



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13808.002111/92-81  
Recurso nº 107.297 Voluntário  
Matéria IPI  
Acórdão nº 202-19.270  
Sessão de 03 de setembro de 2008  
Recorrente PROCTER E GAMBLE DO BRASIL S/A  
Recorrida DRJ em São Paulo - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 33 / 10 / 08  
Ivana Cláudia Silva Castro ✓  
Mat. Siapa 92135

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 1991, 1992

INTERDEPENDÊNCIA. INOCORÊNCIA.

Quando não constatada nenhuma das hipóteses previstas nos incisos IV e V do art. 394 do RPI/82, combinado com o art. 7º, § 1º, da Lei nº 7.789/89, descabe a caracterização da interdependência.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento o Dr. Paulo Rogério Sehn, OAB/RJ, nº 109.361, advogado da recorrente.

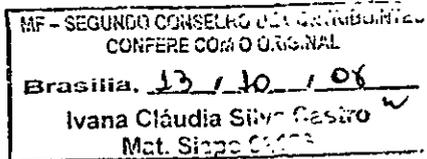
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

GUSTAVO KELLY ALENCAR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Antônio Lisboa Cardoso, Antonio Zomer, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López.



## Relatório

Retornam os autos após a realização de diligência determinada a aferir o crédito básico a que a autuada faria jus por suas aquisições, ao ser equiparada a industrial, bem como para verificar se na base de cálculo da exigência fiscal foram incluídos valores relativos a produtos dquiridos de terceiros não classificados como interdependentes da autuada.

Após diversas dilações de prazo, a diligência resta frustrada, pois a autuada não trouxe aos autos nenhum documento comprobatório dos alegados créditos.

Intimada a se manifestar da conclusão frustrada, quedou-se inerte a autuada.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

Cinge-se a questão aqui à:

- aferição da relação de interdependência entre a autuada e a empresa apontada na autuação, que teria ensejado sua equiparação à industrial;
- existência de créditos básicos a serem considerados para amortização do IPI devido;
- existência de operações com terceiros não interdependentes, que influiriam na apuração da correta base de cálculo do IPI devido.

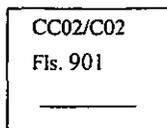
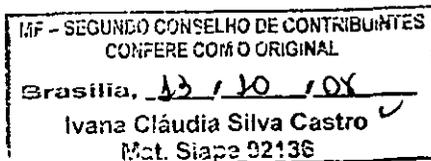
Inicialmente, temos que a equiparação a industrial se deu por conta de uma suposta relação de interdependência entre a autuada e terceiro, por conta das relações negociais que as mesmas realizavam. Vejamos, sobre o tema, o art. 42 da Lei nº 4.502/64:

*"Art. 42. Para os efeitos desta lei, considera-se existir relação de interdependência entre duas firmas:*

*I - quando uma delas, por si, seus sócios ou acionistas e respectivos cônjuges e filhos menores, fôr titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;*

*II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor ou de sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação;*

*III - Quando uma delas tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas*



dos produtos tributados de sua fabricação, importação ou arrematação.

*Parágrafo único. Considera-se ainda haver interdependência entre duas firmas, com relação a determinado produto:*

*I - quando uma delas fôr a única adquirente, por qualquer forma ou título inclusive por padronagem, marca ou tipo de um ou de mais de um dos produtos, industrializados, importados ou arrematados pela outra;*

*II - quando uma delas vender à outra produto tributado de sua fabricação, importação, ou arrematação, mediante contrato de comissão, participação e ajustes semelhantes."*

A fim de elucidar o presente caso, transcrevo o Parecer CST nº 36, de 1976, que de forma bastante clara, claríssima até, resolve o caso:

*"PARECER NORMATIVO CST Nº 36/76*

*IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS*

*4.16.04.02 - Remessas para Firmas Interdependentes*

*As relações de interdependência previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 5º do art. 23 do RPII-72 fundamentam-se em vinculações de natureza administrativa ou econômica, preexistentes entre as firmas.*

*Já as duas outras (alíneas 'd' e 'e') fundam-se em operações especificamente consideradas, relativas a determinados produtos. Só ha que falar em 'exclusividade' (alínea 'c') quando decorrente de avença entre as firmas não devendo tal figura ser confundida com a de 'única adquirente' (alínea 'd') de vez que as respectivas relações de interdependência foram estatuídas em função de diferentes fundamentos.*

*Revogado o PN 23/75 e alterado o 267/71. Inadmissível, quando o cálculo do valor tributável estiver subordinado a quaisquer dos limites mínimos estatuídos, excluir-se do preço considerado na fixação da base de cálculo o montante do IPI que integra este preço.*

*Examinam-se implicações fiscais na área do IPI referentes ao valor tributável a ser considerado nas operações efetuadas entre firmas interdependentes.*

*2. A legislação do IPI estabelece, como regra geral para apuração do valor tributável relativo aos produtos saídos de estabelecimentos industriais ou equiparados, seja considerado o preço da operação de que decorrer o fato gerador.*

*3. Institui, entretanto, limites mínimos a serem obedecidos em determinadas circunstancias, entre estas, a de haver relações de interdependência entre as firmas.*

4. Por sua vez, as cinco hipóteses de interdependência estão taxativamente previstas e definidas na Lei numero 4.502/64, três delas nos incisos I, II e III do 'caput' do art. 42 e as outras duas nos incisos I e II do parágrafo único do mesmo artigo (correspondentes no RIPI/72, respectivamente, as alíneas 'a', 'b' e 'c' e alíneas 'd' e 'e' do § 5º do art. 23). Note-se que as hipóteses em questão, como, alias, já sugeriria sua separação em dois dispositivos, não foram estatuídas em função de um mesmo critério.

5. Assim as três primeiras hipóteses (incisos I, II e III do 'caput' do art. 42 da Lei nº 4.502/64) foram fixadas tendo em vista vinculações de natureza administrativa ou econômica preexistentes entre as firmas e sem levar em conta determinados produtos. Por esta razão, em todas as operações tributadas efetuadas entre as firmas que se enquadrem naqueles dispositivos, o valor tributável a ser considerado não poderá ser inferior ao previsto no inciso I do art. 23 do RIPI/72 (preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente).

6. Já quanta as relações de interdependência previstas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 42 da Lei nº 4.502/64 (alíneas 'd' e 'e' do § 5º do art. 23 do RIPI/72), foram estatuídas em função de operações específicas envolvendo a saída de determinados produtos (vendas a um único adquirente ou mediante contrato de participação ou ajuste semelhante), independentemente de qualquer vinculação de ordem geral preexistente entre as firmas. Em decorrência, somente quanto às saídas referentes às operações especificadas nestes dispositivos é que o valor tributável fica subordinado ao limite mínimo estabelecido, prevalecendo quanto às demais a regra geral do inciso III do art. 22 do RIPI/72 (preço da operação de que decorrer o fato gerador).

7. Em face das razões expendidas nos itens 5 e 6 do presente parecer, deve ser modificado o entendimento exposto no PN CST 23/75 segundo o qual, na hipótese da alínea 'e' do § 5º do art. 23 do RIPI/72, o volume das vendas a ser considerado é o volume físico e não o financeiro e os percentuais determinantes da interdependência devem ser aplicados sobre cada produto tributado. Tratando-se de reprodução de normas constantes do 'caput' do art. 42 da Lei nº 4.502/64, esta espécie de interdependência se funda em vinculação preexistente entre as firmas (volume de vendas de produtos tributados no ano anterior), diferentemente do que ocorre com referência às relações previstas nos incisos I e II do parágrafo único daquele mesmo dispositivo, as quais se fundam em operações específicas envolvendo a saída de determinados produtos. Portanto, naquele caso (alínea 'c' do § 5º do art. 23 do RIPI/72) os percentuais determinantes da interdependência devem ser aplicados sobre o volume total de vendas de produtos tributados no ano anterior, entendendo-se esta expressão como o valor em dinheiro das vendas efetuadas.

8. Note-se, ainda, sobre este mesmo dispositivo, que ele estabelece duas hipóteses distintas de interdependência. Na primeira, considera-se haver a relação sempre que, no ano anterior, uma

*firma tiver vendido ou consignado a outra, 'no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional', mais de 20% do volume das vendas dos produtos tributados. Cabe ressaltar, em face da indeterminação da expressão 'área do território nacional' isoladamente considerada, que só se pode cogitar desta espécie de relação de interdependência quando a área (município, Estado, região, etc.), em que deva ocorrer a exclusividade, estiver previamente determinada mediante avença entre as firmas.*

*8.1. Já quanto a segunda hipótese, presume-se interdependência mesmo sem concessão de exclusividade, quando as saídas para uma determinada firma no ano anterior excederem 50% do volume total de vendas de produtos tributados.*

*Deve, portanto, ser também alterado o PN CST nº 267/71, que, analisando como um todo a norma em questão, conceituou exclusividade como existência de um único adquirente numa determinada área do território nacional. Tal conceituação, em virtude da indeterminação da expressão 'área do território nacional' isoladamente considerada, faz letra morta do dispositivo a que se refere, de vez que torna impossível sua aplicação aos casos concretos.*

~~*Demais disso, conforme já ficou demonstrado nos itens 4-a-6-do presente parecer, em decorrência da distinção feita pela própria lei, não há como confundir a relação de interdependência decorrente de 'exclusividade', nascida de ato jurídico celebrado entre as firmas, com a fundamentada no fato de uma delas ser a 'única adquirente' de um ou mais produtos da outra.*~~

~~*Sobre a primeira, dispõe o inciso III do 'caput' do art. 42 da Lei nº 4.502/64; quanto à segunda, refere-se o inciso I do parágrafo único do mesmo artigo, o qual esclarece expressamente que, ali, a vinculação diz respeito a determinado produto.*~~

*9. Quanto a relação de interdependência prevista no inciso I do parágrafo único do art. 42 da Lei nº 4.502/64, que corresponde à alínea 'd' do § 5º do art. 23 do RIPI/72 (única adquirente) em complementação ao exposto no PN CST 229/72, cabem ainda as seguintes considerações:*

*9.1. A expressão 'única adquirente' deve ser entendida literalmente, ou seja, somente abrange as firmas que adquiram a totalidade (cem por cento) de um ou mais produtos da outra.*

*9.2. No caso de remessa a um único estabelecimento da firma única adquirente, 'ex vi' do § 6º do art. 23 do RIPI/72, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda daquele. Quanto às remessas feitas a mais de um estabelecimento pertencente a firma única adquirente, prevalece o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.*

*9.3. Pode ocorrer que uma firma, além de interdependente em razão de ser a única adquirente de produtos de outra, através de*

*um só estabelecimento, também o seja em decorrência de quaisquer das outras hipóteses previstas nos dispositivos analisados. Neste caso, os valores tributáveis ficam subordinados aos limites mínimos previstos para cada tipo de relação (preço de venda do adquirente no caso de remessa do produto para um único estabelecimento e preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente nos demais).*

*10. Observe-se, finalmente, ser inadmissível, quando o cálculo do valor tributável estiver vinculado a quaisquer dos limites, mínimos estatuidos, excluir-se do preço considerado na fixação da base de cálculo o montante do IPI que integra este preço.*

*Publicado no Diário Oficial nº 36, de 21/06/76."*

Como visto, pelos termos dos contratos e pelos fatos constatados nos autos, afasta-se de pronto o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 42 da Lei nº 4.502, de 1964, pois não há que se falar em "única adquirente", pois os produtos eram comprovadamente vendidos também para outros adquirentes, razão pela qual não há que se falar em interdependência sob este fundamento, consoante inclusive o item 9 do Parecer acima transcrito.

Quanto ao inciso II do parágrafo único do art. 42 da Lei nº 4.502/64, que trata da existência de contrato de participação, comissão ou semelhantes, vejamos.

Pelo contrato de comissão, uma das partes (comissário) adquire ou vende bens em favor da outra parte (comitente), de acordo com as suas instruções, mas em seu próprio nome. O Código Civil de 2002 institui a comissão como atividade resultante da compra e venda.

*"Art. 693: "O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, por conta do comitente." (grifo nosso).*

A comissão é um contrato de colaboração empresarial, onde, ao contrário do mandato, o comissário não representa, nos negócios que pratica, o comitente. O comissário adquire ou vende bens à conta do comitente, mas contrata em nome próprio, e não em nome da empresa a que presta colaboração. Humberto Theodoro Júnior esgota o tema:

*"A comissão, na linguagem antiga do Código Comercial seria um mandato sem representação. Isto porque o mandato mercantil implica necessariamente a representação para realizar negócios comerciais em nome do mandante, enquanto o comissário não age em nome, e sim por conta do comitente. Com o outro contratante (isto é, o comprador), quem se vincula é o comissário e não o comitente.*

*A presença do comissário cria uma certa barreira entre o comitente e os terceiros que negociam com o comissário, em função do encargo contratual. O comissário, garantindo o anonimato para o comitente confere-lhe maior segurança, porque só o comissionário trava relações*

*jurídicas com os clientes, evitando ao principal interessado nas operações suportar ações da parte da clientela<sup>1</sup>".*

Obviamente nada disso consta no contrato firmado entre a autuada e a empresa CEIL. Mas não é só. Também não se consegue vislumbrar a presença de um contrato de participação, também chamado de "contrato de participação financeira", ou contrato de participação onerosa", através do qual, diante da cessão, onerosa ou gratuita, de bens, serviços ou numerário, a parte recebe uma contrapartida na forma de repartição de lucros ou resultados, ou, ainda, repartição do objeto do contrato, o que novamente inócorre na espécie.

O contrato firmado entre a autuada e o paradigma, para efeitos de equiparação, não prevê repartição de remuneração, ou seja, não pode ser caracterizado como sendo contrato de participação, pois este necessariamente prevê que o resultado será dividido entre seus partícipes.

Quanto ao inciso III do *caput* do mesmo artigo, a redação do contrato é clara, como se vê à fl. 86 dos autos:

*"2. OUTORGA - LIMITAÇÕES*

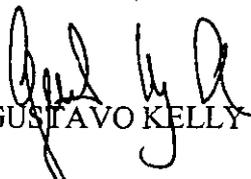
*2.01 - Outorga: O Outorgante, por este instrumento, outorga ao distribuidor o direito não exclusivo e intransferível, durante o período estabelecido neste contrato, para a venda e distribuição dos produtos no território, e o distribuidor aceita a outorga." (grifos nossos)*

E o Parecer retromencionado também é claro: a hipótese é taxativa. Logo, inexistindo a prefalada exclusividade, afasta-se também este aspecto da suposta interdependência.

Logo, resta afastada a interdependência também por este aspecto, contido no inciso III do art. 42 da Lei nº 4.502/64.

Assim, voto no sentido de cancelar o lançamento, por entender incabível a equiparação a industrial realizada nos presentes autos. Quanto às demais questões, reputo-as prejudicadas.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008.

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

<sup>1</sup> FOURNIER, Frédéric. *L'agence commerciale*. Paris: Litec, 1998, p. 23.