



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13808.002111/92-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.821 – 3ª Turma
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria IPI - Interdependência - única adquirente e contrato de distribuição.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/08/1991

NORMAS GERAIS. SIMULAÇÃO

Compete à autoridade incumbida do lançamento a prova, ainda que por elementos indiciários robustos, da ocorrência da simulação que permita desconsiderar os negócios documentalmente registrados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 15/08/1991 a 31/03/1992

IPI. INTERDEPENDÊNCIA POR AQUISIÇÃO EXCLUSIVA.

A legislação que cuida da interdependência deve ser interpretada restritivamente. Falando a norma (inciso I do parágrafo único do art. 42 da Lei 4.502/64) em "exclusividade", há de ser ela entendida como a compra de toda a produção do fabricante, a isso não se equiparando qualquer percentual inferior a 100% por mais próximo que dele seja. Posição reiterada da Administração Tributária: PPNN CST 253/72 e 36/76.

IPI. INTERDEPENDÊNCIA POR CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO OU AJUSTE SEMELHANTE.

A interdependência referida no inciso II do parágrafo único do art. 42 da Lei 4.502/64 exige a comprovação de que compradora e vendedora dividam, de alguma forma, os ganhos advindos do rebaixamento artificial do preço. A prova da circunstância compete à autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo

Rosenburg Filho e Rodrigo da Costa Pôssas, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

CRLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Redator para o acórdão

NOME DO REDATOR - Redator designado.

EDITADO EM: 26/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Possas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Tereza Martinez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Em sessão plenária de 3 de setembro de 2008, a 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário nº 107.297, oportunidade em que o Colegiado decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. A decisão está consubstanciada no Acórdão nº 202-19.270, fls. 1.883 a 1.932¹, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Exercício: 1991, 1992

INTERDEPENDÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

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

Recurso provido.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em sede de Recurso Especial por divergência jurisprudencial (art. 7º, inc. II, e art. 15 do RI-CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007), fls. 1.806 a 1.817, requerer reforma da decisão proferida no recurso voluntário, apresentando como paradigma o Acórdão nº 201-77.755, assim ementado:

IPI. INTERDEPENDÊNCIA.

No está caracterizada a interdependência entre o contribuinte e a fabricante quando não se demonstra a participação ou ajuste semelhante entre si (inciso V do artigo 394 do RIPI/82). Caracterizada, nos termos do artigo 394, inciso IV, do RIPI/82, quando há aquisição, por duas outras empresas, de 0,169% do total das vendas realizadas pela fabricante, aliada ao fato de haver o financiamento da compra de insumos pelo contribuinte, principal fornecedor dos mesmos produtos àquelas duas empresas (inciso IV do artigo 394 do RIPI/82).

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Caracterizada a interdependência e verificada a hipótese prevista no caput do art. 72 da Lei nº 9.798/89, ocorre a equiparação a estabelecimento industrial.

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. SUCESSÃO.

O recebimento de produtos por sucessão, em face de incorporação societária, não descaracteriza a interdependência entre a sucessora e a interdependente.

CRÉDITOS BÁSICOS.

O estabelecimento equiparado a industrial tem direito aos créditos básicos do imposto.

Recurso provido em parte.

A controvérsia instaurada pela Representação Jurídica da Fazenda Nacional diz respeito aos requisitos para a caracterização da relação de interdependência entre firmas, nos termos do artigo 394, inciso IV, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 – RIPI/82

O recurso teve seguimento admitido pelo Despacho nº 3300-087, fls. 1.933 e 1.934.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões às fls. 355 a 363. Em preliminar, suscita a falta de prequestionamento e a impossibilidade de, em sede de recurso especial, proceder-se a reexame de matéria fático-probatória. Ainda em preliminar, requer seja afastada qualquer alegação com relação à existência de contrato de participação, por não haver comprovação de divergência sobre essa matéria de direito. No mérito, retoma os fundamentos da decisão recorrida para rechaçar a o lançamento por inexistência de relação de interdependência.

Em face da renúncia ao mandato da Conselheira Nanci Gama, os presentes autos foram redistribuídos, por sorteio, em 23 de janeiro de 2014, no âmbito desta 3ª Turma da CSRF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, inclusive o prequestionamento da matéria. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Conforme é de sabença, 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. Institui, entretanto, limites mínimos a serem obedecidos em determinadas circunstâncias, entre estas, a de haver relações de interdependência entre as firmas.

As hipóteses de interdependência estão previstas e definidas na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 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 artigo², transcritos mais diante.

A **decisão recorrida** defendeu que a locução "única adquirente" seja entendida literalmente, isso é, abrange somente as firmas que adquiram a totalidade (cem por cento) de um ou mais produtos da outra. Como, no caso concreto, a Recorrida adquiriu, nos exercícios de 1991 e 1992, apenas 99,969% e 99,830%, respectivamente, do total da produção do fabricante "Ceill, Comercial, Exportadora Industrial Ltda"; não estaria caracterizada a interdependência. O **Acórdão paradigmático**, debruçando-se sobre lançamento idêntico, decorrente da mesma ação fiscal, contra Procter & Gamble do Brasil & Cia., entendeu, em sentido oposto, que a aquisição de 0,169% do total das vendas da linha "Max Factor", fabricada pela Ceil, por outros dois distribuidores, que por sua vez, também são adquirentes do distribuidor principal "Procter & Gamble", não descaracterizaria a interdependência existente entre esta e a fabricante Ceil.

Aliás, deve-se destacar que a Fiscalização entendeu que a venda em percentual mínimo a outros dois distribuidores, que eram clientes da Procter e Gamble, não passou de simulação relativa, para, justamente, tentar descaracterizar a interdependência. Tal entendimento decorreu da leitura das cláusulas do contrato firmado entre fabricante dos produtos e a ora recorrida.

Para maior clareza, vejamos as cláusulas contratuais:

3.01. Única Fonte de Fornecimento.

0 Distribuidor deverá comprar todos os seus fornecimentos de Produtos unicamente do Outorgante e aqueles indicados pelo mesmo por escrito. tão logo quanto possível após a data de entrada em vigor deste Contrato, o Distribuidor deverá fornecer ao Outorgante uma previsão de três (3) meses de suas necessidades de Produtos. Tal previsão deverá ser preparada num formato mutuamente acordado pelo Outorgante e Distribuidor. Tal previsão deverá ser suplementada numa base continua com previsão de 3 (três) meses, no vigésimo dia de

² Correspondentes ao art. 23 do RIPI/72; art. 394 do RIPI/82; art. 489 do RIPI/98; art. 520 do RIPI/2002, e; art. 612 do RIPI/2010. em 26/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cada mês calendário. Compra ou obtenção por outra forma de Produto de qualquer outra fonte, exceto conforme aqui previsto, representa uma violação deste Contrato e poderá, à opção do Outorgante, resultar na rescisão deste Contrato imediatamente, sem prejuízo dos direitos e obrigações obtidos ou acumulados de qualquer parte existente, à época de tal violação, e sem prejuízo de reclamações do Outorgante por perdas e danos sofridos em decorrência de tal violação.

3.02 Adiantamentos de Matérias-Primas; Fundo de Reserva. O Outorgante deverá envidar seus melhores esforços para obter o menor prego para matérias-primas e insumos utilizados na fabricação dos Produtos. O Distribuidor ou suas Afiliadas deverão estabelecer um fundo de reserva de crédito positivo ("Fundo de Reserva") com o Outorgante para a compra de matérias-primas e insumos relacionados à fabricação dos Produtos. O depósito inicial do Distribuidor no Fundo de Reserva deverá ser uma quantia igual ao valor das matérias-primas, insumos, relacionados aos Produtos em posse do Outorgante na data deste Contrato. O Outorgante deverá, na sexta-feira de cada semana do calendário, informar o Distribuidor do pagamento pelas compras de tais matérias-primas e insumos feitas pelo Outorgante durante tal semana e o Distribuidor deverá, por meio de transferência bancária ou meios equivalentes, adiantar ao Outorgante tal quantia por conta de tal pagamento até a quarta-feira seguinte. O Outorgante deverá tratar o Fundo de Reserva como um "Adiantamento para Fornecedores" e, ao término ou rescisão deste Contrato, deverá aplicar o Fundo de Reserva na maneira prevista na Seção 9.01. deste Contrato.

4. PREÇOS DE VENDA DO OUTORGANTE PARA PRODUTOS/PRAZOS DE VENDAS

4.01. Cálculo do Pregão de Venda. O Outorgante deverá vender Produtos ao Distribuidor, aos preços unitários dos Produtos estabelecidos no Anexo B a este Contrato, aos quais uma margem adicional de 5% deverá ser adicionada ("Preços de Venda"). Os Preços de Venda deverão corresponder aos Custos Unitários por uma majorados por uma margem de 5%. A estes preços deverão ser adicionados impostos de vendas e transferência aplicáveis (incluindo, sem limitação, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL).

Outorgante declara que, no cálculo dos Preços de Venda estabelecidos no Anexo B, utilizou o Esquema de Custo Unitário ("Esquema de Custo Unitário"), o qual é baseado em informação preparada de boa fé pelo Outorgante no curso ordinário de negócios, consistente com as práticas negociais usuais e costumeiras do Outorgante. O Outorgante terá o direito, às suas próprias custas e expensas, de ter um contador independente, certificado ou registrado, razoavelmente satisfatório às partes, revendo os registros relevantes do Distribuidor com respeito à veracidade de tais custos.

.....

4 03 Prazos. A titularidade e todos os riscos de perda com relação ' a todos os Produtos deverá ser transferida ao Distribuidor, F.O.B., nas dependências fabris do Outorgante. O Outorgante deverá faturar ao Distribuidor pelo Preço de Venda dos Produtos vendidos. Se a data da fatura for entre o 1º (primeiro) e o 15º (décimo-quinto) dia do mês, o Distribuidor deverá pagar tal fatura o mais tardar no 18º (décimo-oitavo) dia do mesmo mês. Se a data da fatura for entre o 16º (décimo-sexto) e o Último dia do mês, o Distribuidor deverá pagar tal fatura o mais tardar no 3º (terceiro) dia do mês subsequente. Os pagamentos deverão ser feitos pelas quantias faturadas menos o crédito dos adiantamentos feitos pelo Distribuidor ao Fundo de Reserva (para aquelas matérias-primas e insumos incluídos nos Produtos vendidos).

.....

9. OBRIGAÇÕES APÓS O TÉRMINO

9.01. Obrigações do Outorgante. Ao termino ou rescisão deste Contrato por qualquer razão, o Outorgante deverá ceder, e o Distribuidor deverá assumir, todas as ordens de compra, compromissos ou outras obrigações do Outorgante razoavelmente incorridos pelo Outorgante na, ou após, a. data efetiva deste Contrato, com relação aos Produtos, ou o Distribuidor deverá' reembolsar o Outorgante por quaisquer cobranças por cancelamento incorridas pelo Outorgante com relação a tais ordens de compra, compromissos ou obrigações. O Outorgante deverá entregar ao Distribuidor as mais recentes listagens de computador de todos os estoques relacionados à fabricação dos Produtos, bem como os relatórios de custos unitários então correntes relacionados ao estoque. O Outorgante deverá entregar ao Distribuidor todo estoque relacionado aos Produtos, F.O.B., nas dependências fabris do Outorgante. O Distribuidor deverá pagar ao Outorgante os seguintes preços pelos estoques, dentro de 5 (cinco) dias da entrega:

(a) Matérias-Primas e Insumos: custo histórico do Outorgante menos o saldo remanescente do Fundo de Reserva relacionado aos adiantamentos de matérias-primas e insumos. Se tal saldo (relacionado às matérias-primas e insumos) do Fundo de Reserva exceder tais custos históricos, o Outorgante deverá pagar tal excesso ao Distribuidor;

(h) Produtos Acabados. o Custo Unitário então aplicável do Outorgante majorado em 5%, mais os impostos de venda e transferência aplicáveis (incluindo, sem limitação, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL).

9.02. Obrigações do Distribuidor. O Distribuidor aceita em cooperar inteiramente com o Outorgante para efetuar a transferência suavemente das operações de fabricação ao término ou rescisão deste Contrato.

Como se pode ver das cláusulas transcritas acima, a relação entre o fabricante e o distribuidor era, sem a menor sombra de dúvida, de interdependência, nos termos preconizados na legislação de regência.

O Parágrafo Único da Lei nº 4.502/1964, prevê que duas firmas são consideradas interdependentes quando uma delas for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos, industrializados ou importados pela outra, ou quando vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado. Vejamos:

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

I - omissis

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

I - quando uma delas for 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.

Ora, como bem asseverou a Fiscalização, considerando o contrato de distribuição firmado entre as duas sociedades empresárias, verifica-se presente os fatos caracterizadores da interdependência, entre o fabricante "CEIL" e o distribuidor "PROCTER & GAMBLE", seja pela regra do inciso II suso transcrito (contrato de participação) seja pela do inciso I (única adquirente de um ou de mais de um dos produtos, industrializados ou importados pela outra). Nesse sentido, as palavras da Fiscalização:

8). Pelo exposto acima, verifica-se que a venda pelo fabricante "CEIL" de menos de 1% (um por cento) do total da linha MAX FACTOR" fabricada, a dois distribuidores, que por sua vez, são adquirentes do distribuidor principal "PROCTER & GAMBLE", distribuidor este que adquire do mesmo - fabricante mais de 99% (noventa e nove por cento) dos produtos da mesma marca, caracteriza uma simulação relativa, pois se utiliza da figura de intermediários para fugir da qualidade de único adquirente do produto prevista no inciso ³IV do artigo 394, do RIPI/82.

A simulação relativa nada mais é do que o ato que se pratica para disfarçar a realidade do ato, a fim de ocultar um ato verdadeiro, seja porque é ele vedado por lei, ou porque não possa ser praticado, embora por vezes, possa ele indicar-se ato válido e lícito. Na simulação relativa, nem tudo é ficto, visto que seu objetivo é o de subtrair ou ocultar a verdadeira natureza do ato executado ou do contrato que se pretende, sob ato aparente.

9). Em abono à tese apontada por esta fiscalização, cumpre esclarecer que a empresa "PROCTER & GAMBLE", na qualidade de distribuidor dos produtos marca "MAX FACTOR", conforme se verifica do item 3.02 do Contrato de Distribuição, bem como das Fichas do Razão Auxiliar e movimentação bancária, efetua adiantamentos ao fabricante "CEIL", para a produção de toda a marca objeto do referido Contrato.

Observe-se que o adiantamento aqui referenciado, visando a Produção da marca, não corresponde apenas à parcela dos produtos que lhe são destinados, mas, inexplicavelmente, à toda produção dos produtos daquela marca, inclusive aqueles que são destinados aos demais adquirentes, quais sejam, EVEREST E 'SARDEP.

Do acima exposto, não vejo como deixar de reconhecer a relação de interdependência entre a fabricante e a distribuidora dos produtos, ou seja, entre a fabricante "CEIL" e a distribuidora "PROCTER & GAMBLE", quer pela regra do inciso I, quer pela do inciso II acima transcritos.

De outro lado, a interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, caucada em interpretação literal do dispositivo em questão, sem levar em conta a realidade fática dos autos, passa a ser absurda, pois bastaria uma única saída, a um comprador qualquer, e a interdependência estaria descaracterizada, mesmo que tal saída não passasse de ato simulado para dissimular a o verdadeiramente praticado.

A interpretação adotada perverteu a finalidade da norma, de caráter flagrantemente antielisivo, dando azo à injustificada redução do valor do imposto devido, numa configuração empresarial virtualmente monopsônica, a revelar nítida interdependência econômica entre a fabricante CEIL e a Procter & Gamble. Basta que imaginemos a sorte do empreendimento da Ceil, caso a Procter & Gamble repentinamente decidisse mudar de fornecedor.

A interdependência deve ser aferida segundo a realidade negocial da organização industrial, e não a aparente, dissociada da verdade.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exação fiscal.

Henrique Pinheiro Torres - RELATOR

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - redator designado

Fui incumbido de redigir o acórdão, dado que o colegiado acolheu posição, que externei em sessão, divergente daquela proposta pelo dr. Henrique.

Tratando-se, como bem identificado pelo n. relator, de questão única, qual seja, a ocorrência ou não da figura da interdependência de que cuidam os incisos I e II do parágrafo único do art. 42 da Lei 4.502/64, reproduzidos no art. 394 do RPI82 (art. 520 do RPI2002), relevante começar pela transcrição, mais uma vez do já tantas vezes mencionado artigo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 08/08/2

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TO

RRES, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 520. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I (omissis)

II (omissis)

III (omissis)

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.

Não há controvérsia de que a empresa autuada adquiriu mais de 99% da produção da empresa CEIL e que há entre elas contrato de distribuição que a autoridade fiscal entendeu caracterizar o contrato de participação de que trata a norma acima transcrita.

A decisão recorrida afastou ambas as acusações, por entender que o contrato não preveria participação alguma e que a interdependência por aquisição exclusiva tem de ser interpretada literalmente: se ela fala em aquisição com exclusividade, há de se comprar rigorosamente 100%.

A decisão trazida como paradigmática, por sua vez, manteve lançamento em tudo semelhante ao entender configurada a interdependência de que cuida o inciso IV.

Após examinar mais detidamente o processo, cheguei à conclusão de que andou bem a instância recorrida.

Com efeito, entendo que a interdependência é figura tipicamente anti-elisiva: ela busca manter no campo de incidência do IPI modelos de relacionamento negocial ou societário que poderiam ser montados para fugir à tributação daquele imposto. Esse, a meu sentir, o traço de união entre as cinco hipóteses trazidas pela norma.

Esse elemento comum identifica motivos para que a vendedora tenha interesse em rebaixar artificialmente o preço de venda. Naturalmente, tal interesse só existe se a esse rebaixamento se seguir um ganho não tributário (na venda seguinte) da qual a vendedora primeira participe. É a essa participação, a meu ver, que a norma insere no inciso V se refere.

Vale dizer que, em sua aplicação original, a norma sempre buscava o enquadramento da vendedora, não da compradora. Deveras, na legislação do IPI até o advento da Lei 7.798/99, a interdependência não trazia implicações para o comprador; ela afetava apenas o valor tributável do vendedor, seja pela obrigatoriedade de observar uma regra de valor mínimo seja pela necessidade de incluir o frete pago.

Ainda que a redação do inciso IV se refira a aquisições, essas eram sempre pensadas em termos das repercussões sobre aquele que vendia: se uma dada empresa é a única adquirente, isto é, se a vendedora não vende para mais ninguém. Não é razoável supor que isso ocorra numa relação comercial "normal", à exceção do quanto previsto no parágrafo único.

É óbvio que a compradora poderia comprar de outras empresas e nem por isso se configurar a interdependência. O foco está na vendedora. A pergunta que ela lança é: por que a fabricante não vende para mais ninguém? A resposta implícita é: porque ela apenas foi criada para fabricar o produto e repassá-lo a outro elemento do mesmo grupo empresarial, de onde os produtos sairão com o seu verdadeiro valor de mercado, que deve ser a base de incidência do imposto.

Raciocínio semelhante se aplica à hipótese de participação: mesmo que não sejam do mesmo grupo, nem a compradora seja exclusiva, há disposição contratual assegurando a partilha dos ganhos.

E veja-se que essa presunção é, em ambos os casos, absoluta: caracterizada a venda com exclusividade ou a participação contratualmente definida, nada mais cabe senão aplicar as consequências da interdependência já antes apontadas. E digo mais, valem aqui até os contratos informais: basta que se prove a regularidade da participação mesmo sem contrato escrito prevendo-a. Mas há sempre que provar!

Deveras, esse caráter absoluto, a meu sentir, torna, por outro lado, sua aplicação restritiva: não há interdependência por "quase exclusividade" nem sem a perfeita caracterização da participação de que falam os incisos. Não há como, pois, equipar 99,99% a 100%, assim como não se pode imputar participação onde participação não existe.

E dessa circunstância, há até atos da própria RFB reconhecendo-a⁴, citados pela defesa.

Examinando detidamente as cláusulas contratuais listadas pela autoridade fiscal, não consigo delas extrair qualquer participação, seja da Procter nos resultados da CEIL seja o oposto.

Para começar, não se pode aceitar a afirmação de que ele preveja exclusividade na venda: o que o contrato especifica é que a Procter não pode comprar de outro fornecedor, não o contrário. Está, portanto, a princípio, contemplada a hipótese que acima mencionei: não há interdependência porque o comprador só compre de um mesmo fornecedor; há interdependência se o vendedor não vende para outrem.

Não melhora a situação o fato de a compradora financiar a compra dos insumos. Nisso só haveria participação se, por algum subterfúgio, o valor adiantado não retornasse à compradora na íntegra. A diligência realizada por determinação da DRJ provou o contrário: a CEIL abate todo o valor adiantado mesmo quando parte do que foi produzido é destinado a outro cliente.

Essa segunda circunstância, a meu sentir, e contrariamente ao que concluíram os julgadores de primeiro piso, prova exatamente a ausência de participação nos resultados ou na receita.

As demais normas contratuais elencadas pela fiscalização são ainda menos caracterizadoras de qualquer participação: fixação de preço, previsão sobre destinação de

estoques (dada a antecipação contratualmente definida) etc são cláusulas padrão em relacionamentos que se pretendem duradouros.

Não provada, portanto, a participação, descabe a alegação de interdependência calcada no inciso II do parágrafo único do art. 42 da Lei 4.502/64.

No que tange à acusação de que a Procter seria a única adquirente, dadas as premissas anteriores, entendo fundamental provar-se que de fato comprou ela 100% dos produtos fabricados pela CEIL. Ou seja, da simulação relativa - que teria, obviamente de ser provada - deve decorrer que as alegadas vendas da CEIL a outros compradores em verdade não correram, destinando-se os documentos a elas relativos apenas a acobertar a não tributação pelo IPI por parte da vendedora (Procter).

Infelizmente, quanto a isso o lançamento é ainda mais pobre.

Com efeito, a definição que a autoridade fiscal dela faz, se bem a compreendi, com todas as vênias, implica afastar todo e qualquer procedimento, ainda que efetivo e lícito, que leve a uma menor tributação. Realmente, aduz ela:

8). Pelo exposto acima, verifica-se que a venda pelo fabricante "CEIL" de menos de 1% (um por cento) do total da linha MAX FACTOR" fabricada, a dois distribuidores, que por sua vez, são adquirentes do distribuidor principal "PROCTER & GAMBLE", distribuidor este que adquire do mesmo fabricante mais de 99% (noventa e nove por cento) dos produtos da mesma marca, caracteriza uma simulação relativa, pois se utiliza da figura de intermediários para fugir da qualidade de único adquirente do produto prevista no inciso IV do artigo 394, do RIPI/82.

A simulação relativa nada mais é do que o ato que se pratica para disfarçar a realidade do ato, a fim de ocultar um ato verdadeiro, seja porque é ele vedado por lei, ou porque não possa ser praticado, embora por vezes, possa ele indicar-se ato válido e lícito. Na simulação relativa, nem tudo é ficto, visto que seu objetivo é o de subtrair ou ocultar - a verdadeira natureza do ato executado ou do contrato que se pretende, - sob ato aparente.

9). Em abono a tese apontada por esta fiscalização, cumpre esclarecer que a empresa "PROCTER & GAMBLE", na qualidade de distribuidor dos produtos marca "MAX FACTOR", conforme se verifica do item 3.02 do Contrato de Distribuição, bem como das Fichas do Razão Auxiliar e movimentação bancária, efetua adiantamentos ao fabricante "CEIL", para a produção de toda a marca objeto do referido Contrato. Observe-se que o adiantamento aqui referenciado, visando a produção da marca, não corresponde apenas a parcela dos produtos que lhe são destinados mas, inexplicavelmente, a toda produção dos produtos daquela marca, inclusive aqueles que são destinados aos demais adquirentes, quais sejam, EVEREST E SARDEP.

Veja-se que, embora corretamente qualifique-se a simulação como a tentativa de aparentar algo que em verdade não ocorreu, a autoridade fiscal, ao aplicar o conceito ao caso concreto sequer diz que as vendas não ocorreram!

Aliás, nenhuma providência no sentido de provar tal ausência foi tomada. Parece mesmo que a autoridade fiscal entende que se deve simplesmente "desconsiderar" os atos efetivamente praticados em razão de eles implicarem uma tributação menor do que aquela que resulta de outro ato, então imputável ao sujeito passivo. A pergunta que fica é: com base em que dispositivo legal é feita tal imputação?

O auto não o explicita; este relator somente o pode cogitar no parágrafo único do art. 116 do CTN⁵, ainda que ele não existisse quando constituído o crédito tributário.

Sobre o tema, tive oportunidade de me alongar em voto há muito prolatado e que peço licença para reproduzir parcialmente aqui:

É oportuno relembrar que a aceitação do chamado planejamento tributário ou elisão fiscal é matéria que tem há muito dividido os doutrinadores, a ponto de se encontrarem ao mesmo tempo veementes defesas e ataques à chamada doutrina da interpretação econômica ou do propósito negocial (business purpose). Felizmente, não é necessário aqui adentrar essa movediça seara.

*É que toda a discussão se dá apenas **depois** de configurado um lícito planejamento tributário. **E se há um ponto em que todos os doutrinadores concordam é que há dois requisitos para que se possa falar, corretamente, em elisão fiscal. E são eles: a licitude do ato praticado e sua anterioridade ao fato gerador do tributo.***

Em suma, e a meu ver, mesmo que se admita a imediata aplicação do dispositivo dito anti-elisivo - aqui, mais do que imediata, retroativa - cabe ainda e sempre ao fisco a prova de que o ato a ser desconsiderado efetivamente visou a dissimular o ato **verdadeiro**.

Não basta, a meu ver, que exista um outro caminho que leva a uma maior tributação para que algum outro - mesmo que efetivamente adotado - seja inválido.

E é isso que faltou ao lançamento aqui discutido. Deveras, como disse acima, a autoridade fiscal sequer se esforçou em demonstrar por que as características que alinha permitem afirmar ter ocorrido uma simulação.

Com efeito, aponta ela três aspectos dos negócios analisados:

a) os supostos compradores da CEIL são clientes da Procter, da qual comprou a maior parte de seus suprimentos;

b) o ínfimo percentual daquelas compras, medida essa relação percentual sobre a totalidade das vendas da CEIL;

c) o financiamento feito pela Procter da totalidade da produção da CEIL, o que inclui até mesmo a parcela de insumos empregada em produtos vendidos a outras empresas.

Esses elementos foram aceitos na decisão paradigma como comprobatórios (!?) da interdependência, ainda que nada disso conste do ato legal que a define. Enfatizo que o relator da decisão tomada como comprobatória da divergência em momento algum concordou

⁵ "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária".

que tivesse ocorrido alguma simulação; ele simplesmente afirma (verbis):

A recorrente aduz em sua defesa não ser a única adquirente dos produtos fabricados por CEIL, havendo duas outras distribuidoras que assim são consideradas, as quais acham-se referidas as fls. 132/139 e 486/489, como sendo SARDEP Ltda. Cosméticos e Perfumes e EVEREST Saúde e Beleza Ltda.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 132/139 e da manifestação fiscal de fls. 486/489, ambas distribuidoras, adquiriram, de janeiro a maio de 1992, produtos no percentual de 0,12% e 0,05% das vendas totais da fabricante CEIL, tendo a recorrente adquirido 99,83%. Referidos percentuais foram confirmados, à fl. 439, pela fabricante, CEIL, em atendimento A intimação de 11 438.

A Fiscalização considerou que as aquisições dos produtos de fabricação da CEIL efetuadas pelas referidas empresas não configuram dependência econômica recíproca das mesmas com aquela fabricante, posto que estas distribuidoras são, em verdade, clientes da recorrente, a qual efetuou vendas para as mesmas, no período de janeiro a julho de 1992, em montantes expressivos, conforme consta 6. fl. 137.

Por esta razão é que a Fiscalização considerou que as vendas, pela fabricante CEIL, de menos de 1% do total da linha de produtos MAX FACTOR para esses dois distribuidores que, por sua vez, são adquirentes da recorrente (esta última absorve em torno de 99% das vendas da fabricante), caracterizou uma simulação relativa, pois se utiliza da figura de intermediários para desfigurar a hipótese do inciso IV do artigo 394 do RPI/82.

A par disto, demonstrado está nestes autos, conforme diligência realizada à fl. 440 e atendida As fls. 441/442, que exclusivamente a recorrente efetuava adiantamentos à fabricante CEIL para aquisição de matérias-primas, sendo que referidos insumos foram empregados na fabricação dos produtos adquiridos por ela própria, como também pelas duas outras citadas empresas.

Ou seja, a recorrente financiava a aquisição de toda a matéria-prima necessária à fabricação dos produtos por ela adquiridos da fabricante CEIL, sendo certo ainda que os produtos adquiridos por aquelas duas outras empresas também tinham os insumos empregados na sua fabricação financiados pela recorrente, conforme consta a fl. 488.

Com tais considerações, entendo que a relação de interdependência entre a fabricante CELL e a recorrente esta caracterizada, nos termos do artigo 394, inciso IV, do RPI/82, pois reputo que a aquisição, por duas outras empresas, de 0,169% do total das vendas

realizadas pela fabricante, aliada ao fato de haver o financiamento da compra de insumos pela recorrente e também ao fato de a mesma ser a principal fornecedora dos mesmos produtos aquelas duas empresas, não tem o condão de afastar a hipótese do inciso IV do artigo 394 do RIP1/82.

E só!

Diversamente, entendo que não há qualquer substrato legal a tal conclusão, a menos que se aceite que houve uma simulação, isto é, que as vendas não foram feitas pela CEIL e sim pela Procter (essa que parece ser a suposição da autoridade fiscal, ainda que não explícita no lançamento).

Não estou aqui a dizer - e é bom deixar claro - que ela não tenha mesmo ocorrido. O que digo é que não pode ser aceita por suposição; caberia à autoridade responsável pela autuação reunir mais indícios que robustecessem essa sua tese.

Há alguns indícios no lançamento. O primeiro seria, mais uma vez, a exclusividade prevista no contrato. Fosse verdadeira a afirmação, de fato, começaríamos bem. Mas de que exclusividade cuida o contrato? das vendas da CEIL, como diz a fiscalização? Não. O contrato prevê exclusividade na compra: é a Procter quem só pode comprar da CEIL; esta pode vender a quem quiser.

Concordo com a fiscalização que isso soa estranho. Pelo porte das empresas, não parece mesmo razoável que a Procter - muito maior do que sua fornecedora - se submeta a não poder comprar de outra empresa. Mas, embora estranha, a "primazia" monopolista da CEIL pode, perfeitamente, se explicar por uma exclusividade de fabricação, aliás, argumento expresso no recurso voluntário.

Era, pois, necessário que a fiscalização passasse da estranheza à desconstituição, ainda que indiciariamente, dessas possíveis explicações. Infelizmente, nada há nos autos sobre isso.

Quanto ao financiamento dos insumos, parece que o raciocínio foi: se a Procter financia mesmo a parcela das matérias primas que acabam integrando os produtos vendidos pela CEIL a outros clientes - fato que a diligência determinada pela DRJ comprovou - é porque foi ela quem, de fato, os vendeu após tê-los recebido da CEIL. Não vejo nesse argumento, porém, maior força do que o anterior.

Realmente, desde que a CEIL restitua, sob a forma de abatimento do preço, **todo** o valor adiantado pela Procter e cobre dos demais compradores o preço integral, que há de errado no financiamento?

Maior força probante não vejo igualmente no fato de que os demais compradores adquiriram uma "ínfima" quantidade e que eles são clientes da Procter. Nada disso é sequer estranho, especialmente quando se constata que o percentual é tomado das vendas da CEIL e não das compras dos clientes. Quero dizer com isso que, a depender do porte das demais compradoras relativamente à CEIL e à Procter, zero vírgula alguma coisa por cento do faturamento destas últimas bem pode ser expressivo para as compradoras. Não temos nos autos elementos para aquilatar isso.

Em suma, parece-me que (infelizmente) temos mais um auto em que dado comportamento do sujeito passivo é rejeitado simplesmente porque leva a uma tributação menor do que se ele houvesse praticado o ato que se lhe imputa.

Processo nº 13808.002111/92-81
Acórdão n.º **9303-003.821**

CSRF-T3
Fl. 1.968

E, assim, só se lhe pode mesmo considerar improcedente, como o fez a decisão recorrida, que, em minha opinião, não merece reparos.

Com essas considerações, decidiu o colegiado negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, sendo esse o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - redator para o acórdão