidas em porcentual sobre o preço das mercadorias. Não constituem despesas acessórias nem integram o preço da operação de venda. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente o Conselheiro SERGIO GOMES VELLOSO.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 1993.

*Henrique Neves da Silva* HENRIQUE NEVES DA SILVA - Vice-Presidente, no exercício da Presidência

*Selma Santos Salomão Wolszczak* SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK - Relatora

*Airton Bueno Júnior* AIRTON BUENO JÚNIOR - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 23 FEV 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LINO DE AZEVEDO MESQUITA, ROBERTO VELLOSO (suplente), ANTONIO MARTINS CASTELO BRANCO e SARAH LAFAYETTE NOBRE FORMIGA (suplente).



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo no.: 13708.000035/90-71

Recurso no.: 85.594

Acórdão no.: 201-69.077

Recorrente: CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A

R E L A T O R I O

Segundo consta do auto de infração de fls. 02, trata-se de exigência de recolhimento de diferenças relativas ao IPI incidente sobre bebidas de fabricação da recorrente e oriundos da não-inclusão, na base de cálculo, de valores recebidos por ocasião das vendas e objeto de contrato de co-participação em despesas de publicidade e propaganda firmado entre a empresa e as distribuidoras de seus produtos. Entende a fiscalização que tais valores correspondem a despesas acessórias e integram por consequência a base de cálculo do tributo, conforme disposto no artigo 63, II, e parágrafo 1º do RIPI. Proposta a aplicação da pena prevista no artigo 364, II, do mesmo Regulamento.

Em defesa tempestiva, disse a empresa que não há confundir os pagamentos relativos ao contrato de co-participação na publicidade com despesas acessórias da operação de venda, assinalando que estas só se configuram quando correspondem a gastos necessários à realização da operação. Argumenta que as despesas de promoção e propaganda não constituem despesas acessórias nem são cobradas em separado na nota fiscal. E prossegue afirmando que a parcela desses custos assumida pela fábrica está inclusa no preço e como tal é objeto de incidência do IPI, enquanto que a outra parte, de responsabilidade e interesse dos revendedores por dever contratual estaria embutida no preço comercial de revenda praticado pela distribuidora, sujeito, assim, à tributação pertinente. Fez anexas cópias de balancetes (fls. 104/108), alegando que estariam ali demonstrados os valores das despesas efetuadas em montantes superiores aos de reembolso, o que comprovaria que houve apenas restituição dos adiantamentos feitos pela empresa para a consecução dos objetivos promocionais.

Informação fiscal foi prestada a fls. 112/114, pela manutenção integral da exigência, ao argumento principal de que o Parecer Normativo 341/71, interpretando o texto legal, esclarece que o preço das operações (base de cálculo do tributo) compreende dois tipos de despesas debitadas ao comprador ou seu destinatário, a saber: 1) despesa principal que é o preço do produto; 2) despesas acessórias, assim entendidos outros gastos necessários à realização da operação, como sejam frete, seguro, juros, despesas com carga e descarga e outras tais.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13708.000035/90-71  
Acórdão nº: 201-69.077

Apóia-se também a manifestação fiscal em voto vencido proferido pelo eminente Conselheiro Ditimar de Souza Britto, que transcreve (Acórdão nº 201-69.077), e que, por sua vez, sustenta-se em duas ordens principais de argumentação: de um lado, no caso então examinado, estava demonstrado que antes de firmar contrato com os revendedores para co-participação nas despesas de promoção, a fabricante cobrava às distribuidoras importâncias não-incluídas nas notas fiscais de venda, sem incidência do IPI, sob o título de assistência técnica e pesquisa de mercado, havendo ocorrido, portanto, apenas troca da titulação, que passou a ser participação na publicidade; de outro, o interesse do revendedor na publicidade não seria maior que seu interesse na qualidade do produto, etc., razão por que, a prevalecer a tese de defesa, poderiam os fabricantes passar a excluir da base de cálculo do tributo os custos com laboratórios de controle de qualidade e outras despesas de igual pertinência, o que seria absurdo.

A decisão de primeiro grau consta a fls. 117/119 e confirma integralmente a exigência fiscal, fundamentando-se em que os argumentos de defesa não convencem, à medida que os valores pagos pelas distribuidoras decorreram da operação de venda do produto "cerveja inteira". Pondera a autoridade, ainda, que, se nenhuma "cerveja inteira" tivesse sido vendida à distribuidora num dado período, nenhum reembolso lhe poderia ser exigido, o que deixa nítido que tais despesas para as distribuidoras ocorrem apenas em função da saída do produto da cervejaria, ou seja, em função da ocorrência do fato gerador, devendo ser ainda observado que os valores a serem reembolsados não são calculados especificadamente para cada distribuidora, mas são iguais para todas, em função do preço de venda FOB fábrica da "cerveja inteira". A decisão recorrida adota também os argumentos expostos no voto vencido supra-referido e aponta que a Lei nº 4.502/64, ao enunciar quais as parcelas que podem ser excluídas do valor tributável, considera todas as demais englobadas, não podendo o intérprete distinguir onde a lei não distinguiu.

Destaca também o fato de que o montante da despesa como promoção inclui itens que se referem a todos os produtos fabricados, tais como brindes, bebidas grátis, luminosos, placas, toldos e outros, cf. cópias dos balancetes a fls. 104/108, o que não se coaduna com o fato de ter sido eleito apenas o preço do produto "cerveja inteira", de alíquota mais elevada, como parâmetro para rateio das referidas despesas.

Por último, observa que as convenções entre particulares não produzem efeitos fiscais.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 13708.000035/90-71

Acórdão nº: 201-69.077

Inconformada, a empresa recorre a este Colegiado, fls. 124/126, argumentando inicialmente que a fundamentação da decisão recorrida é impertinente, pois ignora até mesmo que o produto básico de venda das cervejarias é a "cerveja inteira".

Em seguida, reporta-se a julgados dos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes, relativos à mesma questão, que confirmam a correção do procedimento da empresa.

Prossegue, então, descrevendo o que entende por despesa compartilhada, acentuando que nesse caso cada empresa contabiliza a parte que lhe cabe naqueles encargos, que devem necessariamente estar articulados com sua atividade operacional e seus fins sociais.

Reedita, então, os argumentos expendidos em impugnação, aduzindo que ocorreu apenas o fato de as agências de publicidade preferirem centralizar as cobranças por serviços de promoção à fábrica, que assume, então a parcela de responsabilidade das distribuidoras, sendo por elas meramente resarcidas posteriormente, sem que tais valores sejam destacados nas notas fiscais relativas a qualquer venda. Anexas cópias dos Acórdãos nos. 201-66.582 e 103-06.267.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo no: 13708.000035/90-71  
Acórdão no: 201-69.077

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK**

Trata-se de matéria bem conhecida por este Colegiado, que se tem pronunciado reiteradas vezes no julgamento da espécie.

A recorrente, como visto, contrata com os distribuidores de seus produtos co-participação na propaganda, promoção e publicidade desses produtos.

A Fiscalização vem entendendo, assim como a primeira instância de julgamento, que essa participação constitui despesa acessória da operação de venda, integrando, portanto, e na forma do previsto no artigo 63 do RIFI/82, a base de cálculo do IPI.

De outra parte, tem-se verificado que há opiniões no sentido de que nem acessória é tal despesa, mas principal mesmo, eis que o custo de propaganda, publicidade e promoção constituem ônus do fabricante, que em norma há de ser repassado no preço, o que estaria ocorrendo por meio artifioso, para o efeito mesmo de reduzir o IPI devido e, também, talvez, a contribuição ao FINSOCIAL.

Ao contrário, o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes vem apreciando o mesmo contrato, ao examinar a admissibilidade das contribuições dos distribuidores para a conta de propaganda e publicidade da fabricante como despesas operacionais próprias. E suas decisões vêm sendo firmadas no sentido de que tais despesas, decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, configuram despesas operacionais e portanto são dedutíveis para efeito de apuração, pela pessoa jurídica, do lucro sujeito à tributação.

A operação em causa assemelha-se em muito a outra, muito difundida presentemente, na qual revendedor arrenda imóvel à fabricante de produtos de seu comércio, ajustando o aluguel em percentual do valor das vendas do locatário.

De fato, e como já manifestei em voto anterior, penso que o cuidado em preservar como valor tributável pelo IPI o preço efetivo ajustado na venda não autoriza vedar a possibilidade de realização de qualquer outro negócio entre fabricante e adquirente.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo no: 13708.000035/90-71

Acórdão no: 201-69.077

Por outro lado, a eventual existência de qualquer contrato outro entre as partes não deve impedir a verificação da veracidade do preço apontado como base de cálculo do tributo, cabendo o questionamento deste preço ou de seus acessórios, quando haja indícios de que, através do negócio paralelo, se estabelece artifício que objetiva ou resulta em redução do valor tributável definido em lei.

No caso presente, temos a evidência de que existe o contrato de co-participação entre a fabricante e seus distribuidores.

A licitude de tal negócio é incontestável.

O que resta a verificar é se há redução artificiosa, por esse intermédio, do valor tributável da coisa vendida. Em caso positivo, exigível o imposto que, em resultado, deixou de ser recolhido.

Ora, essa identificação só é possível pelo exame do item, cujo custo veio a ser assim rateado. Tratando-se de custo próprio e exclusivo da fabricante, não há lugar para dúvidas, o mesmo não ocorrendo se esse item constitui também ônus próprio do distribuidor.

Ao meu ver, o anúncio é mais próprio do vendedor que da fabricante que não opere diretamente com o consumidor. Esse consumidor é o destinatário da publicidade que objetiva diretamente a venda, atividade do comerciante. Na realidade, os fabricantes, no mais das vezes, nem se dirigem ao consumidor final e operam junto aos revendedores em ação dirigida e linguagem própria.

E apenas quando se configura a característica institucional do anúncio, com relevância para a marca, que se apresenta o concomitante interesse da fabricante, e justifica sua presença no sistema adotado de co-participação.

Certamente o pequeno comércio varejista e o comércio diversificado, que atua com multiplicidade de marcas e indústria não tem interesse direto e relevante na propaganda ou publicidade institucional, pertinente ao produtor, nem atua normalmente nesses segmentos de promoção. No caso em tela, entretanto, trata-se de distribuidor, que consequentemente tem interesse legítimo e direto na publicidade e propaganda dos produtos que distribui, sendo a promoção institucional ou de marca mais relevante que a de seu estabelecimento, em face do sistema de distribuição por território.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 13708.000035/90-71

Acórdão nº: 201-69.077

Dever-se supor, também, que os custos da publicidade, quando unificada no território nacional, se diluem entre os múltiplos interessados, enquanto a promoção individual tornaria a propaganda muito mais onerosa. Mesmo é certo que nem todos os distribuidores teriam meios de suportar os custos de criação da publicidade, ainda que de divulgação restrita. E, por fim, certamente interessa a todos a uniformidade da propaganda, pela segurança de qualidade e validade sobre os consumidores em trânsito.

Nessas condições, não vejo isenção na atitude do Fisco que, ao encontrar publicidade dirigida a consumidor final e realizada com recursos advindos tanto da fabricante como de sua rede de distribuidores, entende ser tal custo exclusivo do produtor, configurando a co-participação um artifício que objetiva elisão fiscal. Essa tese não se harmoniza com a natureza das atividades de cada um, nem com a realidade de mercado, e prima pela insistência em abordar somente um dos lados da questão.

Com efeito, o critério adotado pela fiscalização, ao entender que os custos incorridos com publicidade são integralmente ônus da fabricante, devendo estar incorporados ao preço de venda aos distribuidores, retira a estes integralmente o custo que lhes é próprio de anunciar. Custo no qual eles obviamente incorreram com as contribuições feitas e com a propaganda afinal realizada.

E ao meu ver absurdo concluir que todos os custos promocionais relativos ao produto, no País, são custos próprios apenas da fabricante. Ao contrário, penso que, tratando-se de produtor e revendedores, é perfeitamente lícita a convenção que uniformiza e centraliza a promoção e propaganda em território nacional, partilhando entre eles os respectivos custos. Outra tese qualquer implica expungir da realidade toda a publicidade feita por revendedores, o que não se coaduna com os fatos conhecidos. Basta, nesse sentido, uma consulta aos jornais e aos outros meios de veiculação de publicidade, para essa verificação.

Por outro lado, não me parece aceitável a objeção posta no sentido de que, por este meio, poderia a fabricante transferir ao revendedor, fora do preço, vários outros custos seus, aí inclusive o controle de qualidade de seus produtos.

Na verdade, não tem consistência este argumento.

Os princípios de lealdade e ponderação devem inspirar o julgador. Na verdade, a qualidade do produto é obrigação, inclusive legal, da fabricante. Nada lhe impõe a



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13708.000035/90-71

Acórdão nº: 201-69.077

seu controle. Essa é matéria inequivoca, que não permite hesitações. O interesse do comerciante é indireto, e não constitui atividade própria de revendedor o controle de qualidade dos produtos que meramente comercializa. Não há como confundir as hipóteses.

São essas as razões por que dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 1993.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Selma Santos Wolszczak".

SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK