



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0810-042.446/80

AMB

Sessão de 01 de março de 1984

ACORDAO N.º CSRF/02-0.094

Recurso n.º RP/201-0.122

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido o SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: MAX FACTOR PRODUTOS COSMÉTICOS 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 0810-042.446/80

Recurso n.º: RP/201-0.122

Acórdão n.º: CSRF/02-0.094

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeiro Passivo: MAX FACTOR PRODUTOS COSMÉTICOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Mediante as razões expostas a fls. 307/312, pelo seu Procurador-Representante junto ao Segundo Conselho de Contribuintes, a Fazenda Nacional recorre a esta Egrêgia Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão proferida por aquele Colegiado e que está consubstanciada no Acórdão nº 61.585 (fls. 294/303). Nesse julgado, pela maioria dos seus membros, o Conselho deu provimento ao recurso voluntário, sintetizando sua decisão 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."

Ao início da argumentação expendida para situar as razões do seu inconformismo, o recorrente extrai do auto de infração que a falta cometida diz respeito ao valor tributável, ou seja, que *"houve venda abaixo do preço corrente no mercado atacadista"*, visto que a concessão de um desconto ao nível do percentual de 45% denota a existência de uma *"evasão tributária de grande monta."*

No que toca ao principal fundamento da decisão recorrida, sustenta que, no contrato juntado aos autos, está patente a existência, de maneira clara, de uma condição subjacente. Quanto ao argu-

[Assinatura]
segue -

Processo nº 0810-042.446/80

Acórdão nº CSRF/02-0.094

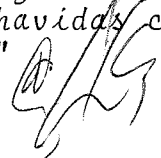
argumento da defesa, rejeita a conclusão de que os descontos são concedidos em caráter definitivo, irrecuperáveis, portanto, porque entende que a rescisão do contrato, pelo descumprimento da condição, importará na exigência do valor desses descontos, ainda que através do pagamento de *perdas e danos*.

Invoca, a seguir, o artigo 109 do Código Tributário Nacional (CTN) para buscar, no direito civil, conceitos de nulidades e de simulação. Ainda do CTN, traz à discussão o artigo 118, articulando-o com a linha de raciocínio adotada para evidenciar que a simulação do ato jurídico não prejudica a ocorrência do fato gerador. E, no caso, conclui que há uma condição subjacente, "*embora se simule a existência de um negócio jurídico lícito e perfeito, sem qualquer condição futura, e para retirar do campo impositivo essa parcela ponderável de 45% do valor tributável.*"

Adiante, discorre, com apoio em HECTOR VILLEGAS, sobre o que esse tributarista denomina *intenção empírica* e *intenção jurídica*. Transcreve trecho de obra que cita, onde se lê que, para os fins do tributo, o direito tributário não fica adstrito ao regime jurídico eleito pelas partes, uma vez que as consequências tributárias dos atos nasce apenas da lei.

O sujeito passivo apresentou suas contra-razões, que então estão expostas a fls. 318/331. Nelas, reafirma posição assumida desde a impugnação no sentido de que o desconto questionado nos autos é concedido sem qualquer condição. Refere-se, no pertinente, às cláusulas contratuais que estabelecem a irrevogabilidade e irretratabilidade dos pedidos e sua obrigação quanto ao preço. Em relação à distribuidora, diz que essa se obriga "*através de cláusula completamente distinta, a participar das despesas de promoção e propaganda.*" E conclui:

"Do confronto destas duas disposições contratuais, conclui-se que não há qualquer condição para a concessão do desconto, porque inexistente relação legal ou contratual entre aquele desconto e o pagamento das despesas havidas com propaganda e promoções, estas realizadas pela Recorrida."


segue -

Processo nº 0810-042.446/80

Acórdão nº CSRF/02-0.094

Prosseguindo na sua argumentação, invoca o artigo 114 do Código Civil para afirmar que a condição só se caracteriza se o efeito do ato estiver subordinado a evento futuro e incerto. A afirmação é reforçada: "*Ou seja, caracterizada estaria a condição se o desconto somente fosse concedido contra o pagamento de despesas de propaganda*", o que não ocorre, conforme foi verificado nos seus livros e notas-fiscais.

Ainda em favor da tese defendida, cita J.M. CARVALHO SANTOS (obra indicada) sobre os pressupostos essenciais da condição e do trecho reproduzido destaca o seguinte: "*que a subsistência ou resolução da obrigação dependa de verificar-se ou não o acontecimento*". Da citação extrai a inexistência de condição, porque o desconto era concedido "*de modo irrevogável, já no momento da efetivação da compra..*" Ressalta não haver, no contrato, qualquer referência a ser o desconto dependente da participação da compradora nas despesas de propaganda e insiste em que as obrigações de conceder desconto e de participar das despesas são "*diversas e distintas*."

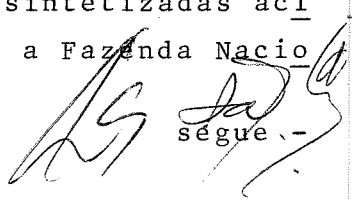
Argumenta, também, que, em caso de inadimplência da compradora, poderia apelar para o Judiciário ou dar por rescindido o contrato, mas não modificar o preço de venda. A propósito, traz a seguinte opinião de PEDRO CHAVES (fonte indicada):

"...porque a incerteza do evento futuro é que dá cõr de de condição à convenção das partes. Não se podendo considerar incerto o fato futuro a cuja prática o obrigado pode ser constrangido por ação própria".- (grifamos)

(Revista dos Tribunais 148/158)

Ao final, reporta-se a pareceres normativos da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal e a julgados do Colegiado recorrido.

No introito às contra-razões, que foram sintetizadas acima, em sua substância, o sujeito passivo alegou que a Fazenda Nacio

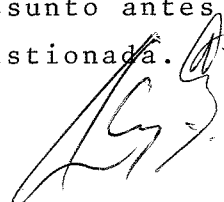
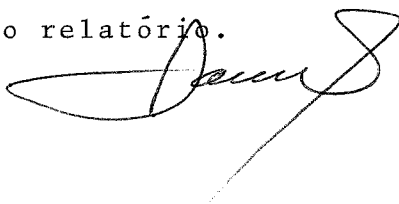
 segue.-

Processo nº 0810-042.446/80

Acórdão nº CSRF/02-0.094

Nacional não atendera aos pressupostos essenciais à interposição do recurso. Isso, porque não evidenciou que a decisão recorrida fosse contrária à lei ou à evidência da prova ou que estivesse embasada em divergência. Alega, ainda, que, ao tentar justificar sua irresignação na ocorrência de simulação, tratou de assunto antes não abordado, vale dizer, tratou de matéria não prequestionada.

É o relatório.



VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

Inicialmente, não entendo válidas as alegações do sujeito passivo no sentido de que não foram atendidos os pressupostos básicos para interposição e recebimento do recurso especial.

De pronto, temos que o apelo não se fundamenta em divergência na interpretação de lei tributária, conforme inciso II do artigo 3º do Decreto nº 83.304/79. O que o recorrente discute, e deixa bem claro no preâmbulo das razões expostas é sua inconformidade com a decisão do Conselho no que pertine às normas legais que disciplinam a apuração do valor tributável, no caso do imposto sobre produtos industrializados.

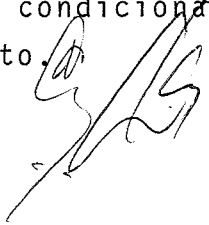
De outra parte, é irrecusável que o aspecto central da controvérsia trazida a debate é a infração de que foi acusado o sujeito passivo: inobservância das regras que regem a fixação da base de cálculo do tributo.

Não me parece que toda a argumentação expendida pelo recorrente, em torno da figura da simulação, tenha deslocado a discussão da matéria para assunto diverso daquele que foi objeto do procedimento fiscal em exame, desde a sua instauração (valor tributável). Assim, ao que entendo, a matéria exposta no recurso é a mesma que foi questionada nas fases anteriores de apreciação do feito.

Não concordo, portanto, com o entendimento do sujeito passivo no sentido de que o apelo não pode ser apreciado.

Quanto à hipótese em exame.

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


segue -

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

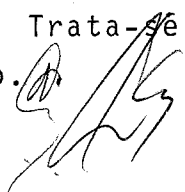
Segundo a posição predominante no Segundo Conselho de Contribuintes (cfr. voto vencedor), o desconto opera dentro de uma relação de causalidade, vale dizer, configura mera contrapartida em transação comercial. Nesse caso - argumenta-se - inexistente relação de subordinação que é o elemento identificador da condição. E uma vez não identificada a subordinação, o negócio realizado não está sujeito a evento futuro e incerto.

O entendimento é reforçado com a afirmação extraída de 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 subordinado a sua ocorrência, vale dizer, o vínculo não era de subordinação, ou melhor, que não era desconto sob condição."*

Essa é a tese que o sujeito passivo vem defendendo desde sua primeira intervenção no processo. Os principais pontos de apoio em que se assenta a tese são: (a) as cláusulas que tratam da concessão do desconto e da participação nas despesas são distintas; (b) inexistente cláusula que subordine a concessão do desconto ao pagamento das despesas; (c) os pedidos aceitos são irrevogáveis e irretratáveis; (d) conceito civil de condição e posições doutrinárias a respeito.

Os argumentos expostos não me parecem irretocáveis.

As obrigações estipuladas no contrato são, expressamente, recíprocas e relacionadas entre si. Não é o fato de se encontrarem em cláusulas distintas suficiente para lhes retirar a evidente vinculação. O sujeito passivo concede um substancial desconto a seus compradores/distribuidores sob a condição de que estes participem de despesas a seu cargo (do vendedor). Trata-se de intenção das partes, objetivamente posta no contrato.

 -
segue

O objeto da obrigação do comprador é, sem dúvida, a realização de um ato futuro. Trata-se, como se lê no contrato, de reembolsar o vendedor por despesas de responsabilidade deste ou aplicar diretamente, recursos seus, nas condições previstas no ajuste, com a mesma finalidade. É, portanto, evento (reembolsar, aplicar) a ser concretizado em momento posterior ao da concessão do desconto, vale dizer, EVENTOS FUTUROS.

Quanto à incerteza, parece-me difícil negar sua presença no ajuste. São objeto da obrigação atos que poderão, ou não, se realizar, eis que são atos de vontade do obrigado. E, como não poderia deixar de ser, o sujeito passivo admite a inadimplência.

Argumenta-se, entretanto, em favor da tese da defesa, que o descumprimento leva, apenas, à rescisão do contrato sem que se modifique o preço de venda. Em outras palavras, sem que se exija a restituição do desconto, que permanece concedido. Não vejo, entretanto, onde foi encontrado apoio para a peremptória afirmação de que *"Na hipótese dos autos, o descumprimento das obrigações assumidas, pelo contrato, gera diversos direitos mas não o de prejudicar a efetividade do desconto."* (cfr, voto vencedor). Não me convence 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 manda a lei e, por consequência, incluir o valor do desconto na base-de-cálculo do imposto.

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 a referência ao voto proferido pelo Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, membro do Colegiado recorrido, no julgamento de feito em tudo idêntico a este que ora se examina (Acórdão nº 60.247); analisou, com propriedade, a matéria.


segue -

Processo nº 0810-042.446/80

Acórdão nº CSRF/02-0.094

O raciocínio então desenvolvido está calcado na legislação básica do IPI ou, mais especificamente, no artigo 14 de Lei número 4.502/64 e, ainda, apoiado na doutrina, com citação do Mestre CLOVIS 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 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:

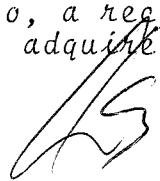
"De logo se verifica que o § único do art. 14 da Lei nº. 4.502/64, transcrito, não restringe às condições causais a norma por ele tratada."

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,"

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 (=encargo), visto que o titular do desconto poderá, ou não, dar-lhe o destino determinado pelo concedente.

Tratando-se de casos semelhantes, parece-me de todo pertinente a reprodução de parte do voto proferido por esse Conselheiro, no acórdão 60.247:

"Verifica-se, pois, do avençado pela recorrente, que está caracterizado um diferimento (transferência) 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

 segue -

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..." (Ac. 60.247).

Pode-se, porém, admitir, nos termos do parágrafo único do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, a existência de descontos, diferenças ou abatimento que, embora concedidos sob determinada condição, não estão subordinados à ocorrência de evento futuro e incerto.

Vale, aqui, 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 escolhados institutos e, sobretudo, à forma dos atos, por parte dos contribuintes, em busca de minoração ou mesmo eliminação dos gravames fiscais. Por outras palavras, se a lei deprecia

segue -

Processo nº 0810-042.446/80

Acórdão nº CSRF/02-0.094

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. JÊZE, responderam pela afirmativa, como já referimos. O Direito Fiscal pode dar-lhes, entretanto, conseqüências outras."

(DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO - Forense - 9ª edição - 1980)

O comentário ajusta-se perfeitamente aos argumentos expendidos pelo Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, no voto que substanciou o Acórdão nº 61.353, do 2º C.C., versando sobre a mesma matéria, que é, aliás, o voto vencido da decisão recorrida.

A referência é oportuna porque ele, além de tratar da matéria pelo lado da condicionalidade do desconto, abordou-a, também, 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 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, 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 supõe 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 a análise feita por ângulos diversos, inclusive o da simulação.

Ainda quanto ao voto do Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, transcrevo trecho de parecer normativo da administração tri-

segue

Processo nº 0810-042.446/80

Acórdão nº CSRF/02-0.094

tributária do Estado do Rio de Janeiro, onde é posta a seguinte ques
tão:

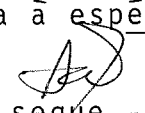
"Posto o administrador tributário diante de tão evidente desvirtuamento de formas e categorias jurídicas, de que lançam mão alguns contribuintes na estruturação formal de seus negócios, há que perguntar se teria ele - o administrador - de quedar-se inerte ante a intocabilidade da forma eleita por aqueles contribuintes para a consecução dos seus objetivos: menor pagamento ou pagamento de tributo diferido no tempo."

A questão é resolvida, adiante, com citação (fonte indica
da) 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 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."

Chega, afinal, à conclusão de que "é legítima a perscruta
ção da verdadeira natureza da atividade, de forma a evidenciar a inau
tenticidade e a manipulação da forma jurídica, quando ela se mostre
atípica e inadequada à realidade econômica do negócio celebrado."

Pretende o sujeito passivo que o seu procedimento é prático das mais usuais no mercado. Cita, para exemplo, o que ocorre em outras indústrias, como, por exemplo, na automobilística, "onde os fa
bricantes promovem a campanha publicitária, em benefício dos conces
sionários, sendo que estes reembolsam as fábricas de parte de tais
despesas." Nada foi dito, entretanto, em relação a descontos sub-
stanciais, compensatórios das despesas. O exemplo não se ajusta à espē
cie.


segue -

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 adquirentes "reembolsassem" o vendedor de despesas de publicidade e promoções ou que "aplicassem diretamente", sob determinadas condições, recursos seus com a mesma finalidade. Entretanto, tais despesas, típicas dos custos do vendedor, eram compensadas com o desconto recebido. Vale dizer, na hipótese, ocorreu transferência de custos do fabricante para o adquirente, face, porém, à transferência de recursos processada pela via do desconto, o ônus recaiu, afinal, sobre o Erário, em flagrante ofensa à legislação do imposto.

Conseqüentemente, o que se verificou, de fato, foi a decomposição do preço do produto 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 tenha efetuado para cumprimento do estabelecido na cláusula contratual que lhe impõe 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 consequência, sujeitos a alíquotas elevadas, como na espécie em julgamento.

Por todas essas razões, voto pelo provimento do recurso especial

Sala das Sessões, em 19 de março de 1984

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS