



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0768-055.371/80

AMB

Sessão de 08 de fevereiro de 1984

ACORDAO N.º CSRF/02-0.089

Recurso n.º RP/201-0.081

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido o SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: E. SIMONETTI & CIA. 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 0768-055.371/80

Recurso n.º: RP/201-0.081

Acórdão n.º: CSRF/02-0.089

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: E. SIMONETTI & CIA. 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 60.536. 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). Con

segue -

Processo nº 0768-055.371/80

Acórdão nº CSRF/02-0.089

Conclui, então, que há, realmente, uma condição.

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. 75/76, 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 e flagrante 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 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.

Diz o sujeito passivo que a presente ação fiscal "resultou direta e imediatamente do Auto de Infração lavrado contra o fabricante, J.B. WILLIAMS MEDICAMENTOS E COSMÉTICOS LTDA., e que veio a constituir o Proc. 0710-012.562/80..." Na verdade, pelo que se vê do documento de fls. 04 (cópia de auto de infração), este procedimento decorre do que foi instaurado contra LARANCE PERFUMES LTDA., Proc. nº 0710-012.579/80.

Entretanto, como se trata de matéria idêntica e o sujeito passivo, expressamente adota e ratifica as razões apresentadas, embora relativas a outra empresa, passo a considerá-las neste julgamento.

segue -

Processo nº 0768-055.371/80

Acórdão nº CSRF/02-0.089

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. 78/86.

Diz, inicialmente, que o recorrente *"repisa alegações já 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, 'data 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

segue -

Processo nº 0768-055.371/80

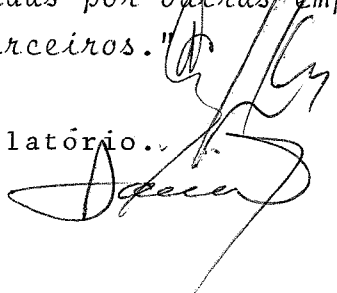
Acórdão nº CSRF/02-0.089

necessário, para inclusão no preço do produto, que a nota-fiscal consignasse a condição.

Ataca, a seguir, a partir do recurso, na qual o recorrente adota uma linha de raciocínio baseado no que chamou de Direito Comum. Rebate 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. Cumpriu, apenas, a legislação de referência. E, na forma de contratação adotada, "límitou 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 Recorrida, chamado a si tarefas por vezes exercidas por outras empresas industriais e que preferiu contratar com terceiros."

É o relatório.



VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

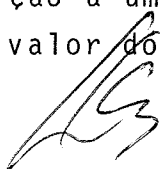
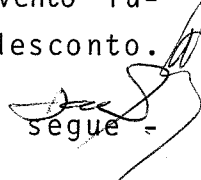
O ponto principal da controvérsia - origem do dissídio entre as partes - é a condicionalidade do desconto concedido a um evento futuro e incerto.

A maioria do Conselho recorrido e o sujeito passivo negam a existência de condição. Conforme se lê no voto vencedor, inexiste, no caso, relação de subordinação, essa, sim, identificadora de condição. Trata-se de cláusula contratual que obriga o distribuidor a assumir despesas de promoção dos produtos, em montante proporcional fixado, que interessam, igualmente, a este e ao produtor.

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 ao implemento da condição. No caso, o não implemento só gera a rescisão do contrato ou a postulação judicial de 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 ao valor desta. Em nenhum passo se vislumbra aí o direito de cobrar a diferença entre o preço para consumidor e o preço para distribuidor."

Foi essa, exatamente, a tese esposada no recurso voluntário (fls. 37/48) e reiterada nas contra-razões ao recurso especial (título 4 O CARÁTER CONDICIONAL DO DESCONTO).

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

 segue - 

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 *aplicar* determinado percentual, calculado sobre o próprio desconto, em *propaganda, promoção, manutenção de corpo de demonstradoras e promotoras, despesas de 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 inerente, tanto que, como em qualquer contrato da espécie, fez-se a previsão do descumprimento da obrigação. Assim é que, expressamente, se estipulou: "*Se qual quer 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 todas 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 -

E, 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 e que, por isso, deverão ser restituídos em caso de inadimplência. Tal fato 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:

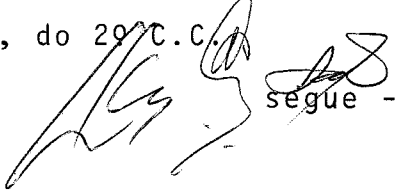
"Verifica-se, pois, do avençado pela recorrente, que está caracterizado um diferimento de custos do fabricante para o adquirente, a serem compensados com o vultoso desconto concedido pela recorrente (45%) sobre o valor das vendas, vale dizer, no caso, a recorrente, mediante ajuste contratual, atribuiu 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 publicidade, a recorrente pode dar por rescindido o contrato mencionado e 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.

 segue -

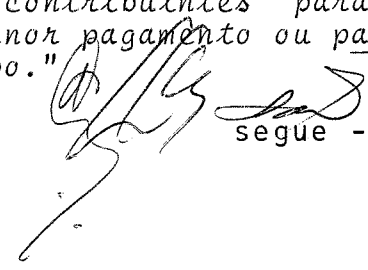
Vale aqui a referência, visto que ele aborda o assunto também pela ótica da figura jurídica do "abuso de forma", o que, de certo modo, foi aventado no recurso ora em exame. A referência torna-se mais oportuna visto que a defesa cita, em seu favor, voto proferido por esse Conselheiro em 1972 com abordagem da matéria através de enfoque absolutamente diverso.

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 sujeito passivo. O fato entendido como ilícito 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, ou 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 da forma eleita por aqueles contribuintes para a consecução dos seus objetivos: menor pagamento ou pagamento de tributo diferido no tempo."

 segue -

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

"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 lēxica, 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."*

Reportando-me à defesa apresentada por LARANCE PERFUMES LTDA - Proc. 0710-012.579/80, encontro a alegação de que, no seu caso, não existe atipicidade na forma jurídica adotada. Textual:

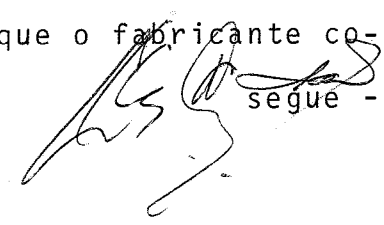
"Ninguém poderá dizer que um fabricante de produtos sujeitos ao IPI que os comercialize através de Contratos de Distribuição, com a concessão de descontos, esteja utilizando uma forma jurídica, anormal, atípica ou distorcida: (e citando AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO):

'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.

Ora, não se disse que seja atípico que o fabricante co-

segue -



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 diz ser prática normal no ramo de seus productos (concessão de descontos elevados), não vi a afirmação devidamente demonstrada nos autos em questão. Não considero válida a referência à resolução do CIP, anexa às contra-razões, eis que trata de produto diverso do fabricado pelo vendedor (LARANCE), não havendo porque tomá-la para exemplo. Veja-se, ainda, que o percentual de desconto autorizado na norma é inferior ao concedido por aquele contribuinte.

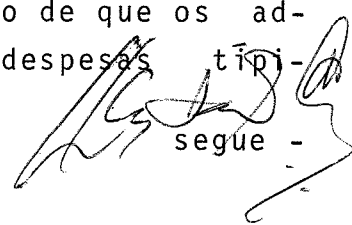
Hã, ainda, um aspecto de fundamental importância a ser considerado, aspecto esse que ficou claramente espelhado no mencionado voto do Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA. O argumento estã assentado no texto da Lei nº 4.502/64, ou melhor, no artigo 14 dessa lei, que trata do valor tributável. Omitidos, 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 hã 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 típi-

segue -



típicas dos custos do vendedor, a serem compensados 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.

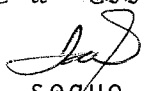
Nos termos do transcrito dispositivo da Lei nº 4.502, de 1964, tais descontos, concedidos sob condição, incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto. Não podem, assim, sob qualquer pretexto ou forma jurídica, dele ser abatidos.

Lícito que seja às partes contratar a transferência de encargos e vantagens, é-lhes defeso fazê-lo com infração à legislação tributária e em prejuízo da Fazenda Nacional. Ocorrida a irregularidade, cabia ao sujeito passivo/adquirente adotar as providências determinadas no artigo 173 do vigente RIPI (art. 266 do RIPI/79), não o fazendo, sujeita-se às cominações legais.

Hã, ainda, a considerar, por relevante, fato de especial importância para exame da espécie em julgamento.

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:

"Suponhamos que '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."


segue -

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*, e *causales*, 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.

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 do recurso especial.

Sala das Sessões, em 08 de fevereiro de 1984

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS