



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo N.º 0768-055.370/80

AMB

Sessão de 02 de agosto de 1984

ACORDÃO N.º CSRF/02-0.115

Recurso n.º RP/201-0.133

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Sujeito Passivo: CASA ANGLO BRASILEIRA S.A.

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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro FERNANDO NEVES DA SILVA.

Sala das Sessões, em 02 de agosto 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, TERESO DE JESUS TORRES, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0768-055.370/80

Recurso n.º: RP/201-0.133
Acórdão n.º: CSRF/02-0.115
Recorrente: FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo: CASA ANGLO BRASILEIRA S.A.

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 61.758. 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. Recurso provido.

Trata-se de procedimento fiscal em que o sujeito passivo foi autuado pelo fato de ter recebido produto 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 (adquirente 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.

O recorrente sustenta que, na espécie, existe a subordinação negada pela maioria. Nesse passo, afirma que, no contrato que

segue -

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

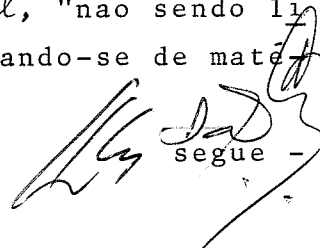
se encontra nos autos, existe, de forma clara, uma condição subjacente. Assim, não vale afirmar, como fez a maioria, que o descumprimento meramente obriga ao pagamento de perdas e danos, apuráveis em ação própria. Contrariamente a essa posição, entende que a rescisão do contrato, pelo descumprimento 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).

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 distinguidas, com clareza, a intenção 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 manifestou-se em contra-razões a fls. 151/152. Diz, preliminarmente, que o recurso especial "não tem a menor possibilidade jurídica de vingar". Isso porque não atende aos pressupostos para admissibilidade postos nos incisos I e II do artigo 4º da Portaria MF nº 434/79 (Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais). Assim, afirma que, ao revés, a Fazenda Nacional limita-se a tecer considerações doutrinárias em torno da SIMULAÇÃO, matéria esta que não foi sequer aflowerada nas etapas anteriores e que por caracterizar uma 'circunstância AGRAVANTE' só poderia ser suscitada ao início do procedimento fiscal, "não sendo lícito ao Fisco arguí-la nesta fase processual. Tratando-se de matéria


segue -

Processo nº 0768-055.370/80

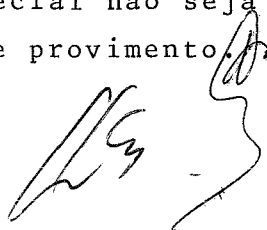
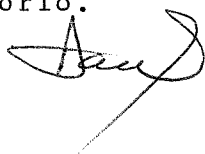
Acórdão nº CSRF/02-0.115

matéria *não prē-questionada*, não pode, portanto, ser apreciada face ao contido no § 1º do artigo 4º do regimento antes referido.

E acrescenta que, além de incabível, pelas razões apontadas, o recurso não deve ser provido, igualmente, no mérito, visto que as razões doutrinárias, vagas no seu entender, expendidas em torno de matéria não pré-questionada, mostram-se insuficientes para abalar os fundamentos do acórdão recorrido, que está "*solidamente apoiado na lei e na prova dos autos.*"

Pede, no final, que o apelo especial não seja conhecido ou, se dele a Câmara conhecer, que lhe negue provimento.

É o relatório.



Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

Não acolho as preliminares.

A primeira, porque vejo evidente nas razões do recurso especial clara manifestação do recorrente à contrariedade da decisão face à legislação de regência do tributo. Não há outra forma de entender seu inconformismo com a posição da maioria, que não admitiu a existência da condição no negócio praticado pelas partes, contrariando disposição expressa na lei, bem como contrariou a evidência da prova constituída pelo contrato anexado aos autos (prova material), onde a condição está expressa. A referência, no recurso, é taxativa: *"Existe, de maneira clara, uma condição subjacente no contrato que se encontra nos autos."*

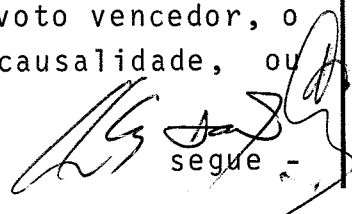
A segunda, porque o desenvolvimento dos argumentos expostos pela Fazenda não pode ser tomado como discussão de matéria não-prequestionada. Isso porque visou, tão-somente, a rebater alegações que defendiam a validade de disposições contratuais (ajuste entre particulares) quando opostas a disposições da legislação fiscal. Por essa via, a lide não foi inovada e, muito menos, teve por objetivo agravar a exigência, pretensão, de resto, inviável nesta fase processual.

No mérito.

Gira a controvérsia em torno de saber-se se o desconto a que se referem os autos é, ou não, condicional e, portanto, se poderia, ou não, ser excluído da base-de-cálculo do imposto.

A maioria do Conselho recorrido e o sujeito passivo negam a existência de condição.

Para o Colegiado, conforme se lê no voto vencedor, o desconto em causa opera dentro de uma relação de causalidade, ou


segue -

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

seja, configura mera contrapartida em transação comercial. No caso, inexistente relação de subordinação, o que faz com que essa contrapartida não se identifique com a figura da condição. Ora -completa- se não há subordinação, o negócio não está vinculado a um evento futuro e incerto. É a sua conclusão.

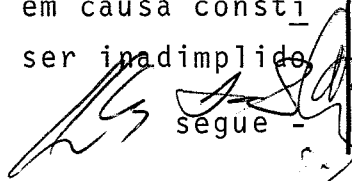
O entendimento é reforçado com a afirmação extraída da linha de raciocínio exposta, segundo a qual "...se o desconto permanece concedido e não recuperado ou recuperável no caso de inocorrência do evento a que se vincula, é que não estava subordina-do à sua ocorrência, vale dizer, o vínculo não era de subordina-ção, ou melhor, não era desconto sob condição."

É essa, exatamente, a tese esposada pelo sujeito pas-sivo, conforme alegações expendidas em fase anterior do processo (v. fls. 125).

O argumento do sujeito passivo e da maioria firmar-se, basicamente, no teor das cláusulas contratuais, entendendo, ambos, não existir uma que indique, expressamente, a subordinação da condição a um evento futuro e incerto, ou seja "que permita a cobrança do valor dos descontos na hipótese de culpa do distribuidor ou em qualquer outra hipótese." (voto vencedor).

Não me parece que os argumentos apresentados para de-fesa da tese sejam irretocáveis. Que o evento previsto nos ajus-tes seja futuro é fato difícil de ser negado. Trata-se de "aplicar" determinado percentual calculado sobre o próprio desconto em propaganda e promoção, conjunta dos produtos da fabricante/vende-dora, conforme discriminação no contrato específico. É, como se vê, evento a ocorrer em fase posterior à venda, vale dizer EVENTO FUTURO.

Quanto à incerteza, também não me parece que possa ser posta em dúvida sua presença no ajuste. O evento em causa consti-tui compromisso ou obrigação contratual, que pode ser inadimplido,


segue -

Processo nº 0768-055.370/80

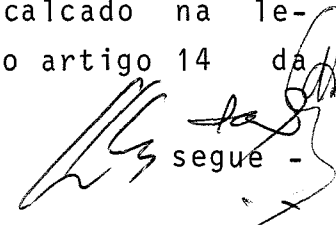
Acórdão nº CSRF/02-0.115

A incerteza é, pois, circunstância a ele inerente, 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...*" Logo, no meu entendimento, a incerteza não pode ser afastada, de plano.

Argumenta-se, entretanto, em favor da tese da defesa, que o descumprimento leva à rescisão do contrato, sem exigência de restituição 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 cláusula não socorre, a meu ver, a afirmação peremptória de que, na hipótese sob exame, "*o descumprimento das obrigações assumidas, pelo contrato, gera diversos direitos, mas não o de prejudicar a efetividade do desconto*." (cfr. voto vencedor). Não entendo suficiente a mera inexistência de cláusula específica prevendo essa situação, eis que não é da índole desse tipo de ajuste a estipulação expressa de fato que denuncie a natureza condicional do desconto. Salvo se fosse a intenção das partes observar o que determina a lei e, por consequência, incluir o valor do desconto na base-de-cálculo do imposto.

Mas, apenas para efeito de argumentação, a hipótese comporta apreciação por outro ângulo. Pelo que foi visto nos autos, e confirmado pelas partes, as estipulações do contrato levam a que custos do vendedor sejam transferidos para o adquirente. O fato enseja referência à declaração de voto do Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, membro do Colegiado recorrido, apresentada no julgamento de feito, semelhante na qual analisou, com propriedade a matéria em lide.

O raciocínio então desenvolvido está calcado na legislação básica do IPI, ou mais especificamente no artigo 14 da


segue -

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

Lei número 4.502/64 e, ainda, apoiado na doutrina, com citação do Mestre CLÓVIS BEVILACQUA. Reproduz, a propósito, comentário ao artigo 114 do Código Civil, onde distingue entre condições POTESTATIVAS que, por depender da vontade do titular, assemelham-se a verdadeiros ENCARGOS, e condições CAUSAIS, para as quais a vontade das partes é irrelevante. Articula, então, o texto referido com o do parágrafo único do artigo 14, antes citado, verbis:

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

e argumenta:

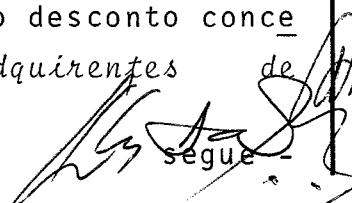
"De logo se verifica que o § único do art. 14 da Lei nº 4.502/64, transcrito, não restringe às condições causas a norma por ele tratada."

Tenho, portanto, que os descontos, diferenças ou abatimentos que correspondam a um encargo do adquirente são descontos concedidos sob condição, no sentido lato, pouco importando que a diferença, desconto ou encargo seja desde logo efetivada." (Acórdão nº 62.247)

Entendo, como o Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, que o parágrafo único do já mencionado artigo 14 cuida das duas espécies de condição. E, no caso sob exame, trata-se de CONDIÇÃO POTESTATIVA, nos termos definidos por CLÓVIS, visto que a mesma se reveste, indubitavelmente, do caráter de verdadeiro encargo cuja efetivação depende da vontade do titular (adquirente, na hipótese). O que, reforçando a idéia da incerteza do evento, significa dizer que o titular do direito ao desconto poderá, ou não, dar-lhe o destino determinado pelo concedente.

Desenvolvendo a argumentação exposta no voto antes citado, o Conselheiro diz que, pelo exame dos termos do contrato, está caracterizada uma transferência de custos do fabricante para o adquirente, custos esses a serem compensados com o desconto concedido. Ou seja, o sujeito passivo "atribuiu aos adquirentes de

segue



Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

seus produtos os gastos a serem realizados com a publicidade desses produtos. Em contrapartida (...) pela realização futura dessa publicidade concedeu os descontos necessários a absorver esses ônus." Fica, portanto, patente a existência da condição (e condição potestativa).

Ainda, aceitando, para efeito de argumentação, as colocações da maioria no sentido de interpretar, restritivamente, o contido no artigo 114 do Código Civil, o Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA demonstra, com exemplo, situações em que, embora não evidente o caráter de incerteza e de futuridade, a condição está exteriorizada, nos termos do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, que não admite, nessas hipóteses, a exclusão da base-de-cálculo dos descontos, diferenças e abatimentos assim concedidos.

A propósito dos efeitos que se procura extrair do artigo 114, citado, é oportuno invocar o artigo 109 do CTN, que diz:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

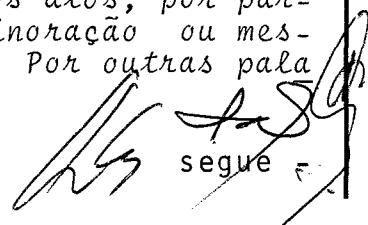
Comentando o dispositivo, leciona BALEEIRO:

"O artigo 109 pretende fornecer em forma geral e sintética a diretriz para extremar-se a fronteira entre o Direito Privado e o Tributário, RESGUARDANDO A AUTONOMIA DESTA. (destaquei)

.....

Mas o Direito Tributário, reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário.

O problema tem especial relevo quanto à escolha dos institutos e, sobretudo, à forma dos atos, por parte dos contribuintes, em busca de minoração ou mesmo eliminação dos gravames fiscais. Por outras pala

 segue

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02.0.115

palavras, se a lei decreta o tributo, visando a certa manifestação da capacidade econômica, como p. ex., a aquisição de imóvel, é lícito ao contribuinte substituir a escritura de compra e venda por uma procuração irrevogável em causa própria, ou por um contrato de locação por prazo longuíssimo e quitação prévia, para fugir ao imposto de transmissão inter vivos? Ou substituir hipoteca pela cláusula de retrovenda, caso a primeira seja duramente tributada?

Alguns escritores, a exemplo de G. JÉZE, responderam pela afirmativa, como já referimos. O DIREITO FISCAL PODE DAR-LHES, ENTRETANTO, CONSEQUÊNCIAS OUTRAS." (destaquei)

(DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO - Forense - 9ª ed. 1980)

Deflui, portanto, do citado artigo 109 que o CTN admite a pesquisa de institutos de direito privado para os fins que especifica, sem que, contudo, a autonomia do direito fiscal venha a ser vulnerada. Em outras palavras, e no caso presente, embora seja admitido buscar-se os conceitos do instituto da condição nem por isso poder-se-ã usá-los como camisa de força para sujeição do direito tributário às formas adotadas pelas partes.

No caso, como visto, o artigo 14 da Lei nº 4.502/64, ao referir-se a condição, abriga as duas espécies catalogadas por CLÓVIS. Ou seja, abriga a espécie CONDIÇÃO POTESTATIVA, que se assemelha a encargos, que é o tipo que se discute nos autos.

O comentário ajusta-se, também, aos argumentos expendidos pelo Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, no voto que consubstanciou o Acórdão nº 61.353, do 2ºCC, versando sobre a mesma matéria. A referência é oportuna porque ele, além de tratar a matéria pelo lado da condicionalidade do desconto, abordou-a, igualmente, pela ótica da figura jurídica do "abuso de forma", o que, de certo modo, foi aventado pela Fazenda Nacional no recurso ora em exame.

A apreciação da lide por esse ângulo é absolutamente

segue -

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

pertinente, visto que, estando em discussão a interpretação de cláusulas contratuais, necessário se torna, no interesse da tributação (que é interesse público), examiná-las, não só pela aparência externa do seu texto, como pela intenção das partes, não formalizada expressamente ou apresentada sob forma que oculta essa intenção.

Tal modo de analisar os fatos nada tem a ver com introdução de modificações no feito, como argui o sujeito passivo. O fato entendido e julgado como ilícito fiscal é a redução indevida do valor tributável. Esse fato não foi alterado, não valendo como argumento contrário a análise feita por ângulos diversos, inclusive o da simulação.

Ainda quanto ao voto do Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, reporto-me a texto que foi buscar em lide discutida no âmbito da administração tributária do Estado do Rio de Janeiro, onde é posta a seguinte questão:

"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 consecução dos seus objetivos: menor pagamento ou pagamento de tributo diferido no tempo."

O raciocínio é desenvolvido com invocação de pronunciamento do jurista JOSÉ EDUARDO MONTEIRO DE BARROS nos seguintes termos:

"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 rele


segue

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.115

relevância especial a substância dos atos, muito mais do que a sua própria forma. Em outras palavras: tem em mira mais a realidade econômica subjacente nas relações jurídicas, do que a forma lēxica, verbal, dos atos jurídicos, das transações."

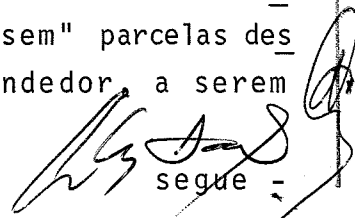
Ao final, chega à conclusão de que "é legítima a perscrutação da verdadeira natureza da atividade, de forma jurídica quando ela se mostre atípica e inadequada à realidade econômica do negócio celebrado."

Outra não é a situação que se vê no presente feito. E, portanto, não pode deixar de ser questionada a forma aparente das cláusulas contratuais vis-a-vis com "a realidade econômica subjacente."

É evidente que ao industrial é lícito reduzir sua margem de ganho, se isso melhor convém à sua estratégia empresarial. Da mesma forma nada obsta a que transfira ao adquirente, ou reparta com ele, custos que lhe são próprios. Hã, porém, não perder de vista tratar-se de ajuste entre particulares que não pode repercutir na área tributária. Por essa razão, é defeso às partes compensar ônus e vantagens pela via da redução do imposto a pagar. Impertinente, pois, cogitar-se de prática comercial, como alega o vendedor, quando se está frente a uma infração fiscal.

O Fisco não interfere (nem pode) na economia interna das empresas para ditar normas quanto ao modo pelo qual ajustam suas relações comerciais. Cabe-lhe, contudo, em defesa do Erário, zelar pelo direito que lhe assiste de receber o que for devido.

Por tudo o que foi exposto, tenho que, no caso, houve concessão de desconto condicional. E, ainda que, apenas 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 adquirente "aplicassem" parcelas desses descontos em despesas típicas dos custos do vendedor, a serem



segue -

Processo nº 0768-055.370/80

Acórdão nº CSRF/02-0.0115

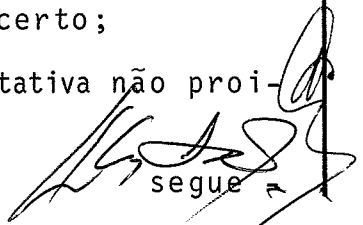
compensadas com o substancial desconto recebido. Vale dizer, na hipótese, ocorreu transferência de custos do fabricante para o adquirente, deixando aquele de arcar com o ônus, face à transferência de recursos processada pela via do desconto.

Conseqüentemente, 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 do imposto 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 conseqüência, sujeitos a alíquota elevadas, como na espécie em julgamento.

Resumindo e concluindo:

- a) a Fazenda Nacional não inovou na lide, mantendo-se na discussão do fato descrito na inicial: concessão de desconto condicional que repercutiu na determinação do valor tributável, reduzindo-o. Não considero modificação dos termos propostos a abordagem da matéria por linhas diversas de raciocínio, inclusive para contestar argumentos de defesa trazidos pelo sujeito passivo;
- b) o desconto é condicional porque, nos termos do conceito contido no Código Civil, está subordinado à ocorrência de um evento futuro e incerto;
- c) trata-se, no caso, de condição potestativa não proi-


segue

Processo nº 0768-055.370/80

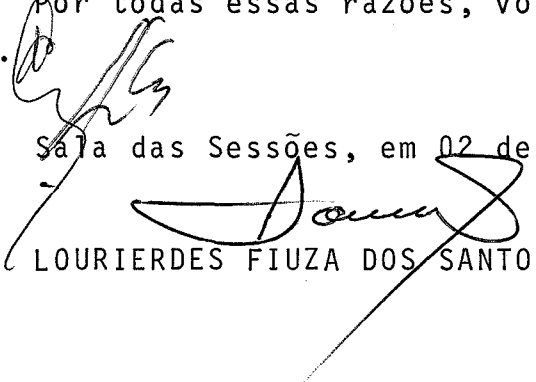
Acórdão nº CSRF/02-0.115

proibida pela lei brasileira, visto não estar subordinada ao arbítrio do concedente do desconto, mas, pelo contrário, depender da vontade do seu titular (beneficiário), cuja inadimplência acarreta consequências, entre as quais o ressarcimento ao concedente mediante a via (não descartada) da ação de perdas e danos;

- d) os institutos de direito privado podem ser pesquisados para efeito de conhecimento de seu conteúdo, com seus meios e formas, mas não para definição de efeitos tributários;
- e) o desconto é, ainda, condicional porque assim o considera a norma inserta no artigo 14, parágrafo único, da Lei nº 4.502/64, legislação matriz do imposto em questão;
- f) 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 02 de agosto de 1984


LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS