



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

481

PUBLICADO NO D. O. U.	
De	11/11/1993
Rubrica	

Processo nº 10.805-002.284/89-26

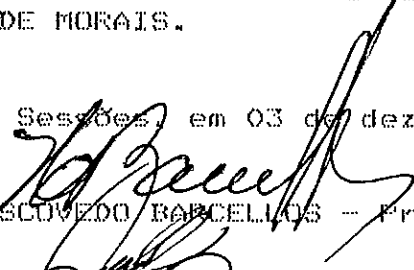
Sessão de: 03 de dezembro de 1992 ACORDÃO nº 202-05.497
 Recurso nº: 86.235
 Recorrente: GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
 Recorrida: DRF EM SANTO ANDRE - SP

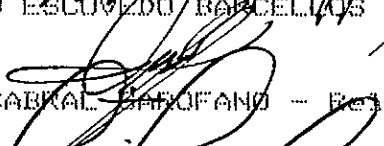
IPI - DESCONTOS INCONDICIONAIS- São aqueles concedidos sem dependência de futuridade e incerteza do evento. Não eram defesos em lei até a edição da Lei nº 7.789/89. **Recurso provido.**

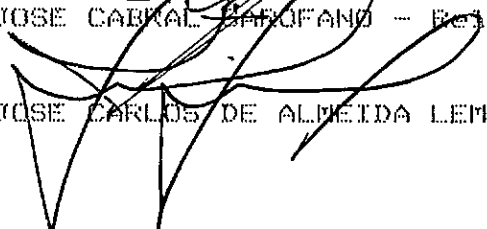
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I- por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência; e II - no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro ELIO ROTHE(relator). Designado para redigir o acórdão o Conselheiro JOSE CABRAL GAROFANO. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA. Ausente o Conselheiro OSCAR LUIS DE MORAIS.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 1992.


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - Presidente


JOSE CABRAL GAROFANO - Relator-Designado


JOSE CARLOS DE ALMEIDA LEMOS - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 30 ABR 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, TERESA CRISTINA GONÇALVES FANTOJA e CRISTINALICE MENDONÇA SOUZA DE OLIVEIRA(Suplente).

CF/MAPS/CF/JA



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26

Recurso nº: 86.235
 Acórdão nº: 202-05.497
 Recorrente: GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

R E L A T O R I O

GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA. recorre para este Conselho de Contribuintes da Decisão de fls. 138/148, do Delegado da Receita Federal em Santo André, que indeferiu sua impugnação ao Auto de Infração de fls. 40.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, demonstrativos e demais documentos que o acompanham, a ora Recorrente foi intimada ao recolhimento da importância de NCZ\$ 3.572,03, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados:

"...incidente na saída de produtos de sua fabricação a título de vendas, por redução indevida da base de cálculo, através de concessão de desconto condicional em Nota Fiscal, denominado de "DESCONTO - PLANO DE CAPITALIZAÇÃO", desconto esse efetuado para capitalização de seus Concessionários, conforme contrato formal, tudo de acordo com o descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, integrante deste Auto de Infração."

Dado como enquadramento legal: Lei nº 4.502/64, de 30-11-64, artigos 2º, II; 13; 14, II, parágrafo único; 26, III; 34; 35, I, a; 19, II, a; 20; parágrafo único e 21, regulamentados pelo RIFI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23-12-82, artigos 29, II; 62; 63, II e parágrafo 3º; 107, II e parágrafo único; 22, II; 34; 55, I, b e 59.

Exigidos, também, correção monetária, juros de mora e multa.

O Termo de Verificação e de Constatação Fiscal assim relata os fatos:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº: 202-05.497

1. O estabelecimento sob fiscalização, trata-se de unidade industrial, fabricante de veículos automotivos, contribuinte do IPI, com produtos classificados nas posições fiscais, 87.02.01.01; 87.02.01.02; 87.02.01.03; 87.02.01.04 e 87.02.04.05, com alíquotas de 33%; 38%, 28% e 12%;

2. A fiscalizada distribui seus veículos para venda, através da rede de Concessionários autorizados que mantém, e que são identificados, também, pelo logotipo próprio e de reserva da montadora;

3. A GM mantém vínculos com a Financiadora General Motors S/A - Crédito, Financiamento e Investimento (FGI), como se pode verificar nas transações da empresa. Nas vendas de veículos feitas pela montadora aos Concessionários a presença daquela financiadora é uma constante, uma vez que as Notas Fiscais de vendas fazem menção a existência de penhor mercantil a favor da FGI;

4. A montadora mantém fortes vínculos com os Concessionários, eis que estas são instaladas com a finalidade principal de distribuir veículos, peças e serviços da montadora, conforme "Instrumento Particular de Contrato de Concessão de Vendas de Veículos a motor, Peças e Acessórios Genuínos e Serviços" além de adendos os quais estamos juntando ao presente por cópias;

5. No desenvolvimento da fiscalização constatamos através de diligências em Concessionários GMB e na própria fiscalizada, conforme "Termos de Diligências" e documentos coletados e juntados ao presente, passando a fazer parte integrante deste, o seguinte:

a) Examinando as Notas Fiscais de Vendas de Veículos aos Concessionários, relativas ao período de janeiro/84 a dezembro/84, constatamos que o estabelecimento fiscalizado concedeu um desconto denominado de "DESCONTO -PLANO DE CAPITALIZAÇÃO", conforme cópias de Notas Fiscais em anexo;

b) Tal DESCONTO, conforme resposta ao "Termo de Intimação" lavrado em 13/06/89, decorre de um



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº: 202-05.497

contrato denominado de "Convênio para Estabelecimento de Programa de Capitalização de Concessionários Chevrolet", conforme cópia em anexo (doc.'s fls. 05).

c) Do mencionado "Convênio", firmado entre a GMB, o Concessionário e a FGM, verifica-se que a montadora se obriga a conceder ao Concessionário adquirente de seus produtos, um "DESCONTO" de 5% (cinco por cento) sobre o preço de determinados veículos e seus opcionais (item IV.2 do Convênio). O produto de tal desconto, concedido em Nota Fiscal pela GMB é pago à FGM, simultaneamente com o pagamento do veículo sendo que o valor do desconto é parte da capitalização convencionada. A Financiadora GM é apenas encarregada de efetuar o recebimento e aplicação dos valores (item V.1 do Convênio). Consta, ainda, que a inobservância das normas estabelecidas em convênio ou o não cumprimento, nas épocas próprias, das obrigações assumidas pelo Concessionário, implica em uma multa contratual de 10% (dez por cento) das obrigações (item VI.1 do Convênio); bem como penalidade, no caso de inadimplemento, consistente de multa igual ou equivalente a 10(dez) ORTN's por veículo que tenha gozado do desconto de 5% (cinco por cento) além da suspensão desse desconto dos veículos que vierem a ser adquiridos pelo Concessionário inadimplente (itens VIII.1 e 2);

6. Concluindo, pelos fatos acima relatados e devidamente comprovados, conforme documentação anexa, o estabelecimento industrial ao praticar o "DESCONTO - PLANO DE CAPITALIZAÇÃO" em Nota Fiscal no preço de venda de veículos ao Concessionário, reduziu indevidamente a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, de vez que tal desconto dos veículos que vierem a ser adquiridos foi concedido condicionalmente, isto é, para capitalização do Concessionário, conforme estabelecido formalmente em contrato.

7. Em decorrência dos trabalhos desenvolvidos no estabelecimento industrial da fiscalizada (General Motors do Brasil Ltda.), e que trata o presente Termo, foram procedidos levantamentos fiscais que se encontram demonstrados em planilha, denominada de: DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - NÃO LANÇADOS, correspondente ao período de FEVEREIRO/84 a DEZEMBRO/84 e que passam a fazer parte integrante deste. O aludido demonstrativo



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

(Cr\$), a classificação do produto, alíquota do IPI e valores do IPI devido, no caso, totalizando o valor originário de Cr\$ 3.572.032.836 (três bilhões, quinhentos e setenta e dois milhões, trinta e dois mil, oitocentos e trinta e seis cruzeiros);".

Em sua impugnação a Autuada entende que a exigência não resiste ao menor exame, quer em seus aspectos formais, quer em seus aspectos de mérito ou materiais, não tendo praticado nenhuma ação ilegal no sentido de contrariar dispositivos do Regulamento do IPI, expondo em resumo:

a) que o período abrangido pela presente exigência também foi objeto de outro Auto de Infração, sendo que em tal processo como no presente não há qualquer referência de um ao outro, pelo que poderá estar ocorrendo duplicidade de exigência sobre as mesmas operações, pelo que o presente processo é nulo pela falta de qualquer menção ao anterior;

b) que, ainda em preliminar, argúi a extinção parcial do crédito tributário por ter ocorrido decadência do direito de proceder ao lançamento, na forma dos artigos 156, inciso V e 150 parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, eis que tendo sido cientificada do auto em data de 27-6-89, estaria extinto o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho de 1984;

c) que considera irrelevantes afirmações contidas no Termo de Verificação no sentido de que é notória a vinculação existente entre a Impugnante e a Financiadora, porém, irrelevante para questão dos autos, sendo pessoas jurídicas independentes e autônomas, o que significa que não devam tratar-se juridicamente como uma mesma empresa; que normas tributárias que dispõem sobre vinculações societárias não foram mencionadas no Auto de Infração e nem ocorreu, no caso, negócio jurídico entre pessoas ligadas ou controladas; que hoje em dia, é absolutamente comum a existência de sociedades de crédito, financiamento e investimentos ligadas a fabricantes, daí não ser de se estranhar o fato da impugnante ser acionista da Financiadora; que a vinculação entre a impugnante e as Concessionárias não é sequer societária, mas de caráter meramente mercantil e contratual e, de qualquer maneira sem qualquer relevância jurídica para a solução da pendência dos autos; que a existência do contrato relativo ao Plano de Capitalização, bem como a destinação do desconto, são irrelevantes para caracterizar condição, segundo definição jurídica desse instituto; que tais elementos são relevantes para demonstrar que a impugnante agiu de forma transparente, em conformidade com a lei ao conceder tais descontos e ao excluir os mesmos da base de cálculo do IPI;



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

d) que tais descontos, incondicionais, encontram suporte na própria legislação do imposto, não implicando em redução indevida da base de cálculo do imposto; que tais descontos independem de evento futuro e incerto, sendo conhecidos e concedidos antes da emissão da nota fiscal; que, com referência ao artigo 63 parágrafo 3º do RIFI/82, patentemente aplicável à hipótese dos autos, declara que o Fisco Federal sempre aceitou a tese de que os descontos incondicionais, não subordinados a evento futuro, podem ser excluídos da base de cálculo do IPI, citando jurisprudência a respeito;

e) que, apresenta considerações de ordem doutrinária com referência aos temas de evasão e elisão fiscal, ponderando que, em primeiro lugar, sequer foi alegada a ocorrência de fraude fiscal ou de evasão ilícita, e, em segundo lugar, que o seu procedimento constituiria forma lícita de evasão fiscal e pois de economia fiscal, eis que:

"33. - Ora, a Requerente propôs aos seus Concessionários, nunca obrigando-os a aderir, o Plano de Capitalização, cuja praticidade estava retratada nos Convênios celebrados com cada um. Tal plano implicava num encargo da Requerente, o qual se consubstanciava em desconto no preço dos produtos. Com isso, a Requerente terá, quando muito, adotado forma de elisão, ou economia fiscal, e, portanto, lícita. Mas, aí, a elisão decorreu, na verdade, da liberdade que a Requerente, e todo empresário, tem de dispor seus negócios de forma mais simples e menos onerosa possível, inclusive em termos tributários."

A seguir refere-se aos anexos pareceres da lavra dos juristas Gilberto de Ulhoa Canto e Ruy Barbosa Nogueira, que concluem pela improcedência da ação fiscal.

Por último argumenta com a Lei 7.798/89, que alterou a legislação do IPI, pela qual pretende-se tributar os descontos, ainda que incondicionais, o que demonstra que antes não seriam tributados.

A Decisão Recorrida julgou procedente o Auto de Infração, nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

"A questão central que emerge dos autos, diz respeito à redução da base de cálculo imponible do IFI, como consequência dos descontos concedidos pela autuada (GMB) às suas Concessionárias, nas vendas de seus produtos especificados no "Convênio para Estabelecimento de Programa de Capitalização de Concessionários Chevrolet" (fls.05), realizadas a partir de 1º de fevereiro de 1984. A polêmica reside na inclusão ou exclusão dos seus valores daquela base tributável.

Como fundamento do decisório, se faz necessário a análise dos fatos e aspectos relevantes contidos nos autos, considerados, inclusive, os argumentos e contra-argumentos dos autuantes e da autuada.

Inicialmente, merece destaque o vínculo existente entre a GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.(GMB) e a Financiadora General Motors S/A - Crédito, Financiamento e Investimento (FGM), que os autuantes consignaram no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 35/37); muito embora a autuada considere como absolutamente irrelevante para a solução da pendência, o fato de ser ela acionista majoritária da Financiadora e o tratamento que devem ter os negócios realizados entre pessoas ligadas ou controladas; - demonstram que tal participação majoritária tem influência direta nos resultados das operações realizadas por uma e outra empresa, obviamente, como se verá adiante.

Outro aspecto, também relevante para a questão dos autos, diz respeito ao "modus operandi" com o qual a autuada e sua controlada (FGM) passaram a desenvolver seus negócios realizados com as Concessionárias (GM) a partir de 01 de fevereiro de 1984.

Conforme resposta da Autuada ao "Termo de Intimação" de fls. 01, o desconto denominado de "DESCONTO - PLANO DE CAPITALIZAÇÃO" decorre de um contrato intitulado por "Convênio para Estabelecimento de Programa de Capitalização de Concessionários Chevrolet" conforme cópia juntada as fls. 05. Do mencionado "Convênio", firmado entre a GMB, o Concessionário e a FGM, verifica-se que a montadora (GMB) se obriga a conceder ao Concessionário adquirente de seus produtos, um "DESCONTO" de 5% (cinco por cento) sobre o preço



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

de determinados veículos e seus opcionais (item IV. 2 do Convênio). O produto de tal desconto, concedido em Nota Fiscal pela GMB é pago à FGM, simultaneamente com o pagamento do veículo sendo que o valor do desconto é parte da capitalização convencionada. A Financiadora GM é apenas encarregada de efetuar o recebimento e aplicação dos valores (item V. 1 do Convênio). Consta, ainda, que a inobservância das normas estabelecidas no convênio ou o não cumprimento, nas épocas próprias, das obrigações assumidas pelo Concessionário, implica em uma multa contratual de 10% (dez por cento) das obrigações (item VI. 1 do Convênio); bem como penalidade, no caso de inadimplemento, consistente de multa igual ou equivalente a 10(dez) ORTN's por veículo que tenha gozado do desconto de 5% (cinco por cento) além da suspensão desse desconto dos veículos que vierem a ser adquiridos pelo Concessionário inadimplente (itens VIII. 1 e 2).

Dos fatos acima relatados e devidamente comprovados no presente pleito, verifica-se que o estabelecimento industrial da GMB ao conceder o "DESCONTO - PLANO DE CAPITALIZAÇÃO" no preço de venda de seus veículos ao Concessionário Chevrolet, na Nota Fiscal, reduziu indevidamente a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, uma vez que tal desconto foi concedido condicionalmente, isto é, para capitalização do Concessionário, conforme estabelecido formalmente em contrato (grifei).

Isto posto, passo a decidir.

A arguição pela impugnante, de que a autuação não decorreu diretamente da aplicação das normas regulamentares aos fatos concretos, não encontra ressonância nos dispositivos legais, senão vejamos:

A constituição do crédito tributário, cuja forma questiona, se consumou com a estrita observância das normas ditadas pelos artigos 142 e 144 do Código tributário Nacional (CTN) e da mesma forma o foram em relação ao artigo 10 do Decreto Federal nº 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, eis que se verifica constar do Auto de Infração de fls. 40: a ocorrência do fato gerador; a determinação da matéria tributável; o cálculo do montante do tributo



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

devido; a identificação do sujeito passivo; aplicação da penalidade cabível e, enfim, se acham presentes naquele feito fiscal, todos os pressupostos previstos nos incisos I a VI do citado artigo 10 daquele Decreto.

O princípio da legalidade, norma dogmática que emana da Constituição Federal - ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei - não foi ferido com o procedimento fiscal ao qual foi submetida a impugnante, contrariamente ao que argumenta. O artigo 96 do CTN, define o que se deve entender por "legislação tributária", na expressão estando inseridos "as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos, e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."

O artigo 97 do CTN elege os casos que se subordinam ao estabelecimento de lei, como aqueles explicitados nos incisos I a VI. Por sua vez, o artigo 99 do mesmo diploma, define: **in verbis**:

"Art. 99 - O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação, estabelecidas nesta lei."

Dessa forma, como entende ALIOMAR BALEEIRO ("in Direito Tributário Brasileiro - 10ª ED. Forense - Pag. 413):

"Em matéria fiscal, o próprio CTN anuncia expressamente o campo reservado à lei (artigo 97) e, no art. 99, frisa a função ancilar do regulamento. Por outras palavras, o regulamento está para a lei como esta se situa quanto à Constituição. Nem a lei pode contrariar expressa ou implicitamente a Constituição, nem o mesmo pode o regulamento em relação à lei."

Os dispositivos infringidos pela impugnante são os constantes do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e se acham expressamente citados no contestado Auto de



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

Cumpra acrescentar que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IFI) é a denominação com que a Emenda Constitucional de nº 18, de 1965, rebatizou o antigo "Imposto de Consumo", cuja lei básica era de nº 4502, de 30.11.64, modificada pelo Decreto-lei nº 34, de 18.11.66. Os artigos 123 daquela Lei e 13 deste Decreto-lei, previam a sua regulamentação pelo Poder Executivo. Ora, o RIFI/82 aprovado pelo Decreto nº 87.981 citado nos autos, é consolidador e regulamentador daquelas regras tributárias, estado compreendido, pois, no contexto da "legislação tributária" a que se refere o artigo 96 do CTN. Sua força será a da lei em tudo aquilo que não a contrarie.

Diante do exposto, considero que o Auto de Infração seguiu os ditames regulamentares, mesmo porque as razões da autuada não convencem, por serem infundadas e insubsistentes.

No mérito.

Relativamente às afirmações do "Termo de Verificação e de Constatação Fiscal" - fls. 35/37 - as quais a impugnante considera irrelevantes para a questão dos autos, forçoso é admitir-se que, em parte, tem razão. Assim é que, as relações contratuais entre a autuada e suas Concessionárias, como bem esclarece, tem conotação meramente comercial e são regidas por lei específica, a de nº 6.729, de 28.11.79, nada havendo em princípio, que possa se configurar em irregularidade fiscal. Também é certo que as relações societárias entre empresas das quais possam resultar situações de interligações, interdependência ou controle de uma para as outras, em qualquer amplitude, são fatos comuns numa economia capitalista em que as sociedades, modernamente, tendem a se juntarem, formando os grandes grupos ou conglomerados econômicos, com o objetivo de implementarem o desenvolvimento tecnológico dos processos de produção e pesquisa, bem como do domínio ou da supremacia dos mercados de produção e de consumo. A própria lei das Sociedades Anônimas, a de nº 6404, de 15 de dezembro de 1976, segundo a versão do Professor. MODESTO CARVALHOSA, teria como objetivo prescrever o fortalecimento da grande empresa mediante a formação de conglomerados globais, financeiros-comerciais-industriais, inspirados nos sistemas alemão e japonês do "KONZERN" e do "ZAIRATZU"



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

liderados por grandes bancos.

Quanto ao aspecto abordado acima, seria inconcebível ao Fisco, numa inusitada pretensão de, com extremada exação, questionar e impor sanções de natureza tributária a sociedades comerciais e/ou financeiras formal e legalmente constituídas, quando dispositivos constitucionais, primordialmente, lhes garantem a plena liberdade de iniciativa e lhes asseguram o natural direito de gerir seus negócios da forma como melhor se lhes aprofuer. O caso vertente, não diz respeito às formas de composição societária que a atuada mantém ou possa manter com quem seja de sua conveniência, mas cogita das consequências tributárias decorrentes do controle absoluto e direto que mantém em relação à sua subsidiária, a Financeira General Motors S/A - Crédito, Financiamento e Investimentos (FGM) que atua como interveniente financeira nas operações de vendas de seus produtos às Concessionárias Chevrolet.

Como se verifica nos autos, a GMB é a vendedora e ao emitir as notas-fiscais de vendas, concede às adquirentes suas concessionárias signatárias do "Convênio para Estabelecimento de Programa de Capitalização de Concessionários Chevrolet" e participantes do sistema "Floor-Plan" junto à FGM, um desconto condicionado a formação de capital de Giro pela favorecida, mas que na realidade tem a finalidade de compensá-las dos encargos financeiros junto a FGM, conforme a própria GMB esclarece no item I do "COMUNICATIVO" nº CAN-01/84 (fls. 25/28) e no item "6" da apostila distribuída à todos os s/concessionários (fls. 14/24).

Ainda, conforme esclarecem as Concessionárias "DIASA" Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A (fls. 04) e "BARALT Comércio de Veículos Ltda (fls. 07), os recursos obtidos com tais DESCONTOS foram utilizados p/quitação de encargos financeiros junto à Financeira General Motors ou repassados por esta, mediante autorização das concessionárias, para a GMB, que por sua vez reembolsou às s/concessionárias através de faturamento de tantos quantos veículos fossem necessários para tal amortização; concluindo-se, dessa forma que o referido "Desconto - Plano de Capitalização" retornou por vias indiretas à sua concedente originária.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

Até por isso, não haveria por parte do Fisco, qualquer objeção, não fora o fato de a parcela relativa a tal desconto, estar sendo marginalizada à incidência do IPI, reduzindo-lhe a sua base de cálculo impositiva de forma indevida e contrária às normas regulamentares daquele tributo.

Os esclarecimentos acima, são de fundamental importância, merecendo destaque o fato de que a concedente do questionado "Desconto-Plano de Capitalização" (GME), dele se recuperar, total ou parcialmente, por via indireta, através do seu braço financeiro (FGM), que recebia dos concessionários GM encargos financeiros incidentes no sistema "Four-Plan" e ainda, quando autorizada repassava para a Autuada os recursos oriundos do "Desconto-Plano de Capitalização", que foram devolvidos por esta, através de novos faturamentos de veículos.

Para que se possa proceder a análise da tipificação da infração em relação à natureza do desconto, é oportuno transcrever o dispositivo infringido, *in verbis*:

"Art. 63 - Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui valor tributável:

- I - "omissis"
- II - dos produtos nacionais, o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

Parágrafo 1º - "omissis"

Parágrafo 2º - "omissis"

Parágrafo 3º - Incluem-se ainda no preço da operação, em qualquer caso, os descontos, abatimentos ou diferenças concedidas sob condição, como tal entendida a que subordina a sua efetivação a evento futuro e incerto."

A matriz legal do dispositivo é a Lei nº 4.502/64 artigo 14, II e parágrafo único. *In verbis*: Parágrafo único - Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto, os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos sob condições."

O entendimento do que seja condição, inserto no texto regulamentar, é aquele do artigo 114 do Código Civil *in verbis*: "Considera-se condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto."



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

Ajusta-se ao caso presente, o julgado do Segundo Conselho de Contribuintes - Acórdão nº CSRF/02.0.149, de 12 de novembro de 1984:

"Resumindo e concluindo:

a) o desconto é condicional porque, nos termos do conceito contido no Código Civil, está subordinado a ocorrência de evento futuro e incerto;

b) trata-se, no caso, de condição potestativa não proibida pela lei brasileira, visto não estar subordinada ao arbítrio da concedente do desconto, mas pelo contrário, é condição que depende da vontade do beneficiário, cuja inadimplência acarreta consequências, entre as quais o ressarcimento ao concedente mediante a via de ação de perdas e danos;

c) os institutos de direito privado podem ser pesquisados para efeito de conhecimento de seu conteúdo, conceitos e formas, mas não para definição de efeitos tributários;

d) o desconto é, ainda condicional porque assim o considera a norma inserta no art. 14 da Lei nº 4.502/64, legislação matriz do imposto em questão;

e) 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".

Quanto a alegação de que houve duplicidade de lançamento, esta é totalmente improcedente, uma vez que, os dois procedimentos fiscais cuidam de infrações diversas, já que no processo administrativo nº 10805.002283/89-63 que foi lastreado em idênticos documentos fiscais que serviram de base para o presente feito, exige-se o IPI devido sobre o desconto rotulado por "Desconto Concedido" e neste feito, exige-se o IPI incidente sobre o desconto intitulado de "Desconto Plano de Capitalização".

Com referência a decadência argüida, esta também não ocorreu, pois o IPI ora exigido sobre o "Desconto-Plano de Capitalização" excluído do



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

valor tributável, não foi lançado e/ou destacado nas Notas Fiscais por ocasião de suas emissões, logo o termo inicial do prazo decadencial para o IPI ora exigido, deslocou-se para do exercício seguinte ao da emissão das referidas Notas Fiscais, com o termo final previsto para 31.12.89 e o lançamento foi efetuado em 27.06.89, tudo de conformidade com o art. 61, Inc. II, do RIFI/82, combinado com o artigo 173, Inc. I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Por fim, consideradas as razões de defesa, a doutrina e a jurisprudência das quais se valeu a impugnante para embasar seus argumentos e tendo em vista que a mesma não trouxe aos autos elementos de prova que pudessem contrariar ou neutralizar os já existentes no processo, permite-se concluir:

Com a concessão dos descontos compensatórios, portanto condicionais, subordinadas as suas efetividades a evento futuro e incerto, a concedente, ora impugnante, fez por reduzir indevidamente, a base de cálculo imponible do IPI, nos exatos valores dos benefícios concedidos, ficando caracterizado o flagrante desantendimento das normas estabelecidas no artigo 63, II parágrafo 3º do RIFI/82, não prosperando, pois a tese de elisão fiscal erigida pela impugnante.

Assim sendo, por todo o exposto e tudo o mais que do presente consta,".

Tempestivamente a Autuada interpôs recurso a este Conselho, pelo qual, em substância, reproduz suas razões de impugnação, apresentando as seguintes conclusões:

" a) a exigência fiscal é improcedente, porque o D. Agente Fiscal autuante não conseguiu indicar qualquer dispositivo de lei ou de Regulamento, que a Recorrente pudesse ter infringido;

b) a concessão de descontos incondicionais é admitida pela legislação do IPI, e sua exclusão da base de cálculo do tributo é matéria do próprio Regulamento do imposto, como reconhecido pelas Autoridades Administrativas, e



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

c) se fosse o caso de se embasar a autuação em hipótese de evasão fiscal ilícita, ainda assim a autuação não teria melhor êxito, visto como a alternativa adotada pela Recorrente, com expressa previsão regulamentar, ajusta-se perfeitamente ao conceito de elisão ou economia fiscal e, portanto, lícita.

16. Por fim, é preciso ainda considerar que a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI só passou a ser exigida a partir da Medida Provisória nº 69, de 19.06.1989, convertida na Lei nº 7.789, de 10.07.1989, e que deu nova redação a incisos e parágrafos do Artigo 27 da Lei nº 4.502, de 1964. Com a nova redação, o Parágrafo 2º do Art. 14 da Lei nº 4.502 passou a vigorar com a seguinte redação:

"Parágrafo 2º - Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente."

17. Ainda que se admita validade a tal dispositivo, é evidente que o mesmo só pode produzir efeitos para o futuro, não alcançando os fatos geradores ocorridos antes de sua vigência. Ademais, ao introduzir a exigência de integração dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI, a legislação reforça a impossibilidade de prevalência da pretensão dos Agentes Fiscais autuantes de incluir valores correspondentes a descontos concedidos, pela Recorrente independentemente de qualquer condição. Ora, o que se pretende, no caso dos autos, é a aplicação desse dispositivo, que começou a vigorar a partir de 01.07.1989, a fatos geradores ocorridos antes dessa data. Tal não é possível, por força do princípio da irretroatividade da lei tributária, consagrado explicitamente na atual Constituição Federal (Art. 150, III, "a")."

Pede a improcedência da exigência fiscal e o arquivamento do processo como consequência.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ELIO ROTHE

A Recorrente coloca três preliminares ao exame do mérito, quais sejam, de duplicidade de exigência, de falta de indicação de qualquer dispositivo de lei ou regulamento que a Recorrente pudesse ter infringido, e, de decadência.

Não assiste razão à Recorrente quanto às duas primeiras proposições.

Com efeito, quanto à alegada duplicidade de exigência, a Informação Fiscal de fls. 134/136 e Decisão Recorrida esclarecem convenientemente o fato, no sentido de que a presente autuação refere-se somente às parcelas do "Desconto - Plano de Capitalização", e, a Autuada, em seu recurso, simplesmente renova a alegação sem apresentar nenhum elemento justificador.

No que respeita à alegada ausência de dispositivo legal ou regulamentar dados como infringidos, o Auto de Infração (fls. 40) os contempla, tanto pela Lei nº 4.502/64 quanto pelo RIFI/82.

Assiste razão à Recorrente quanto à preliminar de decadência.

Assim é que as operações sobre as quais é feita a exigência tiveram o IPI lançado e antecipadamente pago, apesar de insuficientemente no dizer do fisco. Portanto, o prazo decadencial impeditivo da constituição do crédito tributário é aferido em conformidade com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, e por isso que sobre os fatos geradores ocorridos até 27-6-84 não mais cabia o lançamento de 27-6-89 (Auto de Infração e ciência).

No mérito, a exigência fiscal decorre do fato de ter a Autuada reduzido o valor tributável do IPI ao excluir do preço da operação de venda de seus produtos parcela intitulada de "Desconto - Plano de Capitalização".

Necessária a identificação desse "Desconto - Plano de Capitalização", o que se faz pelo exame do Contrato de fls. 12/13, que o instituiu, e pelas anexas instruções de fls. 14/28.

O Contrato de fls. 12/13, padrão para a operação, denominado "Convênio para Estabelecimento de Programa de Capitalização de Concessionários Chevrolet", tem como partes contratantes a General Motors do Brasil LTDA, a Financiadora



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

General Motors S.A.- Crédito, Financiamento e Investimentos, e, o Concessionário, tendo por finalidades, em resumo, obrigar a General Motors a conceder um desconto de 5% sobre os veículos elegíveis vendidos aos Concessionários; o Concessionário, por sua vez, se obrigar a depositar o valor desse desconto na Financiadora, e, esta, aplicar tal importância na amortização dos saldos de financiamento relativos a Contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente firmado entre Financeira e Concessionário, para pagamento de veículos adquiridos à General Motors, sendo que o não cumprimento da obrigação do Concessionário implicará em multa moratória, suspensão da concessão do desconto e multa pelo inadimplemento, tudo como se verifica das cláusulas I.2, III.1, IV.2, IV.3, V.1, V.2, VI.1, VII.1, VIII.1 E VIII.2, que leio para o senhores Conselheiros.

Por conseguinte, está nítido que o "Desconto - Plano de Capitalização", em exame, é um desconto condicional, eis que sujeito a futuro procedimento de seu beneficiário (Concessionário), ou seja, este deverá fazer o depósito de seu valor na Financeira, e, em caso negativo, com a possibilidade de até o concedente do desconto pleitear o ressarcimento do seu valor pelo inadimplemento da obrigação contratual pela concessionária.

Por outro lado, na verdade, esse "Desconto - Plano de Capitalização" não é desconto nenhum, é a contribuição da GMB (General Motors) ao plano de capitalização como expressamente esclarecido nas instruções ao plano, às fls. 14/15 do processo, ao tratar da base de cálculo da contribuição da GMB ao plano, item 4, B, contribuição essa que se faz pelo referido mecanismo de "Desconto - Plano de Capitalização", desconto esse que o beneficiário não usufrui porque obrigado a depositar seu valor na financeira, para fins do plano de capitalização como contribuição da GMB.

O desconto incondicional é desconto definitivo em favor daquele a quem é concedido, sem condições, e que é usufruído pelo beneficiário, o que não acontece, como visto, com o "Desconto - Plano de Capitalização", em questão.

Pelo exposto, acolho em parte a preliminar de decadência aplicável aos fatos geradores do imposto ocorridos até 27-6-84, e, no mérito, entendo pertinente a exigência pelo que nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 1992.

ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

VOTO DO CONSELHEIRO JOSE CABRAL GAROFANO, RELATOR DESIGNADO

O Recurso Voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Conheço por tempestivo.

Quanto à preliminar de decadência, assiste razão aos elementos invocados pela recorrente.

Com efeito, as operações sobre as quais é feita a exigência tiveram o IPI lançado e antecipadamente pago, apesar de insuficiente, no entender dos autuantes. Portanto, o prazo decadencial impeditivo da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é aferido em conformidade com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, e por isso que os fatos geradores ocorridos até 27.06.84 não mais cabia o lançamento de ofício, em 27.06.89 (data do Auto de Infração e ciência).

No mérito a matéria é bem conhecida deste Colegiado, que já se pronunciou através de vários Acórdãos, oportunidade em que foram acolhidos os pleitos do contribuinte, sempre por maioria de votos.

Como faz certo, entre tantos, minhas razões de decidir lançados no voto condutor do Acórdão nº 202-04.361, as quais transcrevo e passam a fazer parte integrante deste julgado:

"De tudo que foi exaustivamente discutido neste processo, tanto pelos dignos representantes da Fazenda Nacional como pela ora recorrente, ao meu ver só restou, como ponto nodal da questão, a aceitação dos descontos concedidos como condicionais ou não e daí a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, formulada na peça acusatória.

Por esta razão, a discussão que circunvêu em torno da existência de vínculo entre a recorrente e a financiadora perde expressão: visto a legislação do IPI só se preocupar com a condição de interdependência entre empresas, quando inserta nos termos estabelecidos nos incisos I a IV, artigo 394, RIPI/82.

Com a edição da Lei nº 7.789/89, veio se determinar a equiparação de estabelecimento industrial aos atacadistas, na aquisição de produtos (art. 7º, I a IV), e por controle acionário ou societário as que vincularem-se entre



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

si como interdependentes, controladas, controladoras, coligadas e interligadas (parágrafos 1º e 2º do art. 7º).

Pelo fato do negócio da recorrente ser montar e vender veículos automotivos e peças de reposição e o da financiadora, vender crédito, isto é, seu produto ser dinheiro, não há entre elas movimentação (compra e venda) de produtos industrializados e o fato de existirem interesses comuns nas operações - perseguição ao lucro - nada de anormal; por serem objetivos empresariais, ou de grupo empresarial, dirigidos a atividades diversas e inerentes à liberdade econômica e jurídica, desde que lícita e não distorcida, consecutados de formas distintas em cada uma dessas atividades. Uma é produtiva/mercantil e a outra é prestadora de serviços, financeira.

A própria fiscalização não apontou, objetivamente a infração em que se sustenta à existência do vínculo e participação majoritária entre as empresas e disto o reflexo no negócio realizado por elas. Em nosso direito positivo a prática punível é aquela que a lei determina, previamente escrita, o que é defeso fazer ou deixar de fazer; não ficando neste caso, delimitada à irregularidade fiscal dentro da legislação do IPI.

Este forte vínculo societário até poderia ter outras implicações tributárias, mas, não é o que se verifica.

Agora, fica a se decidir a questão dos prazos para pagamentos concedidos pela recorrente às concessionárias, que por sua vez, pela nova sistemática denominada FLOOR PLAN, após setembro de 1983, foram transformados em descontos no preço do produto e o valor líquido da nota fiscal passa a ser crédito da montadora junto à financiadora e, desta com as revendedoras.

Várias locuções foram utilizadas neste processo, inclusive discutidas entre as partes, tais como: desconto compensatório, desconto incondicional, desconto condicional e desconto indevido e, neste particular, vamos buscar a denotação de dois termos:

devido: 1. O qual se deve; 2. O que é direito ou



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

dever; 3. Aquilo que se deve; 4. O justo, o legítimo."

— Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa — 10ª Edição/Cia. Editora Nacional, 1972, pág. 406 — Aurélio Buarque de Hollanda.

"Condição: Matriz Legal — Lei nº 4.502/64, art. 14, II, parágrafo único:

Condição é a cláusula que subordina a ocorrência de um acontecimento futuro e incerto. Embora a doutrina classifique um grande número de condições, para o RIPI, interessa apenas a subordinação de efetivação a evento futuro e incerto."

— IRAN DE LIMA — Dicionário do Imposto sobre Produtos Industrializados — Horizonte Editora Ltda., 1ª Edição/1979, pág. 96 (destaques não originais).

Examinando devidamente os contratos firmados entre as empresas e as concessionárias, bem como os esclarecimentos delas prestados à fiscalização, há total ausência das clássicas expressões condicionantes, tais como: se, quando, desde que, assim que... etc., em tantas outras utilizadas para exprimirem condição futura e eventual de efetivação do ato jurídico (descontos nos produtos comercializados).

No estudo dos atos jurídicos, como seus elementos, as cláusulas que se adicionam ao mesmo fato para o fim de modificar uma ou alguma de suas consequências naturais, tratamos estes elementos como **accidentalia negotti**.

Esses elementos acidentais, modificadores dos elementos naturais são, basicamente três, que, pelos seus efeitos e pelo cunho de generalidade, assumem capital importância na teoria dos atos jurídicos: a **condição**, o **termo** e o **modo ou encargo**.

Para a condição, que é o que nos interessa no momento, há necessidade de aparecer nos ajustes contratuais: a **futuridade** e a **incerteza do evento**. Fato passado ou mesmo presente, ainda que desconhecido e ignorado, não é condição; logo, se



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

o fato se verificou a estipulação deixou de ser condicional, convertendo-se em pura e simples, sem afetar a disposição e, por outro lado, se o fato não se verificou, estipulação torna-se ineficaz por ter se esvaziado o implemento da obrigação.

Entendo serem as estipulações naturais, conforme se verifica, desvinculadas de qualquer estipulação de evento incerto e futuro, pois, a emissão da nota fiscal antecede a própria saída do produto do estabelecimento fabril, e nela já está consignado o desconto concedido sobre a venda, inclusive, aquelas concessionárias que pagam à vista suas aquisições, sem utilizar o crédito rotativo - o qual não é obrigatório ou imposto, é sim um limite à disposição do revendedor - gozam dos mesmos descontos concedidos às demais.

Se anteriormente à nova sistemática de vendas/financiamento, a recorrente concedia prazo para pagamentos e depois transformou-os em desconto na nota fiscal, o resultado foi o mesmo, pois, em economia capitalista é consabido que o dinheiro tem custo diário e tanto uma como outra operação podem ser dimensionadas em valores quantitativos que beneficiam à aplicação financeira do mesmo capital e, podem se referir tanto a mercadorias como prazos para pagamento. O desconto na nota fiscal e juros ativos com que se beneficiam os revendedores são equivalentes, visto a taxa média de interesse praticada no mercado.

À fiscalização trouxe aos autos cópia do Acórdão nº CSRF/02-0.149, o qual creio não se aplicar ao caso sob exame, pelo fato de se sustentar em práticas distintas. O que se depreende dos elementos contidos no voto condutor do referido Acórdão, houve prática de "dar com uma mão e tirar com a outra", situação esta bem exposta nas razões de decidir do Ilustre Conselheiro-Relator Lourierdes Fiuza dos Santos:

"por tudo o que foi exposto, tenho que, no caso, houve concessão de desconto condicional. Isso porque, o que se verifica, de fato, é que o preço do produto foi decomposto em duas parcelas: uma correspondente ao valor da nota-fiscal, com o desconto, e outra referente ao encargo assumido pelo comprador: parcela essa que corresponde



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

ao montante aproximado do desconto concedido na nota fiscal e recuperado, indiretamente, através dos desembolsos com a publicidade de demais despesas que o adquirente viesse a efetuar para cumprimento do estabelecimento 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 desconto de 60%, 70% etc., com o artifício de transferirem-se custos aos adquirentes, notadamente quando se tratar de produtos considerados supérfluos e, em consequência, sujeitos a alíquotas elevadas, como na espécie em julgamento."

No resumo e conclusão, o Conselheiro-Relator fulminou a questão:

a) o desconto é condicional porque, nos termos do conceito contido no Código Civil, está subordinado a ocorrência de um evento futuro e incerto;"

.....

d) o desconto é, ainda condicional porque assim o considera a norma inserta no artigo 14 da Lei nº 4.502/64, legislação matriz do imposto em questão;

e) 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."

Consta, ainda, do voto condutor do Acórdão da CSRF, transcrição da conclusão do Acórdão nº 61.353, do 2º Conselho de Contribuintes, da lavra do ilustre Conselheiro Osvaldo Tancredo de Oliveira (fls. 197), onde diz a prática da redução indevida do valor tributável pode, inclusive, ser analisada pelo ângulo do "abuso de forma".

Concordo, como aquele, este caso merece ser, também, passado pelo mesmo crivo, buscando na doutrina se, de fato, é o que aqui se observa:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
 Acórdão nº 202-05.497

"No campo fiscal, a interpretação econômica desfruta posição singular.

Uma das causas que tem impulsionado a edificação da autonomia do direito tributário é a necessidade de combate ao chamado abuso de formas de direito privado.

Tanto mais viva o direito tributário de empréstimos de formas e conceitos do "jus comune", maior a possibilidade de defasagem entre suas exatas objetivação ("in hipotesy") e a realização ("in concreto").

A área das manipulações ao alcance do contribuinte é servida, sobretudo, pela incoincidência entre os endereços do direito comum - que é a validade jurídica dos atos - e do direito fiscal - que é o conteúdo econômico da operação.

Se, para a realização do negócio for tomada, do guarda-roupa do direito civil, vestimenta que, apesar da adequação sob o prisma exclusivamente jurídico, se revela inábil (distorsiva) para assegurar o fim objetivado pelo direito fiscal, permitido fuga do campo de incidência de imposto (evasão), teremos aí configurado o abuso de forma (o disposto no artigo 109 tem por fim coibi-lo."

Para maior clareza, figuremos um exemplo.

Em certa época, visando a evitar o pagamento do imposto sobre rendimentos provenientes da locação de bens imóveis, multiplicaram-se os contratos de mútuo.

A lei não se opõe à realização desse tipo de contrato, que é expressamente admitido pelo Código Civil.

Entretanto, o conjunto de circunstâncias e qualificações da operação evidenciava que a forma jurídica utilizada, antes de traduzir a realidade econômica sob sua regência, subvertia-a, para o fim de ensejar a evasão. A forma jurídica, não obstante lícita,



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

estava sendo utilizada como instrumento de desvio da realidade econômica, de modo a assegurar que esta produzisse os normais efeitos determinados pela lei fiscal.

Delineado tal quadro, facultava-se ao aplicador da lei reimplantar a fidelidade da forma ao fundo, através de interpretação edificada à jusante do espírito do sistema, marginalizado o entendimento advindo da exegese literal.

Impõe-se esclarecer que a interpretação econômica só exhibe legitimidade quando o benefício obtido pelo contribuinte constitui evasão. Esta resulta da utilização de forma jurídica anormal ou atípica, inadequada, por força de distorção, para reger a espécie segundo os ditames da lei tributária.

Contudo, há áreas onde se pode obter vantagem fiscal sem necessidade do recurso à distorção da forma jurídica, bastando aprimoramento técnico, maior disciplina empresarial, melhor adequação jurídica etc.

O cabimento da interpretação econômica é uma função da necessidade de corrigir desvios maliciosamente provocados pelo contribuinte, mediante abuso de formas jurídicas do direito privado. Af reside os limites à licitude de seu emprego."

(destaques na transcrição)

---JOSE WASHINGTON COELHO - CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL INTERPRETADO - Edições Correio da Manhã - 1968 págs. 103/104.

Por tudo que foi observado na documentação carreada aos autos, não consigo perceber a prática de "forma jurídica anormal ou atípica, inadequada", que como foi dito anteriormente, as empresas (montadora e financiadora) exercem atividades bem distintas que as permitem praticarem tais atos de negócios, normais e típicos nas corriqueiras operações mercantis que envolvem venda e financiamento, cada qual com sua característica empresarial. Logo, ao meu ver, o negócio denominado "FLOOR PLAN" não é o abuso de forma que a doutrina entende como meio inábil



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

para obter vantagem fiscal, no que não ocorre a evasão, a ilicitude do resultado econômico.

Assim, com a devida venia, não vejo identidade entre a matéria que aqui se julga com aquela contida no paradigma apontado pelos auditores fiscais, o qual recebeu decisão favorável à Fazenda Nacional.

Por tudo que foi argumentado aqui, não consigo perceber a prática de **desconto indevido** - aquele que não é direito, que não se deve praticar, que é injusto ou ilegitimo - e, também, aquele outro - o **desconto condicional** disposto no artigo 63, parágrafo 3º do RIFI/82. Visto ter prevalecido a incondicionalidade e as referidas reduções na base tributável do IFI variarem em função da relação dias x distância x taxas de juros; não podem por isto serem aceitas como condição sujeita a evento incerto e futuro, pois tais variáveis são parâmetros (proporcionalidades) e não condicionadores das mesmas reduções.

Como foi bem entendido pela recorrente, só com a edição da Lei nº 7.789/89, em seu artigo 15, alterador do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, o legislador expressou sua vontade de não excluir-se do valor da operação os descontos:

"concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente."

Após isto, não restou margem de manobra, inclusive utilizando forma jurídica hábil, aos contribuintes para praticarem redução no valor da base tributável do IFI, logo, por tal ausência anterior, não sendo os condicionais, os descontos não eram defesos em lei. A citada lei veio acabar com as distinções conceituais e tratar os descontos genericamente, hoje jogados na mesma vala comum, sem privilégio àqueles concedidos sob qualquer denominação.

Sobre esta mesma matéria a recorrente viu seus recursos nos 85.188 e 85.196, julgados pela 1ª Câmara deste Conselho, em sessão de 12.06.91, serem providos por unanimidade de votos, consubstanciados nos Acórdãos nos 201-67.158 e 210-67.159, respectivamente."




MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10.805-002.284/89-26
Acórdão nº 202-05.497

Por estas razões de decidir, acolho a preliminar de decadência, que alcançou os fatos geradores ocorridos até junho/1989, inclusive, e quanto ao mérito, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 1992.


JOSE CABRAL GAROFANO