



2.	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 06/01/1992
C	<i>[Assinatura]</i>
C	Kabrita

126

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo Nº 10.805-004.003/88-25

mias

Sessão de 28 de agosto de 1991

ACORDÃO Nº 201-67.324

Recurso Nº 83.476

Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

Recorrida DRF EM SANTO ANDRÉ - SP.

IPI - Base de cálculo - Descontos (período anterior à vigência da Lei nº 7.798/89) - calculados, conhecidos e definitivos, antes da ocorrência do fato gerador e inalteráveis, a partir de sua consignação na nota fiscal: são descontos incondicionais, podendo seu montante ser deduzido do valor tributável do IPI. Recurso a que se dá provimento.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA e, pela Fazenda, falou a Drª DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS - Procuradora Representante da Fazenda Nacional. Ausente o Conselheiro HENRIQUE NEVES DA SILVA.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1991.

[Assinatura]
ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - PRESIDENTE

[Assinatura]
LINO DE AZEVEDO MESQUITA - RELATOR

[Assinatura]
DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS - PROCURADORA-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 30 AGO 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, DOMINGOS ALFEU COLENCI DA SILVA NETO, ANTONIO MARTINS CASTELO BRANCO, ROSALVO VITAL GONZAGA SANTOS (Suplente) e SÉRGIO GOMES VELLOSO.

127



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Processo Nº 10.805-004.003/88-25

Recurso Nº: 83.476
Acórdão Nº: 201-67.324
Recorrente: GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

R E L A T Ó R I O

A empresa em referência, ora Recorrente, é acusada, consoante Auto de Infração de fls. 193, de no período de outubro de 1983 a janeiro de 1984 haver recolhido com insuficiência o IPI por ela devido pelos produtos de seu fabrico a que dera saída, nesse período, do seu estabelecimento industrial, insuficiência essa que monta a Cz\$ 1.378.232,95.

A insuficiência resultou do fato de a empresa, haver reduzido, indevidamente a base de cálculo impositível do tributo, sob a forma de descontos para cobrir custos financeiros de suas concessionárias, conforme narrado no Termo de fls. 187/188, verbis:

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

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

3. A montadora mantém vínculos com a Financiadora General Motors S/A - Crédito, Financiamento e Investimento (FGM), como se pode verificar nas transações da empresa.

Nas vendas de veículos feitas pela montadora às Concessionárias a presença daquela financiadora é uma constante, uma vez que as Notas-Fiscais de vendas fazem menção à existência de penhor mercantil em favor da FGM;

5 - segue-

4. A montadora mantém fortes vínculos com as Concessionárias, 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, os AFTN's constataram, através de diligências em Concessionárias GM e na própria fiscalizada, conforme "Termos de Diligências" e documentos coletados e juntados ao presente e que passam a fazer parte integrante deste, o seguinte:

- a) A empresa pratica suas vendas através de um Sistema denominado "Floor Plan" (Contrato de Abertura de Crédito concedido pela Financiadora General Motors).

De acordo com a documentação apresentada e informações prestadas pela fiscalizada o "Floor Plan" tem por finalidade proporcionar pela fiscalizada o "Floor Plan" tem por finalidade proporcionar financiamentos às Concessionárias quando adquirem veículos à montadora (doc. de fls. 53/124).

- b) Até Setembro/83, tal sistema proporcionava às Concessionárias um período livre de incidência de encargos, que consistia em um prazo de carência (10 ou 12 dias) mais o período de trânsito do veículo até o estabelecimento comprador (doc. de fls. 53/124).

- c) À partir de Outubro/83, os encargos financeiros para as Concessionárias passaram a incidir desde a data da emissão da Nota-fiscal pela GMB, sendo que o período livre de incidência de encargos pela GMB, sendo que o período livre de incidência de encargos existente anteriormente passou a ser compensado por desconto equivalente atribuído pela montadora no preço de venda no veículo ao Concessionário, desconto esse calculado com base no custo desse período às taxas de encargos praticadas no "Floor Plan", na data do faturamento da unidade (doc. de fls. 53/124).

- d) Em resposta ao item 4 do "Termo de Diligência e Intimação, lavrado por esta fiscalização em 14-9-88, a empresa juntou o documento denominado de: "SISTEMÁTICA DE DESCONTO EM N. FISCAL - VEÍCULOS", de fls. 83/84, onde esclarece que a carência básica de 10 (dez) dias mais a carência variável, correspondente ao número de dias para o transporte da unidade, da fábrica ao Concessionário, refere-se a um prazo para pagamento sem incidência de encargos, concedido pela montadora GMB, com a finalidade de reduzir os custos de financiamento de veículos dos Concessionários.

↳

Processo nº 10.805-004.003/88-25
Acórdão nº 201-67.324

Nesse mesmo documento, explica que essa carência total é transformada em desconto em Nota-Fiscal, com aplicação da taxa de juros vigente na data do faturamento, como foi dito no item "c" supra.

6. Pelo acima exposto e pela documentação juntada, tem se o seguinte:

- I) Com a mudança de sistemática (Outubro/83), quando a fiscalizada passou a aplicar um desconto, variável, no preço de venda do veículo às Concessionárias, via Nota-Fiscal, em substituição ao período livre de encargos até então vigente, fez reduzir indevidamente a base de cálculo imponible do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de vez que esse desconto é uma forma de reduzir os custos de financiamento de veículos das Concessionárias.

Essa liberalidade da montadora, aplicando indevidamente desconto no preço de venda do produto para reduzir os custos financeiros das Concessionárias, não pode ser praticada em detrimento da base de cálculo do IPI, ou seja, que o ônus de terceiros seja considerado como parcela redutora da base de cálculo imponible do tributo em questão.

- II) Comprovando a ocorrência da irregularidade acima exposta, juntamos cópias das Notas-Fiscais nºs. 075591 e 075592 (docs. fls. 172/173) correspondentes às saídas de um mesmo tipo a modelo de veículo, com valores básicos idênticos, onde, da primeira observa-se uma redução indevida da base de cálculo do IPI, sob forma de desconto, para cobrir custos financeiro~~s~~ de terceiros (das Concessionárias), enquanto que na segunda o valor tributável mantém-se sem aquela redução, por não se tratar de venda a Concessionária.
- III) Reforçando o entendimento desta fiscalização, de que houve redução indevida da base de cálculo do IPI, sob forma de desconto em Nota-Fiscal, basta verificar as vendas realizadas antes de Outubro(83, onde não havia qualquer redução daquela base de cálculo, incidindo, portanto, o IPI sobre o preço de venda do produto, consoante pode ser verificado através das Notas-Fiscais nºs. 4.215, de 28-4-83 e 11.945, de 30-9-83, apesar da existência de custos financeiro~~s~~ do concessionário, suportados pela montadora, via período livre de encargos, já anteriormente referido.

7. Concluindo, a prática de "Desconto Concedido" como foi utilizada pela montadora, reduziu,

4

propositadamente, a base de cálculo do IPI, por via oblíqua à lei de regência, portanto de forma ilegal, e sob aquele manto (Desconto Concedido), incorreu em redução de valores, lançamento e recolhimento do IPI devido na saída de seus produtos.

8. Frutos da fiscalização desenvolvida no estabelecimento industrial da ora 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 DE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - NÃO LANÇADOS, correspondente ao período de Outubro/83 a Dezembro/83 e que passa a fazer parte integrante do presente Termo de Verificação e de Constatação Fiscal. O demonstrativo aludido registram os valores tributáveis em cruzeiros (Cr\$), a classificação fiscal do produto, alíquota do IPI e valores do IPI devido, no caso, totalizando o valor originário de Cr\$ 1.378.232.966 (Um bilhão, trezentos e setenta e oito milhões, duzentos e trinta e dois mil e novecentos e sessenta e seis cruzeiros).

9. As constatações registradas nos itens anteriores deste termo, implicam em irregularidades fiscais, sendo que, o crédito tributário resultante está sendo reclamado em "Auto de Infração" próprio, onde estão capituladas as infrações ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/82), aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23-12-82".

Em virtude desses fatos a empresa é acusada no Auto de Infração de haver infringido os artigos 29, II, 62; 63, II e 107, II e § único, todo do RIPI baixado com o Decreto nº 87.981, de 23-12-82. Posteriormente, pelo despacho de fls. 285 é dada ciência à autuada que a infração dos fatos narrados está ainda tipificada no art. 63, § 3º do RIPI/82.

À vista disso a empresa é lançada de ofício do tributo que teria deixado de ser recolhido no mencionado montante de Cr\$ 1.378.232,95 e intimada a recolhê-lo, corrigido monetariamente, acrescido de juros de mora e da multa proposta, prevista no art. 364, I, do referido RIPI/82.

Por inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 199 a 218, ratificada a fls. 288/295, em seus termos, em virtude do apontado despacho de fls. 285.

À impugnação, a empresa acosta os Pareceres dos ilustres e renomados tributaristas Profs. Gilberto de Ulhôa Canto e Ruy Barbosa Nogueira.

Nesses pareceres, assim se manifestam, em resumo, como já descrito na decisão recorrida:

Diz o Prof. Gilberto de Ulhôa Canto:

"O CONSULENTE não infringiu - antes, cumpriu - norma de lei sobre o tratamento dos descontos na determinação da base de cálculo do IPI, o que lhe dá o direito ao pleno reconhecimento do acerto de sua conduta.

Ainda que se pudesse arguir que apesar da norma de lei sobre o procedimento do CONSULENTE não devesse prosperar, porque importou na redução do montante do IPI que vinha sendo pago antes da nova orientação por ele adotada, em realidade a assertiva contrária à doutrina do direito tributário nacional, que reconhece ao contribuinte o direito de escolher a modalidade de operar, reger seus negócios, seus bens ou rendas que mais lhe convenha financeiramente, no que concerne ao não pagamento de tributos, ou ao seu pagamento menor, desde que em o fazendo não viole norma legal alguma nem o direito da Fazenda Pública.

Efetivamente, já se viu que nenhuma regra de lei proíbe a exclusão da base de cálculo dos descontos incondicionais, ao contrário, existe dispositivo que determina essa exclusão.

Quanto à violação de direito da Fazenda Pública, também ficou demonstrado que ele não é possível, já que antes da ocorrência do fato gerador em relação a determinado contribuinte, contra ele a Fazenda não tem direito algum.

Com efeito, a venda dos veículos pelo CONSULENTE aos Concessionários é sempre feita por valores que contemplam descontos já previamente conhecidos, como ficou esclarecido. O fato gerador do IPI é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou que a lei a ele equipare. Logo, os elementos determinantes dos descontos existem antes (grifou) da saída dos veículos e outros produtos, que já deixam as fábricas do CONSULENTE alienados aos Concessionários, por valores pré-determinados. Assim, a concessão dos descontos ocorre antes do advento do fato gerador do tributo, logo, num momento que antecede o nascimento de qualquer direito da Fazenda Pública contra o CONSULENTE." (docs. de fls. 221/255).

Por outro lado, o Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA assim se manifesta com resposta dos quesitos que lhe foram formulados:

Primeiro quesito: " O desconto incondicionalmente concedido poderá ser impugnado pela Fiscalização para fins de exigência do IPI incidente sobre a operação ?"

Resposta: "Não. Como já demonstramos no corpo do parecer, com citação dos dispositivos aplicáveis, o desconto que a ora Consulente concede não incide no IPI

&

-segue-

porque a sua efetivação não se subordina a evento futuro e incerto, isto é, trata-se de desconto concedido incondicionalmente e definitivamente".

Segundo quesito: "O sistema de vendas com pagamento através de instituição financeira da qual a General Motors do Brasil Ltda. é uma das acionistas, sendo o financiamento por conta e ordem das Concessionárias, afetaria a legislação do IPI a ponto de legitimar a glosa fiscal?"

Resposta: "Não. O financiamento não é feito pela fabricante vendedora mas por instituição financeira com personalidade jurídica própria e precisamente constituída e autorizada para exercer atividades de financiamento, completamente diferentes das atividades da fabricante. A Financiadora General Motors S/A - Crédito, Financiamento e Investimentos, como instituição financeira, pessoa jurídica e na forma de sociedade anônima é constituída por todos os acionistas que a lei autoriza e o fato de a General Motors do Brasil Ltda. ser um de seus membros ou acionista é absolutamente irrelevante para a questão do IPI. Tanto aquela instituição na forma de sociedade anônima, como esta na forma de sociedade limitada, conservam sua individualidade ou personalidade jurídica autônomas. Como já vimos, o Código Civil Brasileiro ao dispor sobre as pessoas jurídicas, no art. 20, estatui que "as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros".

Terceiro quesito: "Como deverão ser abordadas, em contestação ao trabalho fiscal, as normas que autorizam, a contrário senso, a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI?"

Resposta: A abordagem e contestação ao trabalho fiscal por nós estudado, são as que constam do corpo deste parecer." (docs. de fls. 256/278)

À guisa de contestação, os autuantes prestaram as informações de fls. 280/282 e 297/298 sustentando a improcedência das preliminares suscitadas e a procedência da exigência fiscal.

A autoridade singular, pela decisão de fls. 311/326, mantiveram a exigência, sob os seguintes fundamentos:

"A questão central que emerge dos autos diz respeito à redução da base de cálculo imponible do IPI como consequência dos descontos concedidos pela autuada (GMB) às suas Concessionárias, nas vendas de seus produtos realizadas a partir de 1-10-83. A polêmica reside na condicionalidade ou não dos referidos descontos o que implicaria na inclusão ou exclusão dos seus valores naquela base tributável.

h

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

Em primeiro lugar, merece o vínculo existente entre a General Motors do Brasil Ltda. (GMB) e a Financiadora General Motors S/A - Crédito, Financiamento e Investimentos (FGM), que os autuantes consignaram nos autos, muito embora a autuada considere como absolutamente irrelevantes para a solução da pendência, o fato de ser ela acionista da Financeira e o tratamento que devam ter os negócios realizados entre pessoas ligadas ou controladas.

Segundo consta da "Declaração de Rendimentos IRPJ" que a FGM apresentou à SRF para o Exercício de 1984 - Período-base 1983, a participação da GMB no seu capital total e votante era de 99,99976%, ficando 00,00024% representando a participação dos demais acionistas, em número de seis.

Verifica-se que, de acordo com o artigo 116 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), a autuada (GMB) detém o controle direto e absoluto da Financeira (FGM) e que tal participação majoritária tem influência direta nos resultados das operações realizadas por uma e outra empresa, obviamente, como se verá adiante.

Um segundo aspecto, também relevante para a questão dos autos, diz respeito ao "modus operandi" com o qual a autuada e a sua controlada passaram a desenvolver seus negócios realizados com as Concessionárias a partir de 1 de outubro de 1983.

A GMB e as Concessionárias, quando da realização de seus negócios, contam com a interveniência da FGM a qual, no sistema denominado "Floor Plan" (Contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente) assume a responsabilidade pelo pagamento, por conta e ordem das adquirentes, do valor líquido dos produtos adquiridos constantes das respectivas Notas-Fiscais. (docs. de fls. 59/60)

No TELEX enviado a todas as Concessionárias, comunicaram a GMB/FGM:

"... a partir de 1-1-83
 A incidência dos encargos será doravante contada a partir da data da emissão da Nota-Fiscal pela GMB, sendo que o período livre de incidência de encargos que estiver sendo concedido pela FGM, passará a ser compensado por desconto equivalente atribuído pela GMB no preço de venda do veículo ao concessionário, desconto esse calculado com base no custo desse período as taxas de encargos que estiverem sendo praticadas pela FGM no "Floor Plan", na data do faturamento da unidade " (doc. de fls. 78)

Acórdão nº 201-67.324

Dos esclarecimentos prestados a "todos os concessionários Chevrolet", face às dúvidas suscitadas em torno do "novo sistema de faturamento - Floor Plan" no BOLETIM datado de 8-12-83, no caso prático idealizado pela GMB7fgm, observa-se que "caso a unidade venha a ser vendida antes de 17 dias, no exemplo, a Concessionária não pagará à FGM 17 dias de juros muito embora o desconto concedido haja sido de 17 dias. A diferença será mantida, como se fora o rebate pelos dias livres não utilizados". (docs. de fls. 79/82)

A cláusula IV.3 dos Contratos de Abertura de Crédito em Conta Corrente, impressa, comuns a todas as Concessionárias que se submetem às condições desses contratos perante a FGM, prevê:

"Apesar do prazo máximo estipulado na cláusula IV.2 anterior, a CREDITADA se obriga pelo presente, a pagar o adiantamento de numerário, conforme cláusula II.1, deste, dentro de 24 (vinte e quatro) horas a contar da data da Nota-Fiscal de venda do produto ao consumidor final, ou da entrega física do produto a terceiro a qualquer título que seja, prevalecendo aquele fato que ocorrer primeiro, devendo, todavia, a CREDITADA pagar imediatamente, o adiantamento, no caso de não localização, pela FGM, do veículo em seu estoque". (docs. de fls. 59/60)

A "Sistemática de Desconto em Nota-Fiscal - Veículos" adotada pela GMB, basicamente, leva em consideração dois fatores: a carência total (parte fixa, comum a todas as Concessionárias + parte variável, determinada em função do tempo de transporte e a localização geográfica de cada uma delas) e a taxa de juros em vigor na data do faturamento. A carência total, em número de dias, "é transformada em desconto na nota-fiscal, aplicando-se a taxa de juros em vigor na data do faturamento" como consta dos docs. de fls. 83/84.

ISTO POSTO, PASSO A DECIDIR.

A nulidade do feito arguida pela impugnante em suas razões preliminares não encontra ressonância nos dispositivos legais invocados, 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. 193: a ocorrência do fato gerador; a determinação da matéria tributável; o cálculo do montante do tributo devido; a identificação do sujeito passivo; a aplicação da penalidade cabível e, enfim, se acham presentes naquele efeito fiscal, todos os pressupostos previstos nos incisos I a VI do citado artigo 10 daquele Decreto.

K

-segue-

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 em lei".

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

"Em matéria fiscal, o próprio CTN anuncia expressamente o campo reservado à lei (art. 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 Infração.

Cumprе acrescentar que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) 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 4.502, 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 RIPI/82 aprovado pelo Decreto Federal nº 87.981 citado nos autos, é consolidador e regulamentador daquelas regras tributárias, estando 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.

A prevalecer a tese do defensor, o que não é o caso, poder-se-ia considerar nulo ou anulável, considerando-se o argumento "in extremis", qualquer ato

g

praticado por servidor público ou por quem devesse fazê-lo, que não contivesse expressamente indicado todo o elenco de normas legais pertinentes a determinado assunto, desde a Constituição Federal até o último dispositivo na escala hierárquica do sistema tributário.

A Constituição Federal promulgada em 5 de outubro de 1988, no seu artigo 5º inciso LV efetivamente assegura "aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recurso a ela inerentes". Tanto é verdade, que a autuada, ora impugnante, ciente dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e de suas consequências, expressas no Auto de Infração que repudia, dele está a se defender no gozo do pleno direito de ao qual se refere na peça contestatória. Não se visualiza, nos autos, qualquer óbice que possa tolher o seu legítimo direito de contraditar e defender-se dos termos da imposição fiscal, contrariamente ao que argumenta.

As regras dos artigos 142 e 144 do CTN que a impugnante insiste em invocar, já foram devidamente analisadas no início deste decisório. Nesta fase, ainda preliminarmente, cabe a análise da regra estatuída no artigo 149 § único do CTN transcrito in verbis

"Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

Incisos I a IX "omissis"

Parágrafo punico. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública".

Conquanto possa parecer à impugnante que o texto inserido na "Informação Fiscal" de fls. 280/282, que se transcreve:

"Considerando os fatos discutidos na presente lide, é inegável que a infração aqui praticada está tipificada no § 3º do já capitulado artigo 63 do RIPI/82 e constante do Auto de Infração".

Tenha implicado, como diz, em revisão do lançamento, na realidade tal não ocorreu, nem o fato justificaria tal procedimento. A inserção do § 3º do artigo 63 do RIPI/82 nos termos da autuação, se configurou apenas como mera medida saneadora do feito, observada que foi a norma do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, descartada, pois, a hipótese de nulidade do feito por este fato.

Ainda no tocante ao § único do artigo transcrito acima, combinado com o § 4º do artigo 150 do CTN, à luz dos quais a impugnante acena com a suposta revisão do Auto de Infração após decorrido o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública, mister se faz esclarecer:

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um dos tributos cujo lançamento se opera de ofício, ou por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, como se depreende do texto dos artigos 147 a 150 do CTN, ficando, neste último caso, definitivamente constituído o lançamento com a homologação pela autoridade competente (artigos 55 e 58 do RIPI/82). Por outro lado, caso se verifique a ocorrência de um dos casos previstos nos incisos I a IX do artigo 149, pelo menos, o lançamento será efetuado e/ou revisto de ofício pela autoridade competente, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Dessa forma, ainda que o lançamento consubstanciado no Auto de Infração contestado, tivesse sido objeto de revisão, como quer fazer parecer a impugnante, o procedimento seria tempestivo, eis que teria sido praticado antes de extinto o direito da Fazenda Pública, observadas as disposições do § único do artigo 173 do CTN (artigos 56, 57, 59 e 61 do RIPI/82).

Diante do exposto, considero formalmente válido o Auto de Infração, afastando de pleno, as arguições de nulidade do feito, em preliminares, visto que as razões aduzidas pela autuada, não me convencem do contrário, por infundadas e insubsistentes.

NO MÉRITO.

Relativamente às afirmações do "Termo de Verificação e de Constatação Fiscal" - fls. 187/189 - 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 aytyada 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 interligação, 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 processo de produção e de pesquisa, bem como do domínio dou da supremacia dos mercados de produção e de consumo. A própria Lei das Sociedades Anônimas, a de nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, segundo a versão do Prof. MODESTO CARVALHOSA, teria como objetivo prescípua o fortalecimento da grande empresa mediante a formação de conglomerados globais, financeiros-comerciais-industriais, inspirados nos sistemas alemão e japonês do "Konzern" e do "zaibatzu", 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

Processo nº 10.805-004.003/88-25

Acórdão nº 201-67.324

constitucionais, primordialmente, lhe garantem a plena liberdade de iniciativa e lhes asseguram o natural direito de gerir seus negócios da forma como melhor se lhes aprouver. O caso vertente, não diz respeito às formas de composição societária que a autuada 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 Financiadora 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 concessionárias um desconto com a finalidade de compensá-las dos encargos financeiros decorrentes do financiamento contratado com a FGM, como já exposto anteriormente. Ocorre que, a GMB, onipresente nos negócios de uma e outra empresa, é quem impera na determinação das normas que lhe interessam cumprir e fazer com que sejam cumpridas. Assim é que, o valor do desconto concedido é aquele correspondente ao prazo de carência total calculado às taxas de juro praticadas pela FGM, seu braço financeiro, na data da emissão da notas-fiscais. Ora, o valor do desconto e a taxa de juros ou de encargos financeiros, são pré-estabelecidos pela mesma pessoa, ao seu talante, e beneficia ou onera, em termos, as Concessionárias adquirentes. Até por isso, não haveria, por parte do Fisco, qualquer objeção, não fora o fato de a parcela relativa ao desconto, estar sendo marginalizada a incidência do IPI, reduzindo-lhe a sua base de cálculo impositivo, de forma indevida e contrária às normas regulamentares daquele tributo.

O Tribunal Federal de Recursos, por sua 4ª Turma, em decisão proferida no dia 7-5-1986 - Acórdão em Mandado de Segurança nº 92.966 - RJ(2649389), em caso análogo, assim considerou -:

"Ementa - DIREITO TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO ENTRE EMPRESA HOLDING, NO EXTERIOR, E SUBSIDIÁRIA NO BRASIL QUE NÃO PASSA DE FILIAL. EFEITOS.

Possível desconsiderar-se a personalidade jurídica da subsidiária, sob controle absoluto da empresa da "holding" estrangeira, se comprovado que ambas estão em conluio para fraudar o Fisco.

Desnecessidade de norma expressa autorizando a aplicação da "disregard doctrine", para tributação das reservas formadas visando à variação de câmbio e das deduções realizadas a título de pagamento de juros".

Aliás, a "Doutrina do Superamento da Personalidade Jurídica" ("Disregard of Legal Entity") é tratada por RUBENS REQUIÃO "in" Curso de Direito Comercial 1º Vol. pg. 283 - 16ª ed. Saraiva.

8

-segue-

Outro aspecto de fundamental importância que merece destaque, consiste no fato de a concedente do questionado desconto, dele se recuperar, total ou parcialmente, por via indireta, através do seu braço financeiro, a FGM, rotulado por encargos financeiros cobrados das Concessionárias-financiadas, como se verá adiante.

No que tange aos dispositivos do RIPI citados no Auto de Infração, realmente seria dispensável a menção de alguns deles no referido efeito fiscal. Como bem observou a autuada, é ela contribuinte do IPI (art. 22, II); o fato gerador do tributo é a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial (art. 29, II); o imposto será calculado mediante aplicação da alíquota do produto, constante da Tabela, sobre o respectivo valor tributável (art. 62). Porém, o mesmo já não se pode afirmar em relação aos artigos 54 e 55, I "b" que tratam do lançamento do tributo e têm estreita relação com a parcela do imposto que a autuada deixou de lançar, restando configurada a infração às regras definidas no artigo 63, II e § 3º do RIPI/82, de plena ciência da impugnante. (docs. de fls. 193, 280/287).

Para que possa proceder a uma 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.

§ 1º - "omissis"

§ 2º - "omissis"

§ 3º - Incluem-se ainda no preço da operação, em qualquer caso, os descontos, abatimentos ou diferenças concedidos 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 § único. In verbis: "Parágrafo único - Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto, os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos sob condição".

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".

h

Quanto da análise do "modus operandi", verificamos que o desconto, por sua natureza compensatória, por si só já revela uma condição, que nada mais é que a sua finalidade de remunerar o capital financiado, na forma melhor entender a beneficiária.

Não bastasse isso, se verificarmos o exemplo prático idealizado pela GMB/FGM, podemos concluir que a efetividade do desconto estará pautada pelo comportamento da Concessionária-beneficiária, senão vejamos:

a) Se a compradora pagar à vista a aquisição feita, naturalmente estando dispensada a interveniência da FGM, o desconto obtido será integralmente aproveitado pela Concessionária, pois não haverão encargos financeiros a serem remunerados;

b) Se a compradora pagar a aquisição no vencimento do prazo de carência (17 dias), aí intervindo a FGM, o desconto obtido será integralmente absorvido pelo encargos financeiros que lhe serão cobrados pela FGM, juntamente com o principal financiado. Neste caso, o desconto será mera ficção, pois efetivamente não existe caso, o desconto será mera ficção, pois efetivamente não existirá, embora dele se faça menção na Nota-Fiscal. Como esclareceram a GMB/FGM, no caso, o custo para a concessionária será "exatamente igual ao custo estabelecido pelo sistema anterior", no qual não havia a figura do desconto nem a incidência de encargos. (doc. fls. 80)

c) Se a compradora pagar a aquisição antes dos 17 dias, se quizer, puder ou estiver obrigada a fazê-lo, o desconto efetivo do qual se beneficiará será aquele representado pela diferença do valor consignado na Nota-Fiscal deduzidos os encargos incidentes nos dias em que se utilizou do financiamento.

No caso concreto constante dos autos, às fls. 18/19, pode-se constatar que a empresa BARALT Comércio de Veículos Ltda., Concessionária Chevrolet, ao proceder ao pagamento da aquisição feita pela Nota-Fiscal nº 472.546 de 2-6-88, sob financiamento e penhor mercantil a favor da FGM, dispendeu o valor do principal = Cz\$ 2.459.049,28 + juros/encargos no valor de Cz\$ 127.345,95, totalizando o seu custo em Cz\$ 2.586.395,23. Como a Concessionária dispunha do prazo de carência de 11 dias, mas realizou o pagamento no 8º dia, na realidade, o desconto obtido foi da ordem de Cz\$ 2.188,11 e não Cz\$ 129.534,06 como constou da citada Nota-Fiscal. No caso focalizado, as taxas utilizadas para o desconto e cobrança de encargos foram diferentes. Para aquele, 19,36 e para estes, 19,42%.

A hipótese contemplada no § 3º inciso II do artigo 63 do RIPI é exatamente a dos exemplos acima demonstrados, revelando-se a condição do desconto (natureza compensatória) e ainda, como a realçar o enquadramento, a subordinação da sua efetividade a evento futuro e incerto.

5

Processo nº 10.805-004.003/88-25

Acórdão nº 201-67.324

Ajusta-se ao caso presente, o julgado do segundo Conselho de Contribuintes - Acórdão nº CSRF/02-0.149, de 12-11-84:

"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 da 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 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".

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 mesmas não trouxe aos autos elemento⁴ 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 eventos futuros e incertos, a concedente, ora impugnante, fez por reduzir, indevidamente, a base de cálculo impositivo do IPI, no⁴ exatos valores dos benefícios concedidos, ficando caracterizado o flagrante desatendimento das normas estabelecida⁴ no artigo 63, II § 3º do RIPI/82, não prosperando, pois a tese da elisão fiscal erigida pela impugnante.

Assim sendo, por todo o exposto e tudo o mais que do processo consta,

DECIDO tomar conhecimento da impugnação de fls. 195 a 278 e 288 a 295, por tempestiva, para no mérito,

X

-segue-

142

INDEFERÍ-LA, JULGANDO procedente o Auto de Infração de fls. 193 e fls. 280/287, determinando o prosseguimento do crédito tributário exigido".

Cientificada dessa decisão, a Recorrente, tempestivamente, vem a este Conselho, em grau de recurso, com as razões de fls. 331/344, idênticas às da impugnação, alegando, em resumo:

- embora a decisão recorrida contenha informações inaplicáveis à hipótese dos autos - como a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica - ela reconhece que o embasamento da autuação e da sua manutenção, é o caráter de condicionalidade de que seriam revestidos os descontos concedidos pela recorrente;

- persiste a nulidade do auto de infração arguida na impugnação, por não poder ser considerado formalmente válido, eis que não aponta os artigos da Lei que baseia a exigência, vez que aponta apenas normas do diploma que regulamenta a Lei nº 4.502/64;

- os descontos concedidos pela Recorrente nas operações focalizadas são incondicionais, por não subordinadas a evento futuro e incerto, daí, ex-vi, do disposto no art. 63, § 3º do RIPI/82 não se incluírem no preço da operação e, portanto, na base de cálculo do tributo; nesse sentido é a Jurisprudência Administrativa, que cita;

- o procedimento da Recorrente constitui-se, portanto, em forma lícita de elisão fiscal, e, pois, de economia fiscal, reconhecida, pelos doutrinadores do Direito Tributário; disso resulta de que o contribuinte, desde que não utilize forma jurídica abusiva, tem o direito de dispor de seus negócios de forma a não pagar tributo, ou a pagar tributo menor;

- a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI só passou a ser exigida a partir da Medida Provisória nº 69, de 19-6-89, convertida na Lei nº 7.789, de 10-7-89, norma essa que não alcança os fatos geradores ocorridos anteriores à sua vigência.

É o relatório

[assinatura]

-segue-

Voto do Conselheiro-Relator, Lino de Azevedo Mesquita

Conforme relatado, a Recorrente, no período indicado na denúncia fiscal, concedeu nas vendas de seus produtos às suas concessionárias descontos sob o preço de venda, para promover a equalização dos custos financeiros das concessionárias, em substituição ao método anteriormente seguido. Por esse novo método, a Recorrente vende seus produtos à vista e sobre esses preços concede descontos variáveis de acordo com a distância entre o estabelecimento da Recorrente e o da concessionária; a esta a Financiadora General Motors S.A. - Crédito, Financiamento e Investimento, concede financiamento, em relação aos produtos em tela adquiridos por ela. Entretanto, a concessionária, à sua opção pode obter financiamento em outra financeira, ou mesmo atender ao pagamento das suas aquisições com recursos próprios.

O método anteriormente seguido consistia em prever prazos de carência para pagamento de juros pelos montantes financiados pela própria Recorrente na venda às concessionárias. Essa carência, com vistas à equalização dos custos financeiros das concessionárias, era variável em função do tempo que as concessionárias levaria para receber os produtos, em razão da distância do seu estabelecimento com o da Recorrente.

A fiscalização, tendo em vista que com o novo método de venda, o IPI lançado na respectiva nota-fiscal passou a ser inferior ao lançado segundo o método anterior entende que esses descontos não poderão ser abatidos da base de cálculo, ao argumento de que por serem compensatórios, são condicionais. As operações em tela, correspondem a períodos anteriores ao início de vigência da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, que não mais admite a exclusão da base de cálculo do tributo de descontos, ainda que incondicionais.

O litígio cinge-se, assim, à admissão ou não da exclusão dos descontos nas condições em que foram concedidos da base de cálculo do tributo nas operações referidas no período anterior à edição da Lei nº 7.798/89.

O RIPI/82, na sua redação, de acordo com as normas legais vigentes anteriormente à edição da Lei nº 7.798/89, dispõe:

"Art. 62 - O imposto será calculado mediante aplicação da alíquota do produto, constante da Tabela, sobre o respectivo valor tributável.

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

.....

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

§ 1º - No preço da operação referido nos incisos I, alínea "b", e II, serão incluídas as despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente, por espécie, na Nota-Fiscal, atendidas, ainda, as seguintes normas".

.....

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

O cerne da questão está, portanto, em estabelecer se os descontos em questão foram concedidos sob condição, como tal entendida a que subordina a sua efetivação a evento futuro e incerto, nos termos do art. 114 do Código Civil.

A matéria já submetida a esta Colegiado, através de recursos da própria Recorrente, referentes a exigências correspondentes a outros períodos, na Sessão de junho da corrente ano.

Este Colegiado, à unanimidade de seus membros decidiu, pelos Acórdãos nº 201-67.158 e 201-67.159.

"IPI - Base de cálculo - Descontos (período anterior à vigência da Lei nº 7.798/89) - calculados, conhecidos e definitivos, antes da ocorrência do fato gerador e inalteráveis, a partir de sua consignação na nota-fiscal: são descontos incondicionais, podendo seu montante ser deduzido do valor tributável do IPI. recurso a que se dá provimento".

X

Não tenho porque rever o entendimento expresso por esses arestos.

Com efeito.

O Prof. Emilio Betti, na sua obra "Teoria Geral do Negócio Jurídico, Tradução para a língua portuguesa de Fernando Miranda, "Coleção Coimbra Editora" - Portugal, disserta:

"Chama-se, ...condição, não só à previsão hipotética de um evento futuro e objetivamente incerto, mas também a esse mesmo evento, na medida em que a parte faz depender da sua verificação o valor vinculativo do negócio..."

Dos autos resta demonstrado que os descontos concedidos, na hipótese, não estão vinculados à verificação de um evento futuro e objetivamente incerto, para sua efetividade.

Por outro lado, os motivos subjetivos que induziram a Recorrente a praticar os descontos focalizados e os escopos que ela tenha pretendido atingir, não tem relevância para a efetividade do ato jurídico - concessão efetiva do desconto-bem como perante a legislação do IPI. O contribuinte é livre para dirigir suas atividades de comércio adotando o método de venda que mais lhe interessa, evidentemente desde que a opção por ele eleita "não constitua ação ou omissão que por si só importe em infringir norma legal". E, no caso, não vejo ofensa a norma legal.

Destarte, os descontos em tela, na hipótese dos autos, inquestionavelmente, são descontos incondicionais e, portanto, na forma da legislação do IPI (art. 63, § 3º do RIPI/82) excluídos da base de cálculo do tributo.

A decisão recorrida, na confirmação da exigência fiscal, sustenta que sendo a Financeira Geral Motors e a Recorrente pertencentes a um mesmo grupo econômico é de ser desconsiderada a personalidade jurídica dessas duas sociedades, para considerar os descontos em questão não incondicionais, vez que dado tratar-se de um mesmo grupo econômico esses descontos são recuperados pela Recorrente através de seu braço - a Financiadora.

-segue-

Vale dizer, a decisão recorrida, entende que a autonomia da Recorrente, quer sob o ponto de vista de personalidade jurídica autônoma, quer sob o determinado pelo § único do art. 51 do CTN, que assim dispõe, em relação aos contribuintes do IPI, verbis:

"Art. 51

Parágrafo único - Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante".

Ao meu entender, a doutrina invocada do Superamento da Personalidade Jurídica ("Disregard of Legal Entity") não tem aplicação à legislação do IPI, de modo a contornar o dispositivo transcrito.

É sabido que sob o ponto de vista fiscal, a apontada doutrina, do Superamento da Personalidade Jurídica, é defendida com vistas tão somente a não permitir a evasão fiscal e mesmo a economia fiscal. Já os economistas defendem essa doutrina com o fim de que a tributação do grupo econômico seja feita englobadamente, com vistas a que o lucro do grupo à tributação seja apurado pelos lucros de umas, deduzido do prejuízo das outras.

Posto que em muitos casos, considere, principalmente, o economista, quanto ao agrupamento de sociedades, a unidade econômica, sobre a pluralidade formal das sociedades, o angulo visual do jurista, conforme se verifica da orientação, in Problemas das Sociedades Anônimas, de Tullio Ascarelli, é outro: em linha de princípio, votará pela autonomia de cada uma das sociedades coligadas, principalmente em respeito a terceiros.

Seja como for, o nosso direito positivo desoferece solução direta e expressa, no caso, salvo expressas exceções com vistas à repressão de toda e qualquer forma de abuso do poder econômico (formação de monopólio, a eliminação de concorrência e aumento arbitrário de lucro). As coligações a que não assinem esses propósitos não absorvem a autonomia das sociedades coligadas, ainda que ostensiva se torne sua unidade econômica.

8

-segue-

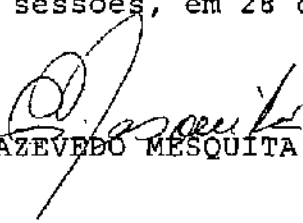
147

Na hipótese dos autos a autonomia da citada Financiadora deve ser proclamada.

A decisão do ex-Tribunal Federal de Recursos, apontada pela decisão recorrida, pelos seus fundamentos expressos na sua ementa, não tem aplicação no caso.

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das sessões, em 28 de agosto de 1991.


LINO DE AZEVEDO MESQUITA