



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
Processo N.º 0768-055.178/80

AMB

Sessão de 08 de fevereiro de 1984

ACORDAO N.º CSRF/02-0.088

Recurso n.º RP/201-0.073

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido o SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: DIMED-DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

*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 08 de fevereiro de 1984

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - 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, EDWALDO REIS DA SILVA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
Processo N.º 0768-055.178/80

Recurso n.º: RP/201-0.073

Acórdão n.º: CSRF/02-0.088

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: DIMED-DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

**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 60.410. 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 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, também, o "dano emergente" (aqui identificado com os falados descontos).

*LS*  
segue -

Processo nº 0768-055.178/80

Acórdão nº CSRF/02-0.088

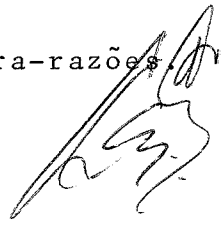
Invocando o artigo 109 do CTN, vale-se, para argumentar, de conceitos de "simulação" e "nulidade" contidos no Código Civil. Retorna, depois, ao CTN, artigo 118, articulando-o com os conceitos expostos no sentido de evidenciar que a simulação do ato jurídico não elide a definição legal do fato gerador.

Acrescenta que, na espécie, podem ser distinguidos, com clareza, a intenção empírica de reduzir o valor tributável para menos 45% e a intenção jurídica de enquadrar o negócio jurídico dentro da categoria desconto incondicionado.

Esses argumentos vêm apoiados em citação de tributaristas como ALIOMAR BALEEIRO e HECTOR VILLEGAS, concluindo ser essa a verdadeira ótica pela qual o caso em exame deve ser analisado.

O sujeito passivo não apresentou contra-razões.

É o relatório.



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 houve no caso desconto condicionado. Trata-se de preço do fabricante para o distribuidor e, no contrato entre ambos firmado, consta cláusula que obriga o distribuidor a assumir despesas de promoção dos produtos, em montante proporcionalmente fixado. Essa promoção diz interesse tanto do produtor como do distribuidor, incabível imputar àquele interesse exclusivo."

Quanto às conseqüências do inadimplemento, diz que esse "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 e, tratando-se de promoção, dependeria de efetiva perda de mercado, cingindo-se a indenização do valor desta. Em nenhum passo se vislumbra aí o direito de cobrar a diferença entre o preço para consumidor e o preço contratado para distribuidor."

Foi essa, exatamente, a tese esposada no recurso voluntário (fls. 57/62).

  
segue -

O apoio para o argumento é buscado, basicamente, no teor de cláusulas contratuais, entendendo-se não existir uma que indique, expressamente, a subordinação da condição a um evento futuro e incerto.

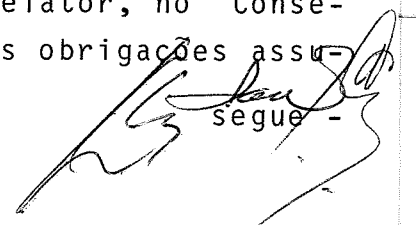
Não me parece que o argumento seja irretocável. Que o evento previsto nos ajustes seja futuro é fato difícil de ser negado. Trata-se de *destinar* ou *aplicar* determinado percentual (ora calculado sobre o próprio desconto, ora sobre vendas) em *propaganda*, *publicidade*, *promoção*, *manutenção de corpo de demonstradoras*, *promotoras e supervisoras*, *confeccções 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 assu-

segue -



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.

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, fato que dá 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 descumprimento por parte dos adquirentes na efetivação da*

*segue -*

*publicidade, a recorrente pode dar por rescindido o contrato mencionado a exigir perdas e 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 apreciação da lide por esse ângulo é perfeitamente pertinente, visto que, estando em discussão a interpretação de termos contratuais, necessários 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, contém-se, perfeitamente, nos termos da discussão da lide. O fato entendido como ilícito fiscal é a redução indevida do valor tributável e esse é o fato em discussão, sem nenhuma alteração do que foi proposto na inicial. Analisá-lo por ângulos diversos, inclusive o da simulação, implica, apenas, ampliar o campo da argumentação sem modificar a definição do ilícito ou sua fundamentação legal.

Nesse passo, considerando o voto do Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, reporto-me ao trecho 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 da forma eleita por aqueles contribuintes para a con-*

*segue -*

*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."*

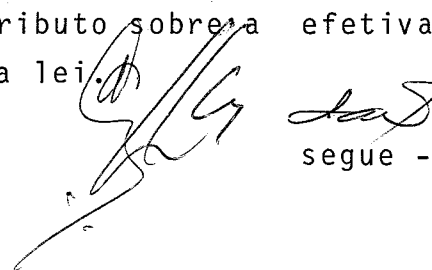
Conclui, então que *"é legítima a perscrutação da verdadeira natureza da atividade, de forma jurídica, quando ela se mostra atípica e inadequada à realidade econômica do negócio celebrado."*

Em contra-razões no processo em que é parte (Processo 0710-012.579/80 Recurso RP/201-0.064), o fabricante-vendedor (LARANÇE PERFUMES LTDA.) disse que, no seu caso, não existe atipicidade na forma jurídica adotada. Textual:

*"Ninguém poderá dizer que um fabricante de produtos sujeitos ao IPI que os comercialize através de Contratos de Distribuição, com a concessão de descontos, esteja utilizando uma forma jurídica, anormal, atípica ou distorcida: (e citando AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO):*

*'Pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios, de modo a pagar menos tributo. Nada o impede desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico.'*

Conclui entendendo que pagou o tributo sobre a efetiva contraprestação da venda, com atendimento da lei.

  
segue -



Ora, não se disse ser atípico que o fabricante comercialize seus produtos através de contratos de distribuição, com concessão de descontos. Mas, sim, que tais descontos foram concedidos de tal forma e sob tais condições que significaram indevida redução do valor tributável, com repercussão negativa na apuração do imposto devido.

Quanto ao que disse ser prática normal no ramo de seus produtos (concessão de descontos elevados), não vi a afirmação devidamente demonstrada nos autos. Não considero válida a referência à resolução do CIP, anexa ao recurso, eis que essa trata de produto diverso do fabricado e vendido, não havendo porque tomá-la para exemplo. Veja-se, ainda, que o percentual de desconto autorizado na norma é inferior ao concedido pelo contribuinte.

Hã, 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.

Portanto, ainda que, para argumentar, os eventos discriminados no contrato não fossem futuros e incertos, 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 re-

segue -

Processo nº 0768-055.178/80

Acórdão nº CSRF/02-0.088

recebido. Vale dizer, na hipótese, ocorreu diferimento de custos do fabricante para o adquirente, que, entretanto, não arcou com o ônus, face à transferência de recursos processada pela via do desconto.

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.

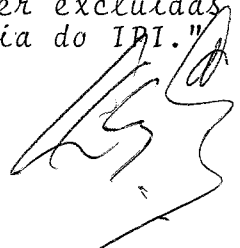
O sujeito passivo aceitou a irregularidade e omitiu-se na adoção das providências determinadas no artigo 173 do atual regulamento (art. 266 do RIPI/79). Não pode, por isso, eximir-se da responsabilidade que lhe foi imputada.

Finalmente.

No seu bem lançado voto, o Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA exemplifica situações em que, ainda que se possa alegar a incorrência 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:

*"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 o comprador. Nem por isso, essas diferenças poderão ser excluídas do preço da operação para efeito de incidência do IPI."*

 segue

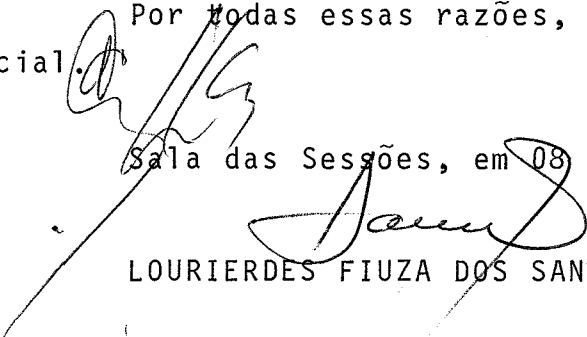
O raciocínio é apoiado na doutrina, com citação do Mestre CLOVIS BEVILACQUA, que, ao comentar o Código Civil (art. 114), distingue as condições em *potestativas* que, por depender da vontade do titular, assemelham-se a verdadeiros *encargos*, e *causais*, para as quais a vontade das partes é irrelevante. 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.

Portanto, o que, de fato, ocorreu na prática foi que o preço do produto foi decomposto em duas parcelas: uma correspondente ao valor da nota-fiscal, com o desconto, e outra referente ao montante aproximado do desconto concedido na nota-fiscal e recuperado, indiretamente, através dos desembolsos com a propaganda e demais despesas atribuídas ao adquirente para cumprimento do estabelecido na cláusula contratual onde são impostos tais encargos. Mas a lei não permite que esses encargos, afinal, venham a ser suportados pelo Erário, mediante o mecanismo ajustado entre as partes.

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 a valor insignificante, mediante descontos 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 ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 08 de fevereiro de 1984

  
LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS