



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo N.º 11065-000.482/87-11

MDM..

Sessão de 28 de janeiro de 1988

ACORDÃO N.º 201-64.572

Recurso n.º 79.285

Recorrente CERVEJARIA SERRAMALTE S.A.

Recorrid DRF EM NOVO HAMBURGO - 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 CERVEJARIA SERRAMALTE S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 1988

HAROLDO BRAGA LOBO (\*) - PRESIDENTE

LINO DE AZEVEDO MESQUITA - RELATOR

IRAN DE LIMA - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 24 FEV 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FERNANDO NEVES DA SILVA, SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, MÁRIO DE ALMEIDA, WREMYR SCLIAR, JOSÉ ALVES DA FONSECA e SÉRGIO GOMES VELLOSO.

(\*) Assina o atual Presidente Roberto Barbosa de Castro, em virtude do falecimento do então Presidente Haroldo Braga Lobo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
Processo N.º 11.065-000.482/87-11

451

Recurso n.º 79.285

Acordão n.º 201-64.572

Recorrente: CERVEJARIA SERRAMALTE S.A.

**R E L A T Ó R I O**

O Auto de Infração que enseja o presente recurso é precedido de um "Termo de Constatação" de ocorrência verificada no estabelecimento da empresa acima identificada, em que o seu autor declara que a fiscalizada, dedicando-se à produção e comércio de cerveja, chopp e refrigerantes, celebrou com seus clientes (distribuidores) contrato relativamente à "Co-participação" em despesas de propaganda e publicidade; que, pelo referido contrato, é fixado aos distribuidores o pagamento à fiscalizada de uma importância equivalente a 2% sobre o preço da tabela varejista de suas compras de cerveja e chopp, pagável no momento e segundo o valor das retiradas de produtos que for efetuado, contra recibo; que este custo adicional de 2% é uma despesa acessória diretamente vinculada ao preço da operação; que as importâncias efetivamente recebidas, conforme demonstrativo anexo, desde junho de 1983, contabilmente classificadas pela empresa como "Co-participação dos distribuidores/revendedores em propaganda e publicidade" - não foram agregadas ao valor tributável, para efeito de cálculo do imposto sobre produtos industrializados; que, tratando-se de despesa acessória, deve integrar o preço da operação e a base de cálculo do referido imposto, nos termos dos artigos 54, §§ 1º e 2º; 55, inc. I, "b" e II, "c"; 56 e seu parágrafo único e 63, inc. II e § 1º - tudo do regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Mário Covas".

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

A importância que, dessa forma, teria deixado de ser paga, a título de IPI, foi formalmente exigida pelo auto de infração de fls. 25, além da multa prevista no art. 364, inc. II do já citado regulamento, dados como infringidos os já referidos dispositivos desse diploma.

Também instruem o auto de infração cópia do contrato de "Co-participação" e demonstrativos sobre os valores adotados com base de cálculo do imposto e o montante deste.

Defende-se a autuada, tempestivamente, conforme sintetizamos.

Que, por contrato de distribuição de bebidas, a Suplicante confiou a comercialização de seus produtos a empresas especializadas no ramo, mediante condições inequívocas, no sentido de bem e prontamente servir e assistir à sua freguesia.

Que, das disposições contratuais assim estabelecidas, incumbe às distribuidoras a retirada dos produtos adquiridos diretamente na fábrica da produtora, ou onde for por esta indicado, contra pagamento a vista, segundo tabela estabelecida pelo Conselho Interministerial de Preços - CIP.

Passa, em seguida, a transcrever e analisar cláusulas do contrato, que leio, para esclarecimentos do Colegiado.

(É lido o contrato de fls. 16/71)

Que a conjugação de atividades, tendentes ao suprimento do mercado de bebidas, determina o interesse comum que vincula produtora e distribuidora na propaganda, promoção e publicidade dos produtos Antarctica, levando-as a estabelecer uma co-participação nas despesas para isso necessárias, fixada em contrato-tipo que celebraram, em cujas estipulações se verifica a adoção de um sistema de participação das distribuidoras nas despesas de propaganda, promoção e publicidade, programadas pela Antarctica.

Que, de acordo com o ajuste contratual, à produtora incumbe preparar, de comum acordo com as distribuidoras de seus

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

produtos, o programa anual de propaganda, promoção e publicidade de vendas e as respectivas veiculações, para que estas se façam de maneira uniforme e a custos mais baixos, que a ambas as contratantes aproveita.

Que a licitude dessa contratação foi reconhecida pela 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em face da Indústria de Bebidas Antarctica do Nordeste no julgamento do recurso nº 88.280 - IRPJ, que, embora de incidência tributária diversa, tal despesa teve sua dedutibilidade assegurada.

No mesmo sentido, invoca decisão judiciária que identifica.

Que não há como confundir-se a participação das distribuidoras nas despesas de propaganda com as despesas acessórias a que alude o art. 63, II, § 1º do RIPI, que transcreve.

Que as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, incluídas na base de cálculo do IPI, são apenas aquelas relativas à própria operação. Partindo-se dessa conceituação, as despesas cobradas do comprador ou destinatário, mas que sejam alheias à operação de venda e compra da mercadoria, não integram o valor tributável.

Que é esse o entendimento constante dos Pareceres Normativos CST nºs. 253, de 1970 e 31, de 1984.

Que acresce que os preços dos produtos da Suplicante são estabelecidos de forma detalhada com a discriminação de todas as parcelas que os informam, desde a sua fabricação até a venda a nível de consumidor final, o que se verifica desde a constituição do CIP (segue-se uma discriminação dos itens que compõem o preço em questão).

Que, tratando-se de produto cujo preço é administrado pelo Governo, impossível com isso ter-se a contribuição das distribuidoras no custo da propaganda como despesa acessória, nos termos em que a legislação tributária o define.

*JL*

segue-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Tal custo constitui, antes, dispêndio das Distribuidoras, que, tanto podem realizar a propaganda diretamente, como efetivá-la em cooperação com a produtora.

Que o simples fato de haver-se contratualmente estabelecido que essa participação é diretamente proporcional à receita que a Distribuidora obtém com a distribuição dos produtos, determinada pelo fluxo das retiradas efetivamente realizadas na produtora e segundo as tabelas de venda aos varejistas, não pode caracterizar tais dispêndios como despesas acessórias, para os efeitos do IPI, simplesmente porque o valor das compras serve, "in casu", apenas como parâmetro para mensurar a co-participação de cada distribuidora, como poderia ser, aliás, qualquer outro, v.g., um percentual sobre o faturamente, um determinado valor fixo, uma quantia equivalente a um certo número de títulos da dívida pública, etc.

Por fim, que, exatamente por ser alheia ao preço do produto, na forma em que é ele estabelecido pelo CIP, a co-participação das distribuidoras nas despesas de propaganda, promoção e publicidade dos produtos Antarctica não constitui despesa acessória, daquelas passíveis de sujeição ao IPI, à inexistência de previsão legal que a isso obrigue.

Contestação do autor do feito.

Que as alegações da Impugnante, no sentido de que as despesas em causa são despesas operacionais, conforme é reconhecido pela legislação do IRPJ, não procedem em relação à do IPI, onde tais despesas devem ser adicionadas à base de cálculo.

Que a Impugnante cuidou de oferecer ao problema prisma exclusivamente contábil, sem se ater à interpretação "desentranhável" dos dispositivos regulamentares dados como infringidos.

Invoca, nesse sentido, os pareceres CST nºs. 14, 39 e 253, de 1970, 341 e 370, de 1971 e, ainda, o de nº 32, de 1984, cujas ementas transcreve.

Que, quanto ao mérito, são inaceitáveis as razões invocadas pela Impugnante, por falta de fundamento legal.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

A decisão recorrida, depois de historiar os fatos e analisar a Impugnação, transcreve o inc. II do § 1º do art. 63 do RIPI, diz que no comando legal não há a restrição que o reclamante pretende ver. As despesas acessórias passíveis de ser adicionadas à base de cálculo, sem dúvida alguma, não são apenas aquelas que relaciona. Toda e qualquer despesa cobrada em função da venda está sujeita à tributação pelo IPI.

Que, no caso presente, o Reclamante, por ocasião da venda de seus produtos, cobra, em separado, um percentual sobre o valor do preço de varejo. Isto se constitui em uma majoração no valor dos produtos adquiridos por seu revendedores e, por isso, sujeito à tributação pelo IPI.

Que as despesas acessórias não tributáveis são exclusivamente as indicadas no texto da lei: transporte, seguro e descontos incondicionais.

Por essas principais razões, indefere a Impugnação e mantém a exigência em todos os seus termos.

Tempestivamente, a autuada apela para este Conselho, por inconformada, com as razões que resumimos.

Preliminarmente, analisa o contrato de co-participação, reeditando as alegações apresentadas quando da Impugnação e já relatadas, em síntese.

Partindo das raízes históricas do tributo, diz que o mesmo incide exclusivamente sobre produtos industrializados, que é o produto resultante de qualquer das operações enunciadas na lei.

Que só há incidência do IPI se do processo de obtenção resultar um produto industrializado. Só este é passível de incidência do IPI.

Examina as disposições sobre a base de cálculo do imposto previstas no Código Tributário Nacional (art. 47) e na Lei nº 4.502/64 (art. 14), para dizer que as despesas acessórias "são aquelas que dizem diretamente com o produto industrializado" individualmente considerado.

segue-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Que tais despesas são definidas no PN-CST 341/71, no sentido de que "só são tributáveis despesas acessórias relativas à própria operação determinante da saída das mercadorias do estabelecimento produtor".

Que não há como impor-se à participação das distribuidoras nas despesas de propaganda, promoção e publicidade contratadas pela produtora a característica de acessoriadade, para os efeitos do IPI, porque inteiramente desvinculadas da operação de venda e compra dos produtos industrializados pela recorrente.

Que a referida co-participação não constitui sobrepreço, no sentido que a decisão recorrida quer a ela emprestar, a significar um subfaturamento dos produtos vendidos. Em verdade, gramaticalmente, sobre-preço significa o que se para "além do preço" e com preço, portanto, não se confunde. Nessa acepção, em termos de prática comercial, preço é a contraprestação de quem adquire coisa; sobre-preço é a vantagem pecuniária que se paga além do preço, a título de comissão ou qualquer vantagem, a isso equiparada, estranha à relação preço-coisa.

Que a circunstância de ser a prestação em causa calculada em função do montante das compras que as distribuidoras realizam apenas atende - e isso precípuamente - à necessidade de dar-se adequada proporção ao dispêndio, para que esta só ocorra na medida do interesse de cada distribuidora, segundo as vendas que realizem, "sem qualquer interferência na fixação de preços, mormente quando estes estão sob o controle do Governo", por razões que concernem aos altos interesses da economia nacional.

Que o PN-CST 341/71 define como despesas acessórias apenas os "gastos necessários à realização da operação" sujeita à incidência, "como sejam: frete, seguro, juros, despesas com carga, descarga, despacho, encargos portuários, e outras equiparadas. Gastos necessários à realização da operação".

Que o PN-CST 32/84, de seu lado, embora cuidando de hipótese e de incidência diversa, é expressivo ao afirmar que

segue-  
K

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

o "valor tributável do IPI define-se por um valor de operação (da mercadoria) FOB no qual se incluem todas as despesas acessórias ocorridas até estar toda a carga dentro de um veículo transportador".

Que o referido contrato configura o livre exercício de uma atividade empresarial, amplamente assegurado pelo direito objetivo, cuja licitude já foi reconhecida pelo MM Juiz da 1a. Vara da Seção Judiciária de S.Paulo, na ação que identifica. Nesse mesmo sentido, a decisão da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, já invocada na Impugnação.

Por fim, invoca e transcreve trechos dos Acórdãos decorrentes dos recursos que indica, os quais sustentam a sua tese.

É o relatório 



segue

## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº: 11.065 - 000.482/87-11

Acórdão nº: 201-64.572

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LINO DE AZEVEDO MESQUITA

A matéria já é conhecida deste Colegiado. Por ocasião do Recurso nº 78.843<sup>3</sup>, este Colegiado decidiu, à unanimidade, conforme Acórdão nº 201-64.504, que transcrevo:

"A recorrente, ao conceder a distribuição de seus produtos a empresas especializadas no ramo, ajustou, mediante contrato escrito, que a empresa distribuidora se obrigava a adquirir da recorrente determinadas quantidades mínimas de seus produtos, pagando segundo tabela estabelecida pelo Conselho Interministerial de Preços - CIP.

Ainda, pelo contrato de distribuição, com vistas a conversar os consumidores existentes dos produtos da recorrente, a serem revendidos pela distribuidora, e mesmo a ampliá-los, foi avencido entre a recorrente e a distribuidora a participação de ambas as contratantes nas despesas de propaganda, promoção e publicidade dos produtos em questão.

Em face disso, ajustaram as partes que a participação da distribuidora seria diretamente proporcional à receita que viesse a obter com a distribuição dos produtos da recorrente, pelo que foi estipulado que a distribuidora contribuiria para as despesas de propaganda, promoção e publicidade, a base de 2% sobre o preço de tabela de venda pelos varejistas dos produtos - cerveja e chopp - que adquirisse, pagável no momento e segundo as retiradas que fosse efetuando.

Dessa forma, o litígio cinge-se à indagação no sentido de se saber se os valores pagos pelas adquirentes dos produtos da recorrente nas condições indicadas constituem-se em despesas acessórias à operação de vendas desses produtos e, pois, submetidas ao império da norma disposta no § 1º do art. 63 do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23-12-82, verbis:

"Art. 63 - Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui valor tributável (Lei nº 4.502/64, art. 13).

.....  
segue-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

II - dos produtos nacionais o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

§ 1º - No preço da operação referido nos incisos I, alínea "b", e II, serão incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente, por espécie, na Nota Fiscal, atendidas, ainda as seguintes normas".

Despesas acessórias, ainda que não sendo parte essencial da operação, a esta se une e dela fazem parte. Portanto, despesas acessórias são aquelas, e tão-somente, necessárias à operação de venda dos produtos, isto é, são despesas referentes a operações realizadas pelo fabricante necessárias à entrega do produto ao adquirente, sem a realização das quais o produto não teria condições de sair do estabelecimento do contribuinte.

Assim sendo, as verbas em tela, seriam decorrentes de operações do processo de venda do produto ?

Ao nosso parecer não há como se entender que essas verbas decorrem de gastos pela saídas dos produtos do estabelecimento do fabricante. O fato delas terem como parâmetro o valor dos produtos no comércio varejista sobe as quantidades adquiridas, não as caracterizam como despesas decorrentes do processo de venda do produto, pois a tal equivaleria equiparar-se os valores de aluguéis recebidos de locatário que ocupasse em arrendamento imóvel de empresa industrial e deste houvesse sido ajustado em percentual do valor das vendas do locatário (prática hoje batante difundida).

Seriam, então, as verbas em questão despesas que caberiam ao fabricante do produto ?

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 ao fabricante, mas sem dúvida também dele se beneficia o distribuidor.

Ora, no caso, o vendedor dos produtos da recorrente de que cuidam os autos havia se comprometido a adquirir quantidades determinadas. É óbvio que se não fosse executada publicidade dos produtos de que se trata, os distribuidores-vendedores das mesmas pder-se-iam ver em situação de não cumprirem o avençado, sujeitando-se, dessas forma à rescisão contratual apontada, mesmo ao encerramento de suas atividades.

Como afirmei, sem dúvida que a publicidade além de atender ao desenvolvimento das vendas do distribuidor dos produtos atende também ao seu fabricante pela consolidação de sua marca no mercado.

segue-

Em assim sendo, as despesas de publicidade e promoção de que tratam os autos são inerentes, quer à atividades do fabricante, quer às revendedores-distribuidor, como o decidiu à unanimidade de seus membros o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuinte que reconhecer que as despesas de publicidade e promoção feita de forma institucional a 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.

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 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.

No processo resta provado que a publicidade e tela fora paga tanto pela recorrente, como pelas distribuidoras adquirentes das mercadorias, não ficando evidenciado, ainda que por indícios, que essas despesas constituíram em fatos simulados da operação.

Por fim, é de se indagar: se as despesas de publicidade e promoção em questão, em razão de ajuste, a invés de as adquirentes-distribuidoras entregarem as quantias, que lhe cabiam no rateio, diretamente recorrente (que as escrituras em conta própria individualizada) as entregassem, em pagamento, à empresa de publicidade que executa a publicidade conforme determinado pela recorrente, dir-se-ia que essas despesas eram acessórias da operação de venda? Mas parece óbvio que não haveria tal afirmação. Se assim é, qual diferença econômica entre essas duas modalidades de distribuidoras-adquirentes remunerarem publicidade e promoção que lhe interessa diretamente".

São essas, portanto, as razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 1988

Lino de Azevedo Mesquita