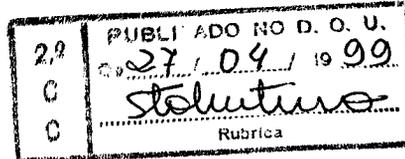




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



**Processo :** 10805.002661/93-95  
**Acórdão :** 201-71.588

**Sessão :** 14 de abril de 1998  
**Recurso :** 103.612  
**Recorrente:** FORD BRASIL LTDA. (SUCESSORA AUTOLATINA BRASIL S/A)  
**Recorrida :** DRJ em Campinas - SP

**IPI - PERÍCIA - DEFERIMENTO A CRITÉRIO DA AUTORIDADE JULGADORA - EMISSÃO DE NOTA-FISCAL COM LANÇAMENTO DE TRIBUTO EM ADIANTAMENTO DE NUMERÁRIOS PARA VENDA FUTURA ONDE AINDA NÃO HÁ INDIVIDUALIZAÇÃO DO BEM A SER NEGOCIADO - INEXIGÍVEL - OBRIGATORIEDADE DE ANTECIPAR RECOLHIMENTO DO RIBUTO (art. 236, VII, c/c 239, ambos do RIPI/82).**  
1- A autoridade julgadora administrativa é livre em seu convencimento para conceder ou denegar a feitura de prova pericial, desde que bem fundamentada sua decisão. 2 - Não restando provado que houve venda à ordem para entrega futura com cobrança antecipada de imposto, onde há obrigatoriedade de antecipação do recolhimento do tributo, não há que se falar em ocorrência do fato gerador do tributo IPI. **Recurso voluntário a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por: FORD BRASIL LTDA. (SUCESSORA AUTOLATINA BRASIL S/A).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.** Este presente o advogado da recorrente Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 1998

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Jorge Freire  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valdemar Ludvig, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Ana Neyle Olímpio Holanda e Sérgio Gomes Velloso.  
crt/mas-fclb



**Processo :** 10805.002661/93-95  
**Acórdão :** 201-71.588  
**Recurso :** 103.612  
**Recorrente :** FORD BRASIL LTDA. (SUCESSORA AUTOLATINA BRASIL S/A)

## RELATÓRIO

O presente processo origina-se de lançamento em que o Fisco autuou a recorrente, constituindo de ofício um crédito tributário no valor de 296.180,37 UFIR (Unidade Fiscal de Referência), referente a fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados, ocorridos, em seu entender, no mês de Agosto de 1988.

A recorrente recebia da Administradora de Consórcios Nacional Ford Ltda., administradora de consórcio de automóveis, antecipações de numerário, através de cheques e/ou depósitos, equivalente ao preço do veículo posto fábrica na data da antecipação. Tal veículo referencial para a antecipação financeira seria o do objeto básico a que aderiu o consorciado. Os veículos seriam entregues aos consorciados através da rede concessionária dos produtos produzidos pela Autolatina do Brasil S.A., no caso automóveis da marca Ford.

A referida operação era feita com o fito de manter os preços, equivalente ao objeto básico (modelo de automóvel) das quotas contempladas através das Assembléias Gerais Ordinárias de Contemplação realizadas em agosto de 1988, no período que medeava entre a data do sorteio e a da sua efetiva entrega. Tal ocorrência embasava-se no Regulamento Geral do Consórcio, cláusula 46, "e". As antecipações eram feitas segundo estimativa de contemplação mensal e escrituradas em conta-corrente específica, segundo informou a empresa em resposta à solicitação de esclarecimentos por parte dos agentes fiscais.

Quando da venda dos veículos às revendedoras, o bem era faturado, e poderia ser outro que não o básico, emitida a nota fiscal, lançado o imposto e dado baixa deste valor no conta-corrente da respectiva Administradora com a epigrafada.

Consoante Termo de Verificação Fiscal (fls. 141/148), entendeu a Receita, contudo, embora durante o curso da ação fiscalizadora a impugnante houvesse explicitado o contrário (correspondências datadas de 22/03/93 e 05/05/93) e argüido suas razões fáticas e jurídicas para tal procedimento, que tais operações caracterizavam o negócio jurídico venda antecipada, e que, por conseqüência, à guisa de seu entendimento, a autuada estaria infringindo o art. 236, VII, 60, I e 239 do Regulamento do IPI, "com o intuito de postergar o recolhimento do imposto" (fls. 144, item 15).



**Processo :** 10805.002661/93-95

**Acórdão :** 201-71.588

O agente fiscal, a certa altura do Termo de Verificação Fiscal, aduz que *"muito embora seguros de que os recebimentos antecipados tratavam-se do valor integral do bem, inclusive o valor do IPI, ainda assim insistimos para que o contribuinte informasse a composição dos valores recebidos antecipadamente referente à nota fiscal fatura nº 630.187, série única, ao que se manifestou, a fiscalizada, em documento datado de 03/09/92, subscrito pelo Sr. Néilson Fonseca, que o valor total era composto do valor do veículo, valor da pintura metálica, valor do seguro e valor do IPI (no Termo são especificados os valores de cada item).*

Prossegue o Fisco, no mesmo Termo, que indagadas as administradoras de consórcio, acima nominadas, sobre as listagens denominadas "Controle de Adiantamentos - Adiantamentos a serem faturados" e "Controle de adiantamentos - Diferença entre adiantamento e Faturamento", estas se pronunciaram, através de correspondência subscrita pelo Sr. Castilhos, em 11/11/92, nos seguintes termos:

*"...VALOR DO CRÉDITO. Valor ref. ao crédito atribuído ao consorciado, com base no preço do veículo básico do plano, na data da assembléia.*

*VALOR ADIANTADO - importe correspondente a 79,4% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, adiantado à montadora*

*VALOR NÃO ADIANTADO - importe correspondente a 20,6% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, a ser pago ao distribuidor, a título de margem líquida."*

Continua o Termo (item 13.1) que com base nos elementos acima, constatou-se *"que o valor correspondente a 79,4% do valor do veículo básico do plano, refere-se ao preço do veículo posto fábrica, na data do pagamento, inclusive com o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados". Portanto, prossegue o Fisco, "mais uma vez comprova-se que o valor efetivamente recebido pela montadora foi o preço integral do produto, inclusive o IPI. "*

Sustenta a Receita (item 14 do Termo de Verificação Fiscal) que tal procedimento é contrário aos interesses da Fazenda, pois entende que a recorrente recebe integralmente o valor dos bens e que só emite a nota fiscal com lançamento do imposto em período posterior, na data da efetiva saída dos produtos, com isso retardando o conhecimento e lançamento do IPI para a data da efetiva saída do produto *"em flagrante infração ao disposto no inciso VII do art. 236 do vigente RIPI". Assim, em seu entender, o procedimento adotado pela contribuinte foi ao arripio da legislação fiscal pertinente, com o intuito de postergar o recolhimento do imposto.*



**Processo : 10805.002661/93-95**

**Acórdão : 201-71.588**

Continuando seu raciocínio, aduz o Fisco: *"O art. 239 do RIPI/82, faculta a emissão da nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, mas no final do mesmo artigo o legislador conclui: "... salvo se houver lançamento do imposto, o que tornará obrigatório sua emissão"*.

Destarte, prossegue o Termo: *"Tendo deixado de emitir as notas fiscais a que estava obrigado, conseqüentemente deixou de lançar o IPI, descumprindo o disposto no inciso I, alínea "s" e inciso II alínea "c", do art. 55 do RIPI/82; postergou igualmente as contribuições incidentes sobre a receita bruta"*.

Em outras palavras, entendeu o Fisco que as antecipações de numerários recebidas pela montadora, pelo fato de nela estar agregado o futuro custo do IPI, caracterizariam faturamento antecipado com lançamento do referido imposto, em decorrência do negócio jurídico venda, ou venda antecipada, mais especificamente.

Para sustentar tal tese e procurando apurar o valor total do IPI devido na data do efetivo pagamento dos veículos, por parte das administradoras de consórcio, diversas vezes foi solicitado que a contribuinte relacionasse cada veículo faturado com a data do pagamento antecipado. Entretanto, deste relacionamento resultaram diferenças, tendo em vista que muitas vezes o consorciado contemplado retirava veículo diferente ao básico que aderiu, ou com acessórios, o que, em decorrência, alteravam o preço final do produto.

Por fim, conclui o Fisco, que tendo o imposto sido recolhido fora do prazo, cabe cobrança dos acréscimos legais, conforme previsão do art. 109 do RIPI/82. Após a apuração dos valores presumivelmente devidos, foi feita a imputação de pagamento conforme Demonstrativo de Imputação de Pagamentos, anexo ao auto de infração.

Irresignada com tal ato administrativo, a impugnante recorreu à autoridade monocrática com o fito de vê-lo anulado. De fls. 155 a 175, impugnação ao auto de infração, onde, em síntese, é alegado o seguinte:

a) que a vantagem da manutenção do preço concedida pelo consórcio aos consorciados, com base em contrato de adesão em que a impugnante não toma parte, implica no desencadeamento de uma seqüência de atos múltiplos que, sob determinadas circunstâncias, incluem as questionadas transferências de numerário da Administradora de Consórcios para a atuada;

b) aduz que tais transferências de numerários eram feitas em valores calculados por estimativa, segundo critérios que levam em conta a globalidade dos resultados das assembleias de contemplação e não guardam uma identidade com o total dos preços dos veículos que viriam a ser faturados por



**Processo : 10805.002661/93-95**

**Acórdão : 201-71.588**

ocasião da saída daqueles veículos para os concessionários. Assevera que no momento do adiantamento do numerário não ocorreu a hipótese de incidência ensejadora da peça fiscal;

c) que os cálculos, apurados pela fiscalização, das bases de incidência do IPI "presumido" estão incorretos e não se presta à apuração do valor da atualização monetária e fixação de juros de mora. Em função disso, assevera ser impossível retificar a autuação, clamando, em consequência, pela decretação de sua nulidade;

d) no mérito, diz que o caso vertente não se trata de faturamento antecipado e cita Pareceres Normativos da Receita Federal. Acrescenta, ainda, que na época dos fatos que originaram o auto de infração, a Administradora calculava o montante a ser transferido para a Impugnante, tomando por base uma previsão de contemplações do mês e o preço médio do objeto básico do plano. Em consequência, a transferência de numerário não condicionava e nem vinculava o faturamento através da montadora ora recorrente, tanto que em várias ocasiões o consorciado optava por veículo já disponível no estoque do próprio concessionário. Conclui, neste tópico, que *"não há de se vislumbrar a existência de faturamento antecipado da impugnante nesse esquema obrigacional, tendo em vista que os valores adiantados à impugnante poderão ou não ser aplicados para a aquisição de veículos para fornecimento a consórcios com manutenção de preços"*;

e) tece considerações a respeito do fato gerador do IPI, transcrevendo doutrina e concluindo que mesmo que "se pretendesse equiparar a antecipação de numerário feita pelas administradoras de consórcios à impugnante, como um pagamento para faturamento futuro, ainda assim, pelas normas regentes do IPI, o mesmo não poderia ser exigido antes da ocorrência do fato gerador - saída do estabelecimento produtor." Diz que o legislador ordinário carece de competência para fixar a ocorrência do IPI para momento anterior ao que lhe compete;

f) rechaça a metodologia de cálculo quanto ao valor principal, tendo em vista que a fiscalização confrontou os cheques emitidos pelas administradoras de consórcios e de documentos relacionados a grupos e quotas dos consorciados contemplados, quando, em seu entender, "lhe cumpria promovê-lo levando em conta cada nota fiscal/fatura de saída para a concessionária". Contesta também a metodologia para cálculo da correção monetária e a incidência de juros de mora, além de pugnar pela exclusão da TRD como juros de mora no período entre 04/02/91 até 29/08/91;

g) refuta a multa, sob a argumentação de que, independentemente de qualquer procedimento fiscal, pagou o imposto e comunicou este fato à Administração pela apresentação da DCTF. Alega que tal procedimento é análogo ao da denúncia espontânea e cita Acórdão do Superior Tribunal de Justiça em caso



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002661/93-95**

**Acórdão : 201-71.588**

de recolhimento fora do prazo de ICMS, em que o citado Egrégio Tribunal considerou descabida a multa moratória na hipótese por inexistência de procedimento administrativo até a data do pagamento do tributo, mesmo que em atraso;

h) diz que os valores recebidos a título de adiantamento foi feito com a concordância da SRF, visto que esta aprovou, no âmbito de sua competência à época, as regras normatizadoras de consórcio. Desta forma, aduz que os mencionados adiantamentos de numerários se constituem em práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, a teor do inciso III do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), o que, em consequência e por disposição do parágrafo único do mesmo artigo, excluiria a imposição de encargos moratórios;

i) requer a produção de prova pericial com o fulcro de apurar com exatidão e critério os valores relativos ao imposto, correção monetária e dos juros de mora, indicando perito e apontando quesitos;

j) por fim, protesta pela insubsistência do auto de infração, com seu consequente cancelamento.

De fls. 197 a 212, decisão singular onde é denegado o pedido de perícia e mantido *in totum* o lançamento.

Irresignada com a decisão singular, tempestivamente a autuada interpõe Recurso Voluntário a este Colegiado, onde reitera os argumentos espostos na peça impugnatória.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas Contra-Razões (fls. 492/495), protesta pelo indeferimento do presente recurso.

É o relatório.



Processo : 10805.002661/93-95  
Acórdão : 201-71.588

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

## I - PRELIMINARMENTE

Argúi a recorrente que a matéria em debate encerra questão de fato que só poderia ser deslindável por prova pericial, razão pela qual requereu perícia com o fito de ver elucidado os critérios para a apuração do imposto, correção monetária e juros de mora.

Continua seu raciocínio alegando que o julgador *a quo* não poderia denegar a feitura de prova pericial, entendendo que sem resolver a questão de fato não poderia ser sentenciado o mérito da questão de direito. Entende que foi ferido o princípio do contraditório e da ampla defesa e pede, pela afronta à Carta Suprema e ao art. 59, II do Decreto 70.235/72, que a decisão *a quo* seja declarada nula.

Discordo sobremaneira do entendimento da recorrente. A um, porque de forma alguma o princípio do contraditório ou da ampla defesa foi afrontado. O procedimento administrativo, moldado nos cânones constitucionais, assegura aos litigantes várias instâncias para que as decisões administrativas sejam revistas. Tanto é assim que a questão da denegação ou não do pedido de perícia foi devolvido a este Colegiado, não sendo preterido seu direito a ampla defesa.

A dois, porque a autoridade de primeira instância é totalmente independente para prolatar sua decisão, a qual, no entanto, poderá ser revista por órgão hierarquicamente superior, na hipótese o Conselho de Contribuintes. Inclusive, este Órgão não decidindo de forma unânime e de acordo com seu regimento interno, há possibilidade que uma última instância administrativa reveja a matéria, qual seja a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Note-se, inclusive, que tais recursos administrativos têm o condão de afastar o *periculum in mora*, uma vez que a exigibilidade do crédito tributário, consoante art. 151, III, do CTN, fica suspensa, não permitindo que o mesmo seja executado.

Assim, entendo que no caso sob comento, não está a autoridade *a quo* obrigada a concordar com o pedido de perícia. O que ela não pode fazer, isto sim, é deixar de embasar a denegação de tal pedido, sob pena de nulidade do ato por afronta ao nosso Estatuto Político. Mas isto não ocorreu. Contudo, a autoridade *ad quem* pode entender que os argumentos esposados pela autoridade *a quo* não coadunam com seu entendimento e devolver o processo à instância de origem para que a mesma seja feita. Ou, ao revés, denegá-lo com os mesmos e/ou outros argumentos, porém sempre embasando sua decisão.



**Processo : 10805.002661/93-95**

**Acórdão : 201-71.588**

De outra banda, quando a recorrente assevera *ipsis literis* que a denegação da prova pericial não poderia deixar de ser atendido pela decisão recorrida, por se tratar de diligência indispensável ao justo e correto deslinde da controvérsia, pois sem resolver a matéria de fato, não poderia ser sentenciado o mérito da questão de direito, incorre ela em raciocínio ilógico e incoerente com o restante de suas ponderações.

Isto porque, ao que se depreende de seus argumentos, não haveria mínimas condições deste Colegiado manifestar-se sobre o mérito sem a requerida perícia. O que, sabe-se, é despiciendo, até porque muitos julgados em matéria idêntica já foram objeto de decisão por esta Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes denegando o pedido de perícia e atacando o mérito, como, aliás, é reiterado nas razões recursais da apelante.

A propósito da matéria, cabe aqui transcrever os ensinamentos de Aurélio Pitanga Seixas Filho, que a certa altura de seu excelente livro<sup>1</sup> assevera:

*"A autoridade administrativa revisora, como tem a mesma competência da que "autuou", poderá ter a percepção dos fatos, diretamente, se for possível tempestivamente, oportuno ou conveniente, ou indiretamente, através do relatório da autuação, dos documentos que lhe foram anexados, das razões do recurso e respectivas provas.*

*Nesta ordem de idéias, o funcionário que lavra o auto de infração serve de perito para a autoridade revisora, que (esta sim, e não a preparadora), avaliando as peças representativas do fato representado. isto é, o testemunho e documentos anexados, de um lado, e o recurso e respectivas provas, decidirá pela necessidade de novas investigações para "apreender" melhor os fatos em discussão.*

*A autoridade revisora já tem uma prova pericial formalizada no auto de infração, cabendo ao contribuinte a competência técnica e artística para convencê-la da inconsistência ou da inveracidade dessa prova pericial, se isto não for de uma "evidência a toda prova", para o fim de ser designada uma outra autoridade, como perito, se já se considerar devidamente informada dos fatos em discussão e preparada para emitir sua decisão. (sublinhamos)*

Entendo, pois, que a perícia, na hipótese vertente, é descabível, uma vez que será prejudicada pelo exame do mérito, a seguir abordado, mas ratifico minha posição que o não deferimento de perícia pela autoridade monocrática, desde que bem fundamentada, de forma alguma ofende ao devido processo legal, mormente seus desdobramentos na ampla defesa e no contraditório, como coloca a apelante, a meu ver, de forma despropositada. O Decreto nº 70.235/72 e suas

<sup>1</sup> PITANGA SEIXAS FILHO, Aurélio. "Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário - A Função Fiscal.", Rio de Janeiro, 1a. ed., Forense, 1995, p. 90/91



**Processo :** 10805.002661/93-95

**Acórdão :** 201-71.588

alterações posteriores, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, é claro a respeito, conforme constata-se da leitura combinada de seus artigos 18 e 28.

## II - O MÉRITO

O nó górdio da lide está na definição dos efeitos tributários que ocorrem quando da transferência de numerário da administradora de consórcio para a recorrente, unidade industrial fabricante de veículos automotores.

Os dignos agentes fiscal, após exaustiva fiscalização, efetuaram o lançamento de ofício tendo em vista o recolhimento fora de prazo do IPI dos veículos fabricados pela autuada, tendo como fundamento legal o fato de que se no adiantamento de numerário estava sendo considerado o futuro custo do tributo IPI, mesmo considerando que o fato gerador ainda não havia ocorrido, a hipótese se subsumiria à previsão legal do art. 237, inciso VII, do RIPI/82. No entendimento da Receita, houve cobrança do imposto, e, por conseguinte, haveria a necessidade de emissão da nota-fiscal no momento do adiantamento, com o devido lançamento do tributo litigado.

Não há dúvidas de que tal lançamento de ofício só ocorreu devido aos desvios econômicos provocados pela inflação à época dos fatos objeto da autuação, caso contrário, pouco provável houvesse os ditos adiantamentos.

Incontestável e notório também, que as indústrias automotivas nacionais se utilizavam, em percentual elevado de seu faturamento, das vendas de automóveis pelo sistema de consórcio. Hialino, do mesmo modo, que a modalidade de adiantamento a título de manutenção de preço se constituía em captação de capital de giro a custo zero, quando as taxas bancárias chegavam a níveis surrealistas de tão elevadas. Em outras palavras, os consorciados financiavam a produção automotiva nacional, cujo preço dos veículos, antes da incidência tributária, é superior a média mundial, como já reiteradas vezes foi noticiado na mídia.

Em verdade, o consórcio era um grande filão para as montadoras nacionais, que faziam dinheiro em diversas pontas; na industrialização, na captação antecipada de recursos, na administração de grupos de consórcios, na venda compulsória de opcionais, e em serviços a ele vinculados.

Acredito, com veemência, que se fizessemos uma análise comparativa com os automóveis básicos dos grupos de consórcios de todo país e o "mix" dos modelos fabricados pela indústrias automotivas, ficaria cabalmente demonstrado o descompasso entre um e outro, ficando o consorciado totalmente desprotegido. Porém, apesar destes fatos, não há como negar que havia um regramento normativo para tal atividade, e esta normatização, efetivamente, permitia



**Processo : 10805.002661/93-95**

**Acórdão : 201-71.588**

que houvesse a figura do adiantamento de numerário com o fito de manter preços. Não obstante, se ele foi usado de forma desvirtuada, a questão foge a alçada deste julgado.

Talvez pudéssemos classificar tal negócio jurídico como negócio indireto na acepção usada por Túlio Ascarelli<sup>2</sup>, que nos ensina:

*“Há, pois, um negócio indireto, quando as partes recorrem, no caso concreto, a um negócio determinado para alcançar, consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas.*

*Mas a adoção de determinado negócio jurídico para escopos indiretos não é feita por acaso: tem explicação no intuito de se sujeitarem as partes não somente à forma, mas também à disciplina do negócio adotado.*

*Esta se estende, assim, a hipóteses para as quais não fora estabelecida, a princípio. O velho negócio, através desse uso indireto, preenche novas funções, responde a novos objetivos.”*

Como leciona Pitanga, a verdade representada pelo contribuinte é naturalmente afetada pela arte de hábeis definidores (contadores e advogados) que podem produzir sofisticadas e refinadas obras de engenharia tributária para reduzir sua carga tributária<sup>3</sup>. E, como preleciona Alberto Xavier:

*“Fora desta já vasta e estreita rede de medidas legislativas, o negócio indireto fiscalmente menos oneroso permite, efetivamente aos particulares, atingir os seus fins tributários. Mas tal consequência é mero corolário inevitável da própria natureza do direito fiscal, como ramo do direito dominado por um rigoroso princípio de tipicidade taxativa<sup>4</sup>.”*

Sou forçado a admitir, todavia, com base no princípio da estrita legalidade, ou, nos dizeres de Alberto Xavier, *tipicidade taxativa*, norteador por excelência do direito tributário, que os dignos agentes fiscais incorreram em erro ao embasarem legalmente a exação fiscal. Começaram a fiscalização sabendo aonde queriam chegar e insistiram numa só hipótese, no meu entender, equivocada. Não me parece, ao menos as provas acostadas aos autos assim me fazem depreender, tenham eles perquerido a possibilidade de os fatos narrados poderem ensejar outras hipóteses de incidência tributária que não a escolhida.

A questão posta, enfim, é a seguinte: ditos adiantamentos por conta de vendas futuras se constituiriam ou não em vendas à ordem ou para

<sup>2</sup> ASCARELLI, Túlio. “O Negócio Indireto, Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado”, São Paulo, Saraiva, 1969, p. 94, *apud* PITANGA, Aurélio - op. cit., p. 59

<sup>3</sup> PITANGA SEIXAS FILHO, Aurélio. op. cit., p. 61

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. “O Negócio Indireto em Direito Fiscal”, Lisboa, Livraria Petrony, 1971, *apud* PITANGA, Aurélio - op. cit., p. 60.



Processo : 10805.002661/93-95

Acórdão : 201-71.588

entrega futura? Em meu entender, de acordo com as provas acostadas aos autos, não. Nada obstante, me intriga a morosidade e reticência da autuada em atender as recorrentes solicitações de esclarecimentos por parte do Fisco.

Passemos, então, ao exame do enquadramento legal citado na peça fiscal que deu margem ao crédito tributário litigado.

“Art. 55

*O lançamento de iniciativa do sujeito passivo será efetuado sob a sua exclusiva responsabilidade:*

*I - quanto ao momento*

...

*s) nos demais casos não especificados neste artigo, em que couber a exigência do imposto;*

*II - quanto ao documento*

...

*c) na nota-fiscal nos demais casos.*

Art 236, VII.

*A Nota-fiscal, modelo 1, será emitida:*

...

*VII - nas vendas à ordem ou para entrega futura do produto, quando houver, desde logo, cobrança do imposto;* (grifamos)

Art 239

*É facultado emitir nota-fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, e no faturamento integral do produto cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, salvo se houver lançamento do imposto, o que tornará obrigatória sua emissão.”* (grifamos)

Os dignos auditores-fiscais fizeram a seguinte leitura dos fatos: se as administradoras informaram a termo que o valor a título de adiantamento constante da coluna valor adiantado das listagem “Controle de Adiantamentos a serem Faturados” correspondia a 79,4% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, inclusive com o valor do IPI, é porque teria havido cobrança do referido imposto.

Por decorrência, prosseguindo no raciocínio da fiscalização, se houve cobrança do IPI, o fato subsume-se ao que está estabelecido no art. 236, inciso VII do RIPI/82, sendo, a teor do art. 239, obrigatória a emissão da nota-fiscal, e, como corolário deste fato, o momento de ocorrência do fato gerador seria este, o da cobrança do imposto (art. 55, I, s).



**Processo :** 10805.002661/93-95

**Acórdão :** 201-71.588

Contudo, esqueceram os diligentes agentes fiscais de prosseguirem seu raciocínio. Para que houvesse cobrança do imposto fazia-se necessário que o bem estivesse perfeitamente individualizado, aí sim com obrigação de emitir a nota-fiscal com lançamento do tributo. Porém, mesmo nesta hipótese, como os bens, segundo relação anexa ao auto de infração, saíram após o adiantamento, não há dúvida de que não haveria nascimento da obrigação tributária no ato do adiantamento, mas obrigação de antecipar o recolhimento, figura que não se confunde com fato gerador.

Nos casos em que ocorra faturamento antecipado, como elucida o Parecer Normativo CST 40/76, trazido à colação pela recorrente, o que haveria seria uma antecipação do recolhimento do imposto, de vez que o faturamento antecipado não é caso de saída ficta, ou seja, não constitui modalidade de ocorrência do fato gerador do imposto. E isto é perfeitamente legal, consoante dispõe o § 7º do art. 150 de nossa Carta Política, formalmente consagrado pelo art. 1º da Emenda Constitucional nº 3/93, embora a recorrente entenda o contrário.

Aliás, tal questão já foi amplamente discutida por nossos Tribunais Superiores ( TRF 4a. Região: AMS 91.04.18948-5/RS, AMS 92.04.2858-7/RS, AMS 91.04.02191-6/RS, AMS 90.04.21830-0/PR, 93.04.30692-2/RS, dentre outros; TRF demais Regiões: Rem. ex officio 91.01.09589-7/MG - 1a. Região, AMS 91.02.19715-4/RJ - 2a. Região, AMS 90.05.02365-1/RN - 5a. Região; STJ, Resp. 56.220-1/RS e Resp. 37.532-0/RJ ) quando da indigitada antecipação do pagamento do IRPJ, determinada pelo Decreto-Lei nº 62/66, e suas alterações, e o Decreto-Lei nº 2.354/87, quando ficou assentado que as antecipações não são tributos, mas sim obrigações de natureza acessória, que decorrem de legislação tributária e têm por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos ( CTN, art 113, § 2º ). Da mesma forma, as antecipações de tributos pertinem com as garantias outorgadas ao crédito tributário, estando autorizadas no art. 183 do CTN.

Todavia, no caso vertente, não era possível a antecipação, pois, para tal, seria necessário que os bens estivessem perfeitamente individualizados, de modo a aferir o valor a ser antecipado. Não há nos autos nada que individualize os bens no momento da antecipação para que possibilite a unidade formal e substancial da hipótese de incidência, de forma a permitir concluir que as antecipações de numerário se constituíam em venda antecipada, quando, repetimos, haveria a obrigação de antecipar o recolhimento pela obrigatoriedade de emissão de nota-fiscal por cobrança de tributo.

Como assevera o mestre Alfredo Augusto Becker:

*...não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, etc.; tudo isto integra a*



**Processo :** 10805.002661/93-95

**Acórdão :** 201-71.588

*estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (normas jurídicas)*<sup>5</sup>.

O saudoso Geraldo Ataliba ao discorrer sobre os aspectos, ou, como preferem outros autores, elementos da hipótese de incidência, ensinou que a mesma é composta dos aspectos pessoal, material, temporal e espacial.<sup>6</sup> Prosseguindo Ataliba em seu magistério, define o que seja base imponible. Aduz que *a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência* (o que Becker chama de cerne da hipótese de incidência), *é sempre mensurável, isto é, sempre reduzível a uma expressão numérica*. Em outras palavras dele mesmo, *a base imponible é insita à hipótese de incidência*.<sup>7</sup>

Ora, no caso sob comento não temos como dimensionar o aspecto material da hipótese de incidência do IPI, sequer, pela falta de individualização da mesma, sabermos a alíquota incidente. Como então encontrar o valor do tributo a ser antecipado. Impossível, juridicamente falando, pois se não sabemos exatamente qual é a base de cálculo, como podemos determinar o *quantum* tributário. A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, ou, como assevera Amílcar Falcão, *verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência*<sup>8</sup>. Assim, se não há como individualizar a base imponible, não há como determinar o *quantum* tributário a ser exigido, por conseguinte, impossível de haver antecipação do valor do tributo, e, muito menos, sua cobrança.

Na mesma trilha, mas calcando seu raciocínio mais especificamente no instituto civil da compra e venda, a par do que dispõe o art. 109 do CTN, o ilustre Conselheiro Geber Moreira trouxe em seu voto no Acórdão nº 201.69.910, Recurso nº 97.830, considerações a respeito daquela espécie de contrato, citando os Códigos Civil e Comercial, além da opinião de juriconsultos, para concluir que não há venda, por faltar na operação da antecipação financeira um dos elementos essenciais a caracterizá-la, qual seja o objeto. E conclui que na espécie o que ocorre é adiantamento por conta de venda futura e não pagamento antecipado para entrega futura ou à ordem.

Aliás, mesmo na possibilidade de haver venda antecipada, a compulsoriedade de emissão de nota fiscal só ocorrerá se, como prescreve o art 236, VII, do RIPI/82, houver cobrança antecipada do tributo, e isto o Fisco deve provar.

Destarte, se não restou provado a individualização dos bens a serem tributados, os seja, a base de cálculo, é porque as partes ainda não se

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. "Teoria Geral do Direito Tributário", 2a. ed., Ed. Saraiva, p. 270.

<sup>6</sup> ATALIBA, Geraldo. "Hipótese de Incidência Tributária", São Paulo, Ed. Malheiros, 1992, p. 69/72

<sup>7</sup> ATALIBA, ob. cit. p. 96-100

<sup>8</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. "Fato Gerador da Obrigação Tributária", São Paulo, Ed. Revistas dos Tribunais, 1977, p. 138.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002661/93-95**

**Acórdão : 201-71.588**

havia avançado sobre o objeto da transação comercial, ou, talvez tenham se utilizado de negócio indireto para postergar legitimamente o recolhimento do tributo. Os fatos apenas caracterizaram adiantamento de vendas futuras, cujo objeto e preço seriam posteriormente acertados quando o veículo fosse faturado.

O enquadramento legal dado aos fatos pelo Fisco foge a estrita legalidade do Direito Tributário, o que não quer dizer, em absoluto, que os fatos narrados na peça fiscal não pudessem propiciar outras hipóteses de incidência tributária.

Entendo que na caso ocorreu um adiantamento financeiro por conta de vendas futuras, mesmo que nele estivesse embutido o custo provável do IPI médio, não significando, pela impossibilidade de determinar o *quantum* tributário, ou seja, o aspecto material do fato gerador (sem considerar o temporal), que se tratava de cobrança antecipada do mencionado imposto.

Como salientou o nobre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer em seu voto no Acórdão nº 201-69.575, Recurso nº 97.273, *não se pode exigir o preciosismo por parte da montadora, em havendo saldo suficiente para suportar o pagamento do valor efetivamente faturado por ocasião da saída do produto, que solicite o pagamento do IPI separadamente, objetivando evitar sejam considerados os adiantamentos, componentes do saldo credor da administradora, como recebimento antecipado do imposto, a fazer surgir a obrigação tributária do artigo 236, VII do RIPI.*

Em vista de todo o exposto, entendo que os fatos narrados no presente processo não dão margem ao nascimento da obrigação tributária referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados nem seu recolhimento antecipado, pelo que voto no sentido de DAR PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 1998

JORGE FREIRE