



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0710-012.586/80

CMPR

Sessão de 12 de novembro de 1984

ACORDAO N.º CSRF/02-0.149

Recurso n.º RP/201-0.149

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: COMPANHIA INDUSTRIAL FARMACÊUTICA

IUM - VALOR TRIBUTÁVEL - Desconto subordinado à ocorrência de evento futuro e incerto. Obrigação contratual de o comprador assumir encargos e despesas do vendedor, compensando-as com o produto do desconto recebido. Prática que conduz a indevida redução da base-de-cálculo do imposto, configurando infração às regras que regem a espécie. Convenção particular que não se sobrepõe ao interesse público inerente à matéria tributária. Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro FERNANDO NEVES DA SILVA.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNANDES - PRESIDENTE

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR-REPRESENTANTE
DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, TERESO DE JESUS TORRES, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0710-012.586/80

Recurso n.º: RP/201-0.149
Acórdão n.º: CSRF/02-0.149
Recorrente: FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo: COMPANHIA INDUSTRIAL FARMACÊUTICA

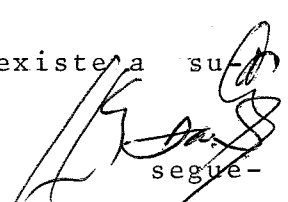
R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, pelo seu ilustrado Procurador-Representante junto à 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, recorre de decisão desse Colegiado consubstanciada no Acórdão n.º 61.711. No caso, decidiu a maioria dar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo em julgado cuja síntese está espelhada na seguinte ementa:

"IPI - VALOR TRIBUTÁVEL. Desconto sob condição só se caracteriza quando a efetividade da redução está subordinada a evento futuro e incerto. Se a diferença não foi cobrada ou recebida, nem há acordo que permita ao vendedor a sua exigência em qualquer circunstância, resta claro que a vinculação entre o desconto e sua contrapartida não é por vínculo de subordinação, elemento essencial ao conceito de condição. Dá-se provimento ao recurso.

Trata-se de procedimento fiscal em que o sujeito passivo foi autuado pelo fato de ter recebido produtos em cuja nota-fiscal foi consignado um desconto de 45% sobre o valor da venda. Entendeu o fisco que tal desconto, por estar condicionado a evento futuro e incerto, reduziu indevidamente o valor tributável e, não tendo feito a comunicação prevista no artigo 266 do RIPI / 79 (art. 169 do RIPI/72), ficou passível da aplicação da multa capitulada para o descumprimento dessa obrigação.

O recorrente sustenta que, na espécie, existe a su-


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

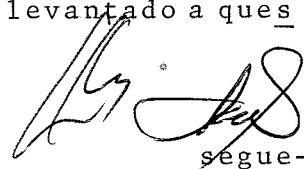
Acórdão CSRF/02-0.149

subordinação negada pela maioria. Nesse passo, afirma que, no contrato que se encontra nos autos, existe, de forma clara, uma condição subjacente. Assim, não vale afirmar, como fez a maioria, que o descumprimento meramente obriga ao pagamento de perda e danos , apurável em ação própria. Contrariamente a essa posição, entende que a rescisão do contrato, pelo descumprimento da cláusula relativa à publicidade, levará à exigência do valor correspondente aos descontos concedidos, visto como perdas e danos compreendem, stambém, o "dano emergente" (aqui identificado com os falados descon - tos).

Invocando o artigo 109 do CTN, vale-se, para argumen-
tar, de conceitos de "simulação" e "nulidade" contidos no Código Civil. Retorna, depois, ao CTN, artigo 118, articulando-o com os conceitos expostos no sentido de evidenciar que a simulação do ato jurídico não elide a definição legal do fato gerador.

Com o arrazoado de fls. 632/636, o sujeito passivo manifestou-se, em réplica ao libelo do recorrente. Diz, inicialmen-
te, que, restringindo-se a exigência apenas a multa, configurou-se, no caso, que a autuação decorreu de descumprimento de "simples obrigação acessória". Vale dizer que a infração imputada é de ordem essencialmente formal, pelo fato de não ter comunicado ao fabricante uma alegada irregularidade no desconto recebido. E só por isso dele se exige uma multa que monta a algumas centenas de milhões de cruzeiros.

Entende que a questão é complexa e de alta indagação, como se vê pela falta de unanimidade nas decisões dos colegiados fiscais. Invoca o princípio da boa-fé para afastamento da apena-ção, principalmente por ter agido da mesma forma durante largo tempo, sem que os agentes da Receita Federal tivessem levantado a questão.


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-o.149

Traz, ao final, à colação exemplos de decisões do Supremo Tribunal Federal para alicerçar sua tese pela exclusão da penalidade face à boa-fé com que agiu. Com elas fundamenta seu pedido de negativa de provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

O ponto principal da controvérsia - origem do dissí-
dio entre as partes - é a condicionalidade do desconto concedido
a um evento futuro e incerto.

A maioria do Conselho recorrido e o sujeito passivo
negam a existência de condição. Conforme se lê no voto vencedor,
o desconto opera dentro de uma relação de causalidade, ou seja,
configura mera contrapartida em transação comercial. Inexiste, no
caso - argumenta-se - relação de subordinação, essa, sim, identi-
ficadora de condição. Vale dizer, a espécie não é de subordina-
ção, portanto o negócio não está sujeito a evento futuro e incer-
to.

O entendimento é reforçado com a afirmação extraída
da linha de raciocínio exposta, segundo a qual "*A característica
que identifica a condição não é a relação de causalidade, mas a
de subordinação: a sujeição do negócio a evento futuro e incerto.
Desconto não é condicionado se não está subordinado a evento futu-
ro e incerto*". E remata: "*A subordinação é elemento essencial ao
conceito de condição*".

O apoio para o argumento é buscado, basicamente, no
teor de cláusulas contratuais, entendendo-se não existir uma que
indique, expressamente, o direito de o vendedor recuperar o valor
do desconto no caso de não implemento da condição.


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

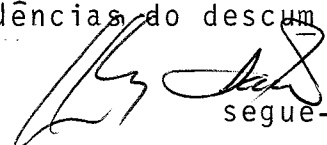
Não me parece que o argumento seja irretocável para afastar o elemento subordinação (a evento futuro e incerto), bem como a obrigação de restituir o valor do desconto. Que o evento previsto nos ajustes seja futuro é fato difícil de ser negado. Trata-se de *destinar ou aplicar* determinado percentual do desconto em despesas de propaganda e promoção e outras, devidamente discriminadas em cada contrato específico. Tudo, como se vê, constituindo eventos a ocorrerem em fase posterior, ou seja, eventos futuros.

Quanto à incerteza, também não me parece que possa ser posta em dúvida sua presença no ajuste. Os eventos em causa são compromissos ou obrigações contratuais, que podem ser desatendidos. A incerteza é circunstância a eles inerentes, tanto que, como em qualquer contrato da espécie, fez-se a previsão do descumprimento da obrigação. Assim é que, expressamente, se estipulou: "*Se qualquer das partes, a qualquer tempo, deixar de cumprir as condições...*"

Dessa forma, no meu entendimento, não há como afastar do objeto do compromisso (*destinar...*, *aplicar...*) a característica de ser um evento futuro e incerto.

Argumenta-se, entretanto, em favor da tese da defesa, que o descumprimento leva à rescisão do contrato, sem exigir a restituição do valor do desconto, que permanece concedido. Vejo aqui demasiada extensão na interpretação da cláusula. Isso porque nela está dito que a rescisão se fará sem prejuízo de *todos os demais direitos* que possa ter a outra parte. A existência dessa estipulação não autoriza chegar-se à mesma conclusão do ilustre relator, no Conselho recorrido, segundo a qual o descumprimento das obrigações assumidas, pelo contrato, gera diversos direitos mas não o de prejudicar a efetividade do desconto.

Tal conclusão, a meu ver, choca-se com os termos amplos em que estão postas, no contrato, as consequências do descumprimento.


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

É, pois, pelos próprios termos do contrato, base da argumentação da maioria, que entendo estarem os descontos em questão subordinados a um evento futuro e incerto. Por outro lado, a redação da cláusula de rescisão não exclui a hipótese de recuperação do desconto concedido.

Tais fatos, no meu entender, dão o indispensável respaldo legal às alegações do recorrente.

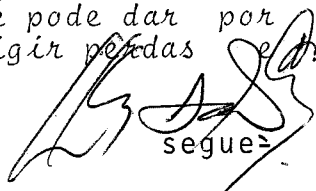
Nesse passo, parece-me oportuno referir-me a recente voto proferido, em caso da espécie, pelo Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, membro do Colegiado recorrido, que bem sintetizou o assunto, nestes termos:

"Verifica-se, pois, do avençado pela recorrente, que está caracterizado um diferimento de custos do fabricante para o adquirente, a serem compensadas com o vultoso desconto concedido pela recorrente (45%) sobre o valor das vendas, vale dizer, no caso, a recorrente, mediante ajuste contratual, atribuiu aos adquirentes de seus produtos os gastos a serem realizados com publicidade desses produtos. Em contrapartida a recorrente pela realização futura dessa publicidade concedeu os descontos necessários a absorver esses ônus".

Assim sendo, responsabilizando-se os adquirentes dos produtos em tela pelo custo de publicidade desses produtos, em contrapartida ao desconto recebido, este, sem dúvida, foradado sob aquela condição (condição potestativa).

...Sendo a realização da publicidade, por parte dos adquirentes, pois, acontecimento incerto, quanto à sua efetivação, e sendo o 'desconto concedido' em razão desse acontecimento, há, no caso, uma condição (art. 114 do Código Civil), vez que, o que distingue a condição é seu caráter de incerteza, acontecimento e futuro..."

...Pouco importa no caso que o 'desconto' tenha sido de logo efetivado, por ocasião do faturamento, antes mesmo do cumprimento da aludida avença, pois se houver o descumprimento por parte dos adquirentes na efetivação da publicidade, a recorrente pode dar por rescindido o contrato mencionado e exigir perdas e


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

danos, como decorre da cláusula transcrita". (Ac. nº 60.247).

Outra não é conclusão a que chegou o Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, no Acórdão nº 61. 353, do 2º C.C.

Vale aqui a referência, visto que ele aborda o assunto também pela ótica da figura jurídica do "abuso de forma", o que, de certo modo, foi aventado no recurso ora em exame. A referência à atual posição desse Conselho assume especial importância, visto que a defesa traz, a seu favor, voto por ele proferido em 1972, no qual a abordagem da matéria se fez por outro ângulo.

A apreciação da lide por esse ângulo é perfeitamente pertinente, visto que, estando em discussão a interpretação de termos contratuais, necessário se torna, no interesse da tributação (que é interesse público), examiná-los, não só pela aparência externa do seu texto, como pela intenção, não formalizada, expressamente, pelas partes, ou apresentada sob forma que oculte essa intenção.

Tal modo de analisar os fatos, nada tem a ver com inovação na lide. O fato entendido como ilícito fiscal é a redução indevida do valor tributável; esse é o fato em discussão, sem nenhuma alteração do que foi proposto na inicial. Analisá-lo por ângulos diversos, inclusive o do "abuso de forma", não implica mudar-se a definição do ilícito ou sua fundamentação legal, muito menos (mesmo porque impossível) agravar-se a exigência.

Ainda quanto ao voto do Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, reporto-me ao trecho em que comenta parecer normativo da administração tributária do Estado do Rio de Janeiro, que transcrevo:

"Posto o administrador tributário diante de tão evidente desvirtuamento de formas e categorias jurídicas, de que lançam mão alguns contribuintes na estruturação da lide, não se pode deixar de considerar a situação de fato, e não a de direito, para a solução da causa".

segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

estruturação formal de seus negócios, há que perguntar se teria ele - o administrador - de quedar-se inerte ante a intocabilidade da forma eleita por aqueles contribuintes para a consecução dos seus objetivos: menor pagamento ou pagamento de tributo diferido no tempo".

A indagação é respondida, adiante, com citação (fonte indicada) de pronunciamento do jurista JOSÉ EDUARDO MONTEIRO DE BARROS, no teor abaixo:

"Ao direito privado interessa o princípio da autonomia das vontades e ao direito tributário (como direito público) interessa o objetivo visado pelas partes, pelos interessados e prevalece o interesse público. Isso significa que (embora não de maneira absoluta, total) ele abstrai a forma dos atos, para se preocupar apenas com a sua substância. Adquire relevância especial a substância dos atos, muito mais do que sua própria forma. Em outras palavras: tem em mira mais a realidade econômica subjacente nas relações jurídicas, do que a forma léxica, verbal de explicitação ou exteriorização dos negócios, dos atos jurídicos, das transações".

Conclui, então que "é legítima a perscrutação da verdadeira natureza da atividade, da forma jurídica, quando ela se mostra atípica e inadequada à realidade econômica do negócio celebrado".

Há, ainda, um aspecto de fundamental importância a ser considerado, aspecto esse que ficou claramente espelhado no mencionado voto do Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA. O argumento está assentado no texto da Lei nº 4.502/64, ou melhor, no artigo 14 dessa lei, que trata do valor tributável. Omitidos, por irrelevantes, no caso, o caput e os incisos, temos o seguinte no parágrafo único:

"Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto, os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição".


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

Ora, casos há em que descontos, diferenças ou abatimentos concedidos, embora sob determinada condição, não estão subordinados à ocorrência de evento futuro ou incerto.

Portanto, ainda que para argumentar, os eventos discriminados no contrato não fossem futuros e incertos (e são), resta comprovado que os descontos foram concedidos sob a condição de que os adquirentes "aplicassem" parcelas desse desconto em despesas típicas dos custos do vendedor, a serem compensadas com o substancial desconto recebido. Vale dizer, na hipótese, ocorreu transferência de custos do fabricante para o adquirente, que, entretanto, não arcou com o ônus, face à transferência de recursos processada pela via do desconto.

É evidente que a lei não interfere na estratégia empresarial dos contribuintes que são livres para contratar com terceiros a transferência de ônus e vantagens, na forma que melhor convier a seus negócios. O que a lei não permite é que tais fatos venham a significar redução indevida no imposto a pagar, como ocorreu na hipótese.

Nos termos do transcrito dispositivo da Lei nº 4.502, de 1964, tais descontos, concedidos sob condição, incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto. Não podem, assim, sob qualquer pretexto ou forma jurídica, dele ser abatidos.

Aceitando a irregularidade, visto que não adotou as providências determinadas no artigo 266 do RIPI/79, o sujeito passivo não pode se eximir da responsabilidade que lhe foi imputada.

Há, ainda, importante aspecto a ser considerado.

No seu bem lançado voto, o Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA exemplifica situações em que, ainda que se possa alegar a inoccorrência de evento futuro e incerto, é defeso ao contri

segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

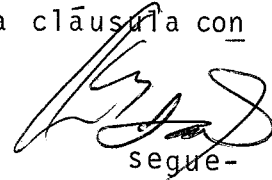
contribuinte, nos termos da lei, excluir do preço da operação, para efeito do cálculo do tributo, os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos. Assim, diz:

"Suponhamos que o 'contribuinte-fornecedor' fosse devedor de uma quantia ao 'adquirente-comprador' e lhe concedesse um abatimento, em quitação desse débito, na própria nota-fiscal. Ou então, que o 'contribuinte-fornecedor' fosse devedor ao adquirente, em razão de haver cobrado a maior na venda de outros produtos em data anterior, e, então, na nova venda fizesse uma diferença na própria nota-fiscal, correspondente a esse débito.

Essas diferenças ou abatimentos não estariam subordinados a um evento futuro e incerto. Isso é fora de dúvida. Mas teriam sido concedidos sob a condição de quitarem os débitos do fornecedor para com o comprador. Nem por isso, essas diferenças poderão ser excluídas do preço da operação para efeito de incidência do IPI".

O raciocínio é apoiado na doutrina, com citação do Mestre CLOVIS BEVILACQUA; em seu comentário ao artigo 114 do Código Civil, distingue as condições em *potestativas* que, por dependerem da vontade do titular, assemelham-se a verdadeiros encargos; e *causais*, para as quais a vontade das partes é irrelevante. O artigo 14 da Lei nº 4.502/64 cuida das duas espécies de condição. E no caso sob exame, trata-se de condição potestativa (encargo), visto que o titular do desconto poderá, ou não, dar-lhe o destino determinado pelo concedente.

Por tudo o que foi exposto, tenho que, no caso, houve concessão de desconto condicional. Isso porque, o que se verifica, de fato, é que o preço do produto foi decomposto em duas parcelas: uma correspondente ao valor da nota-fiscal, com o desconto, e outra referente ao encargo assumido pelo comprador; parcela essa que corresponde ao montante aproximado do desconto concedido na nota-fiscal e recuperado, indiretamente, através dos desembolsos com a publicidade e demais despesas que o adquirente viesse a efetuar para cumprimento do estabelecido na cláusula contratual que lhe impunha tais encargos.


segue-

Processo nº 0710-012.586/80

Acórdão nº CSRF/02-0.149

Dessa forma, como judiciosamente ressaltou o recorrente, a aceitação da sistemática adotada pelo sujeito passivo conduz a extremos de interpretação que implicam a redução da base-de cálculo do imposto a valor insignificante, mediante desconto de 60%, 70% etc., com o artifício de transferirem-se custos aos adquirentes, notadamente quando se tratar de produtos considerados supérfluos e, em consequência, sujeitos a alíquotas elevadas, como na espécie em julgamento.

Resumindo e concluindo:

- a) o desconto é condicional porque, nos termos do conceito contido no Código Civil, está subordinado a ocorrência de um evento futuro e incerto;
- b) trata-se, no caso, de condição potestativa não proibida pela lei brasileira, visto não estar subordinada ao arbítrio do concedente do desconto, mas, pelo contrário, é condição que depende da vontade do beneficiário, cuja inadimplência acarreta consequências, entre as quais o ressarcimento ao concedente mediante a via da ação de perdas e danos;
- c) os institutos de direito privado podem ser pesquisados para efeito de conhecimento de seu conteúdo, conceitos e formas, mas não para definição de efeitos tributários;
- d) o desconto é, ainda condicional porque assim o considera a norma inserta no artigo 14 da Lei nº 4.502/64, legislação matriz do imposto em questão;
- e) o conceito de condição contemplado no artigo 114 do Código Civil ajusta-se ao caso em exame e, ainda que, para argumentar, não se ajustasse, a hipótese estaria regida pela Lei nº 4.502/64 que tem prevalência de aplicação, face à autonomia do direito tributário.

Por todas essas razões, voto pelo provimento do recurso especial.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 1984

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS