



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0710/012.594/80

AMB

Sessão de 14 de maio de 1984

ACORDAO N.º CSRF/02-0.112

Recurso n.º RP/201-0.090

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: COMPANHIA INDUSTRIAL FARMACÊUTICA

IPI - VALOR TRIBUTÁVEL - Desconto subordinado à ocorrência de evento futuro e incerto. Obrigação contratual de o comprador assumir encargos e despesas próprias 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, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros FERNANDO NEVES DA SILVA e NEWTON PARANHOS.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 1984

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS - PRESIDENTE

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

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: HAMILTON DE SÃ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, EDWALDO REIS DA SILVA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0710-012.594/80

Recurso n.º: RP/201-0.090

Acórdão n.º: CSRF/02-0.112

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

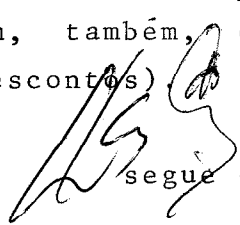
Sujeito Passivo: COMPANHIA INDUSTRIAL FARMACÊUTICA

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, pelo seu ilustrado Procurador-Representante junto ao 2º Conselho de Contribuintes, recorre de decisão desse Colegiado consubstanciada no Acórdão nº 60.507. 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."

O recorrente sustenta que, na espécie, existe a 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 perdas e danos, apurável em ação própria. Contrariamente a essa posição, entende que a publicidade, levará à exigência do valor correspondente aos descontos concedidos, visto como perdas e danos compreendem, também, o "dano emergente" (aqui identificado com os falados descontos)


segue -

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

Invocando o artigo 109 do CTN, vale-se, para argumentar, 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.

A fls. 54/55, contra-razões do sujeito passivo, nas quais, em síntese e substância, diz:

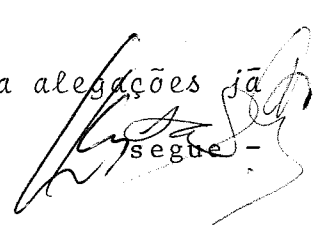
- o auto de infração contra ele lavrado decorreu de ação fiscal instaurada contra a empresa J.B. WILLIAMS MEDICAMENTOS E COSMÉTICOS LTDA., fabricante dos produtos, cujas condições de venda deram causa ao presente procedimento;
- por esse fato, existe íntima conexão entre os dois processos;
- como contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional, junta cópia das que foram apresentadas pela já mencionada J. B. WILLIAMS MEDICAMENTOS E COSMÉTICOS LTDA. no processo que lhe lhe diz respeito; as quais ratifica para efeito deste processo;
- requer o sobrestamento do feito até que esta Câmara Superior julgue o recurso interposto de interesse da fabricante/vendedora (RP/201-0.061).

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 ser condicionado a evento futuro e incerto, reduziu indevidamente o valor tributável e, não tendo o sujeito passivo (destinatário dos produtos) feito a comunicação prevista no artigo 266 do RIPI/79 (art. 169 do RIPI/72), ficou passível da aplicação da multa prevista para o descumprimento.

As razões trazidas pelo sujeito passivo, que como dito acima, são as mesmas apresentadas pelo fabricante/vendedor, estão expostas por cópia a fls. 57/65.

Diz, inicialmente, que o recorrente "repisa alegações já

segue -



Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

indevidamente levantadas e devidamente afastadas na fase que se poderia chamar de instrução do processo" e "...tenta levar a questão para o que talvez considere a 'teoria pura do Direito Tributário', ou as suas relações com o Direito Civil, deslocando, 'da venia' de forma impertinente, o eixo da controvérsia."

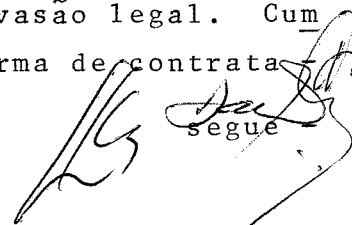
Contra as alegações do recorrente no sentido de que houve venda abaixo do preço corrente no mercado atacadista, aponta que esse simplesmente ignorou o resultado de diligência realizada na fase impugnatória, pela qual ficou provado que trabalhava com diversos distribuidores, alguns com relação de interdependência, mas que, para todos, o preço de venda dos produtos era o mesmo. Esse preço, por definição, era o preço corrente no mercado atacadista.

Passando ao tema da condicionalidade do desconto concedido, sustenta não estar o mesmo subordinado a evento futuro e incerto, podendo, portanto, ser excluído do valor base-de-cálculo. Cita, a propósito, trecho do voto vencedor, proferido pela Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, no acórdão recorrido, cuja síntese está espelhada na ementa transcrita no início deste relatório. Refere-se, ainda, a decisão do Conselho recorrido, que considerou necessário, para inclusão no preço do produto, que a nota-fiscal consignasse a condição.

Ataca, a seguir, a parte do recurso, na qual o recorrente adota uma linha de raciocínio baseado no que chamou de Direito Comum. Rebate o sujeito passivo os argumentos que levariam à conclusão de que realizara negócios simulados e afirma que "A redução do valor do tributo a pagar, desde que legal, é um direito de todo contribuinte (...) A evasão legal é uma constante no direito tributário, é um dos elementos formadores de sua dinâmica essencial."

Mas, no caso - diz - nem sequer houve evasão legal. Cumprido, apenas, a legislação de regência. E, na forma de contrata

segue

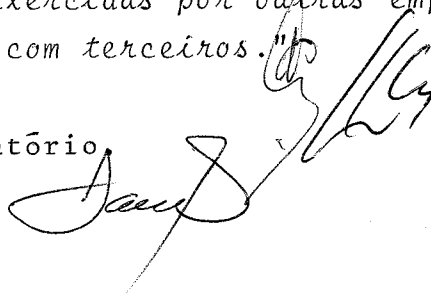


Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02.112

contratação adotada, "limitou seus ganhos exclusivamente à sua atividade industrial, deixando aos seus representantes ao mesmo tempo as vantagens e os custos de comercialização dos seus produtos junto aos varejistas e usuários finais. Ou, em outras palavras, lançou seus produtos no mercado atacadista por um valor talvez menor do que poderia lançar, tivesse ela própria Recorrída, chamado a si tarefas por vezes exercidas por outras empresas industriais e que preferiu contratar com terceiros."

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in dark ink, appearing to be 'Jauz' or similar, written over the text 'É o relatório.'

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/ 02-0.112

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

O ponto principal da controvérsia - origem do dissídio 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, identificadora de condição. Vale dizer, a espécie não é de subordinação, portanto o negócio não está sujeito a evento futuro e incerto.

O entendimento é reforçado com a afirmação extraída da linha de raciocínio exposto, segundo a qual "...não é condicionado o desconto quando ele não está subordinado do implemento da condição. No caso, o não implemento só gera a rescisão do contrato ou a postulação judicial por perdas e danos, como se pode ver no contrato. Mesmo a invocação de perdas e danos, conforme doutrina e jurisprudência, depende da prova de dano ou perda efetiva em tratando-se de promoção, dependeria de efetiva perda de mercado, cingindo-se a indenização ao valor desta. Em nenhum passo se vislumbra aí o direito de cobrar diferença entre o preço para consumidor e o preço contratado para distribuidor."

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.

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

segue -

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

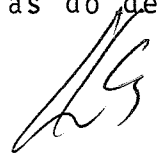
de *destinar* ou *aplicar* determinado percentual (ora calculado sobre o próprio desconto, ora sobre vendas) em *propaganda*, *publicidade*, *promoção*, *manutenção de corpo de demonstradoras*, *promotoras e supervisoras*, *confeções de balcões*, *cartazes*, *despesas de agências*, *fretes* e outras, devidamente discriminadas em cada contrato específico. Todos, como se vê, 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 descumprimen-
to.


segue -

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02.0.112

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.

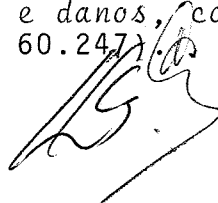
Nesse passo, parece-me oportuno referir-me a recente voto proferido, em caso da espécie, pelo Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, membro do Colegiado recorrido, que bem sintetizou o assunto, nestes termos:

"Verifica-se, pois, do avençado pela recorrente, que está caracterizado um diferimento de custos do fabricante para o adquirente, a serem compensados 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, fora dado 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 des cumprimento por parte dos adquirentes na efetivação da publicidade, a recorrente pode dar por rescindido o contrato mencionado e exigir perdas e danos, como decorre da cláusula transcrita." (Ac. nº 60.247).



Segue -

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02.0.112

Outra não é conclusão a que chegou o Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, no Acórdão nº 61.353, do 2º C.C.

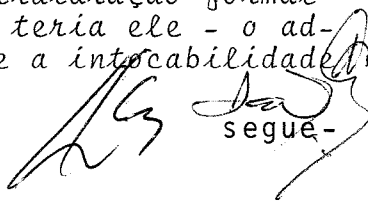
Vale aqui a referência, visto que ele aborda o assunto também pela ótica da figura jurídica do "abuso de forma", o que, de certo modo, foi aventado no recurso ora em exame. A referência à atual posição desse Conselheiro assume especial importância, visto que a defesa traz, a seu favor, voto por ele proferido 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, como alega o fabricante/vendedor nas razões que foram adotadas pelo sujeito passivo. 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 formal de seus negócios, há que perguntar se teria ele - o administrador - de quedar-se inerte ante a intocabilidade"


segue-

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

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:

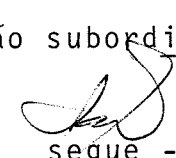
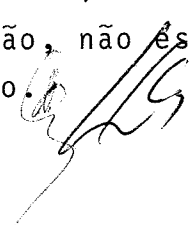
"Ao direito privado interessa o princípio da autonomia das vantagens e ao direito tributário (como direito público) interessa o objetivo visado pelas partes, pelos interessados e prevalece o interesse público. Isso significa que (embora não de maneira absoluta, total) ele abstrai a forma dos atos, para 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 lexical, verbal de explicitação ou exteriorização dos negócios, dos atos jurídicos, das transações."

Conclui, então que "é legítima a perscrutação da verdadeira natureza da atividade, de forma jurídica, quando ela se mostre 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."

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



segue -

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

a/ 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.

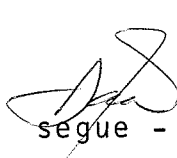
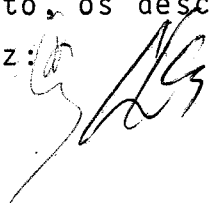
É evidente que a lei não interfere na estratégia empresarial dos contribuintes que são livres para contratar com terceiros a transferência de ônus e vantagens, na forma que melhor convier a seus negócios. No caso, o vendedor declara que limitou seus ganhos à atividade industrial e deixou aos seus representantes as vantagens da comercialização. 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 173 do RIPI/79, o sujeito passivo não pode se eximir da responsabilidade que lhe foi imputada.

Hã, 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 inocorrência de evento futuro e incerto, é defeso ao contribuinte, nos termos da lei, excluir do preço da operação, para efeito do cálculo do tributo, os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos. Assim, diz:



segue -

Processo nº 0710-012.594/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

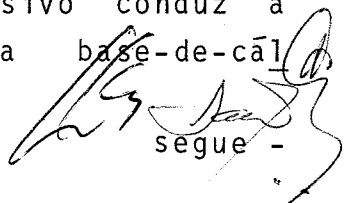
"Suponhamos que o 'contribuinte-fornecedor' fosse devedor de uma certa quantia ao 'adquirente-comprador' e lhe concedesse um abatimento, em quitação desse débito, na própria nota-fiscal. Ou então, que o 'contribuinte-fornecedor' fosse devedor ao adquirente, em razão de haver cobrado a maior na venda 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, que, ao comentar o Código Civil (art. 114), distingue as condições em *potestativas* que, por depender da vontade do titular, assemelham-se a verdadeiros encargos, *causaes*, 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.

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.



segue -

Processo nº 0710-012.562/80

Acórdão nº CSRF/02-0.112

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.

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

Sala das Sessões, em 14 de maio de 1984

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS