



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 08/06/1995
C	Rubrica

Sessão de : 25 de agosto de 1992 ACORDAO Nº 201-68.299
Recurso nº: 79.408
Recorrente: COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA
Recorrida : DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ

FINSOCIAL - BASE DE CALCULO - I) Despesas de promoção e de propaganda cobradas pela empresa de suas distribuidoras exclusivas, por se tratar de despesas de interesse também das distribuidoras e necessárias ao desenvolvimento de seus negócios, não se caracterizam como despesas acessórias da operação de venda e, portanto, não integram a base de cálculo da contribuição. II) Redução do valor da nota fiscal, pelo abatimento correspondente a doações de produtos de fabrico da recorrente aos postos de venda, mediante prévia autorização do estabelecimento industrial, não caracteriza omissão de receita e, se qualificados como descontos, estes se caracterizam como descontos incondicionais e, assim, excluídos da base de cálculo da contribuição. III) O ICM, por ser parte do preço da mercadoria, integra a base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator designado. Vencidos os Conselheiros: SARAH LAFAYETTE NOBRE FORMIGA (Suplente) e ARISTOFANES FONTOURA DE HOLANDA (Relator), que negavam provimento em relação às despesas de publicidade; e SELMA SANTOS SALOMAO WOLSZCZAK que negava provimento quanto aos descontos pela distribuição gratuita. Designado para redigir



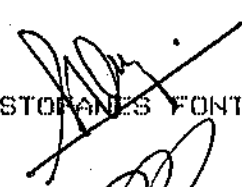
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

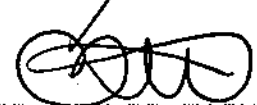
Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

o Acórdão o Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA. Ausente o Conselheiro DOMINGOS ALFEU COLENCI DA SILVA NETO.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1992.


* ARISTONIDES FONTOURA DE HOLANDA - Presidente


LINO DE AZEVEDO MESQUITA - Relator-Designado


p/ ANTONIO CARLOS TAQUES CAMARGO - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 10 NOV 1994 à Dra CARMEM LÚCIA M. DA SILVA, ex-vi da Portaria PGFN nº 638, DO de 07/11/94.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HENRIQUE NEVES DA SILVA, ANTONIO MARTINS CASTELO BRANCO e ROBERTO VELLOSO (Suplente).

* Assina o atual Presidente Dr. Edison Gomes de Oliveira.

opr/hr/ovrs



Processo nº 13.710-000.162/87-17

Recurso Nº: 79.408
Acórdão Nº: 201-68.299
Recorrente: COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

RELATÓRIO

Está consignado no Auto de Infração de fls. 02 que: "não integraram a base de cálculo da contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, as parcelas a seguir descritas:

1- o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), incidente sobre vendas, referente às operações próprias da Empresa, no período de março 1982 a dezembro 1986, conforme se depreende das planilhas exemplificativas da base de cálculo utilizadas pelo estabelecimento e que estão em anexo (docs. nos 1 a 5). 2- importâncias cobradas, conforme docs. nos 6 e 7 em anexo, pelo estabelecimento, de suas distribuidoras exclusivas, nas operações de vendas de cervejas inteiras, no período de março 1982 a dezembro 1986, a título de prestação de serviços de assistência técnica de venda de pesquisa de mercado e, posteriormente, com nova denominação de reembolso de despesa com propaganda e promoção, segundo cópias exemplificativas da parte dos contratos que anexamos (docs. nos 8 e 9) e que constituem receitas operacionais de venda de mercadorias, tal como demonstrado no auto de infração de IPI, lavrado em 16.12.86 (FM nº 35.800). 3- receita omitida pelo estabelecimento com a venda do produto Brahma Chopp inteira, que foi objeto de autuação de IPI no mesmo auto já citado. Esta fiscalização caracterizou o procedimento adotado pela empresa de diminuir na nota fiscal de venda daquele produto, o valor que reembolsava suas distribuidoras, pelo fornecimento, a sua ordem, de bebidas grátis. A referida omissão de receita foi detectada no período de junho 1984 a março 1986 e no auto de infração de IPI constam o detalhamento da descrição do fato e da base tributável e os documentos comprobatórios correspondentes."

Impugnação às fls. 46/49, onde a contribuinte salienta que os itens 2 e 3 da autuação referem-se à tributação reflexa de outro procedimento, que pende de decisão administrativa.

6



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

Quanto ao item 1, relativo à exigência de FINSOCIAL sobre o valor do ICM incluso no preço de venda, alega a contribuinte que a cobrança não pode prosperar, uma vez que não observa as determinações da lei de regência.

Nesse sentido, o contribuinte alega que procede com base no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.77, regra que foi explicitada pelo item 2 da IN-SRF nº 51, de 03.11.78, especialmente no tocante à determinação da base de cálculo da contribuição.

Entende, portanto, que estão excluídas da referida base de cálculo os valores concernentes a IPI e ICM, requerendo finalmente:

"a) o condicionamento da tributação decorrente (itens 2 e 3 do Auto de Infração) à decisão final das matérias postas no Processo nº 10.768-049.460/86-15; e

b) o cancelamento da exigência do FINSOCIAL sobre o valor do ICM incluso no preço."

Informação Fiscal a fls. 61/62, vazada nos seguintes termos que leio em sessão.

Seguiu-se a Decisão de Primeiro Grau (fls. 75/76), cuja ementa é a seguinte:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

- Tributação reflexa de auto de infração de IPI confirmado pela Decisão nº 3.088/87 do Sr. Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro.

- O ICM é parte integrante da base de cálculo da contribuição para o FINSOCIAL.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Mantido o lançamento, a contribuinte recorre às fls. 78/84, ratificando a alegação de dependência dos itens 2 e 3 do Auto de Infração ao Processo nº 10.768-049.460/86-15, ora em grau de recurso perante este Segundo Conselho de Contribuintes.

Quanto à exigência de FINSOCIAL sobre o valor do ICM incluso no preço de venda, o item 2, da IN-SRF nº 051/78, diz que se deve excluir da receita bruta os impostos não-cumulativos e que o ICM é um tributo não cumulativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

Aponta, ainda, que a Egrégia 2ª Câmara deste Conselho já admitiu a exclusão, da base de cálculo do FINSOCIAL, da parcela relativa ao PIS-FATURAMENTO.

E o relatório. *Y*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ARISTOFANES FONTOURA DE HOLANDA**

Preliminarmente, entendo pertinente fazer algumas observações sobre a existência ou não de processos "principais" ou "matrizes", e processos "reflexos", "reflexivos", ou "decorrentes".

Entendo que mesmo quando o lançamento de um tributo decorra de outro, relativo a tributo diverso, pela circunstância de serem os mesmos os elementos fáticos justificativos e necessários à imposição, devem as exigências e atos posteriores ser formalizados autonomamente. Isto implica integral obediência às determinações constantes do Decreto nº 70.235/72, em relação a cada exigência, aí compreendidas as iniciativas permitidas a ambas as partes do processo, inclusive quanto à produção de prova.

O ponto de partida para esta conclusão é o artigo 9º do referido Decreto, que determina a formalização da exigência de crédito tributário em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, distinto para cada tributo.

Dai decorre que a seqüência processual deverá se desenvolver individualizadamente, em relação aos atos que se derivem de cada exigência inicial. Vale dizer: se as peças inaugurais dos processos são distintas, porque distintos os tributos em cobrança, as demais peças da seqüência processual também serão distintas, para que não se estabeleçam interdependências ou conexões que dificultem, retardem ou impeçam o pleno conhecimento do feito e o integral exercício da competência pelas diferentes instâncias julgadoras.

Nos presentes autos, observo que, embora se tenha anteriormente levado a efeito um lançamento de IPI, com suporte fático idêntico ao do lançamento aqui apreciado, a lavratura, o preparo e os demais atos processuais atinentes a este devem estar norteados integralmente pelo rito do Decreto nº 70.235/72, única maneira de trazer aos autos os elementos necessários à formação do convencimento pelos julgadores.

Tendo presentes tais considerações, observo que a recorrente não contestou as exigências da contribuição sobre as importâncias referidas nos itens 2 e 3, do relatório, com evidente equívoco sobre a independência dos procedimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17

Acórdão nº 201-68.299

fiscais, insita nas normas do Decreto nº 70.235/72, como demonstrado.

Tal omissão, por si só, já fundamentaria a consideração de que a Decisão de Primeiro Grau é definitiva, quanto aos aspectos não questionados, a teor do artigo 42 do Decreto nº 70.235/72.

Contudo, para que não paire sobre a decisão qualquer ameaça de alegação de nulidade, passo a examinar o mérito daqueles aspectos do lançamento.

Quanto às importâncias referidas no item 2 do relatório - cobradas dos distribuidores a título de reembolso de despesa com propaganda e promoção e, anteriormente, de prestação de assistência técnica e pesquisa de mercado - não vejo como excluí-las da base de cálculo, pois não há como ignorar sua natureza de receita, integrante do preço, contraprestação que é da venda dos produtos..

A propósito, reporto-me ao Voto do Conselheiro DITIMAR SOUSA BRITTO, proferido no julgamento do Recurso nº 78.969, do qual destaco os seguintes trechos, elucidativos da natureza das importâncias em tela:

"Note-se que os termos do contrato são muito explícitos e elucidativos, ao determinar, como ressarcimento das despesas de propaganda e promoção, não um percentual dessas despesas para cada distribuidora, mas, para todas elas, um percentual sobre o preço de venda FOB-Fábrica, de cervejas."

"Não vem ao caso argumentar-se que, sendo de interesse, também, das distribuidoras, a execução de um plano de propaganda bem estruturado e capaz de incrementar o consumo, têm elas o interesse e a responsabilidade em compartilhar os custos dessa execução. Por que essa argumentação é aplicável a qualquer dos componentes do custo do produto. Do interesse das distribuidoras, é, também, a boa qualidade do produto que somente poderá ser obtida com a utilização de uma melhor matéria-prima e de mão-de-obra mais especializada, cujos custos são, certamente, mais elevados. Igualmente, para assegurar essa melhor qualidade, talvez a empresa tenha que montar um sofisticado laboratório de controle de qualidade, etc, etc."

8



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

Ora, todos esses custos são, certamente, partilhados pelas distribuidoras ao pagarem o preço do produto em que eles se encontram embutidos."

"A publicidade é um gasto que integra o custo do produto. Mesmo que não esteja sendo contabilizado na apropriação dos custos, ele compõe o preço que vai ser pago afinal pelo consumidor e, se o seu valor é uma despesa do fabricante, somente através de um engenhoso artifício deixará de integrar o custo do produto. Irrelevante é, porém, para fins de calcular o valor ou o preço da operação, a sistemática adotada para a sua cobrança. No caso, está explícito no contrato que as distribuidoras pagarão à fabricante um "X" por cento sobre o preço FOB de venda de cerveja. Isso é uma contrapartida do recebimento do produto. É preço, portanto...".

Tenho assim que a contribuição é devida sobre as referidas importâncias.

Quanto aos valores descritos no item 3 do relatório - abatimento, nas notas fiscais, de quantias correspondentes a produtos anteriormente distribuídos, a título gratuito, pelos distribuidores, por ordem da ora Recorrente - tenho como não evidenciada, nos autos, a subtração de receitas à incidência da contribuição, mediante subfaturamento, razão por que entendo não deva a exigência prosperar.

No que respeita à exclusão do ICM da base de cálculo da contribuição, tenho como incabível tal exclusão, eis que o referido gravame integra o preço da mercadoria, por força de sua legislação de regência (Decreto-Lei nº 406/68) não podendo dissociá-lo desse preço, para efeito de não incidência da contribuição, que grava exatamente a receita bruta, formada pelo produto, ou preço da venda das mercadorias. Além disso, em se tratando de exclusões, devem estas constar expressamente da legislação (CTN, art. 97), o que não ocorre no caso, tendo em vista que o artigo 32 do Regulamento baixado com o Decreto nº 92.698/86 não contempla tal exceção, entra as que alinha.

Este Conselho tem decidido reiteradamente nesse sentido, não havendo, a meu ver, argumentos consistentes para a mudança de tal orientação jurisprudencial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

Quanto à exclusão do PIS da base de cálculo do FINSOCIAL, uma das matérias abordadas no acórdão trazido à colação pela recorrente, não vejo pertinência daquela decisão com a matéria aqui tratada. Com efeito, o litígio não diz respeito à exigência da contribuição ao FINSOCIAL sobre a parcela do faturamento relativa à contribuição ao PIS, mas a incidência da contribuição ao FINSOCIAL sobre as verbas já referidas no relatório.

Ante o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para que sejam excluídas da exigência as importâncias representativas de abatimentos concedidos aos distribuidores, em razão de anterior entrega de produto a consumo, a título gratuito, por determinação da fabricante.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1992.

ARISTOFANES FONTOURA DE HOLANDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

**VOTO DO CONSELHEIRO LINO DE AZEVEDO MESQUITA,
RELATOR-DESIGNADO PARA REDIGIR O ACORDÃO**

O relatório do digno Relator, Aristófares Fontoura de Holanda, bem expõe a matéria fática e as razões de defesa e os fundamentos da decisão recorrida.

Discordo, data venia, do voto vencido do culto Conselheiro-Relator, tão-somente na parte que manteve a exigência decorrente dos fatos descritos no item 2 do Auto de Infração de fls. 02, ou seja, na inclusão da base de cálculo da contribuição em tela das despesas cobradas pela Recorrente de suas distribuidoras exclusivas, por ocasião das vendas de seus produtos-cervejas, decorrente de prestação de serviços de assistência técnica de venda, de pesquisa de mercado e de reembolso de despesas com propaganda e promoção.

Trata-se de matéria bem conhecida deste Colegiado e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No Acórdão nº 201-65.318, de 06.06.89, da lavra do ilustre Conselheiro Sérgio Gomes Velloso, ao apreciar os fatos focalizados que também embasaram procedimento de determinação e exigência de IPI, ele assim se manifestou:

"No que se refere a despesa de propaganda e promoção também ela se encontra fora do alcance do I.P.I., pois ela não diz respeito à fase de industrialização dos produtos vendidos, que é o fluxo econômico onerado pelo IPI.

Os serviços reembolsados por essa verba poderiam ser executados ou contratados diretamente pelo distribuidor, embora com menos eficiência, em termos de rentabilidade.

Ora, se nessa circunstância a Fiscalização jamais iria cogitar da tributação pelo I.P.I. dessas verbas, que, em realidade, não tem o caráter de receita para a recorrente e sim de simples ingresso, dado que se destina ao ressarcimento de despesas, não tem por que pretender o contrário.

Segundo a doutrina, a jurisprudência e os próprios Atos Normativos, baixados pela Administração Tributária, nem tudo que o comerciante



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

distribuidor desembolsa quando da aquisição do produto constitui base de cálculo do I.P.I. É necessário que o desembolso se refira ao valor da operação de industrialização.

Nesse sentido, lê-se no Parecer Normativo nº 341/71, que:

"As despesas cobradas do comprador ou destinatário, mas que sejam alheias à operação, não podem integrar o valor tributável do I.P.I.".

No caso especial de bebidas, como o preço máximo de venda (do fabricante, do distribuidor e do comerciante final) é fixado pelo CIP, todas as parcelas que integram a base de cálculo obrigatoriamente compõem o custo final ao consumidor, autorizado por aquele Órgão Governamental, se fosse admitido que as despesas de promoção reembolsadas integrassem a base de cálculo do I.P.I. essa parcela agregada do correspondente tributo fatalmente onerariam o custo final ao consumidor, o que também não conviria à política de contenção dos preços."

Esses fundamentos têm plena aplicação à contribuição em questão - FINSOCIAL -, eis que, como o IPI, tem por base de cálculo o valor da operação; a contribuição tem por base a receita bruta da venda das mercadorias, assim considerado o faturamento, isto é, os ingressos resultantes da venda de mercadorias, o que não é o caso, porquanto o ingresso pelo recebimento das ditas despesas se deu em ressarcimento de despesas pagas pela Recorrente, despesas essas de responsabilidade de suas distribuidoras.

No mais, concordo com o voto vencido, porquanto:

a) no que concerne aos valores descritos no item 3 do relatório - abatimento, nas notas fiscais, de quantias correspondentes a produtos anteriormente distribuídos, a título gratuito; pelas suas distribuidoras e que no Auto de Infração de fls. 02, fora qualificado como omissão de receitas -, este Colegiado, à unanimidade de seus Membros, no Acórdão nº 201-65.318, citado, proferido no Recurso nº 79.542, que tratava dos mesmos fatos, que fundamentavam exigência do IPI, examinou minuciosamente esses fatos, para concluir que o reembolso de bonificações dadas pelas suas distribuidoras, em mercadorias, ao

8



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

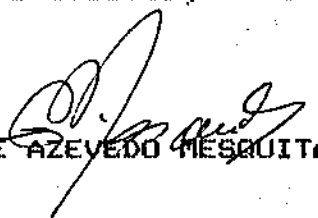
Processo nº 13.710-000.162/87-17
Acórdão nº 201-68.299

ponto de venda, com prévia autorização da Recorrente, não constituía omissão de receita e, se consideradas como desconto, esses se consideravam como incondicionais, é, pois, não podendo ser adicionados à base de cálculo ao FINSOCIAL; e

b) sobre a parcela da exigência decorrente de ter a Recorrente excluído o ICM, incidente sobre as mercadorias por ela vendidas, da base de cálculo do FINSOCIAL, o entendimento deste Colegiado, calcado, inclusive, em decisões do Poder Judiciário, é no sentido de que aquele tributo integra o preço do produto e, pois, a base de cálculo da contribuição social em tela.

Com estas razões, voto no sentido de dar provimento em parte ao recurso, para manter a exigência tão-somente no tocante à parcela decorrente da exclusão da base de cálculo do ICM da contribuição devida para o FINSOCIAL (item 1 do Auto de Infração).

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1992.


LINO DE AZEVEDO MESQUITA