2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. De 29/04/1999 Rubrica

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

Sessão : 19 de agosto de 1998
Recurso : 104.103
Recorrente : AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DE VOLKSWAGEN DO BRASIL S/A)
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS/FATURAMENTO - INCONSTITUCIONALIDADE - Reconhecida a inconstitucionalidade do PIS exigido na forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e suspensa a execução de tais normas por Resolução do Senado da República (nº 49/95), improcedente o auto de infração neles calcado. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DE VOLKSWAGEN DO BRASIL S/A).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso**. Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala de Sessões, em 19 de agosto de 1998

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valdemar Ludvig, Ana Neyle Olímpio Holanda, Jorge Freire, João Berjas (Suplente), Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

Recurso : 104.103
Recorrente : AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DE VOLKSWAGEN DO BRASIL S/A)

RELATÓRIO

Através de auto de infração foi exigido da autuada o valor do PIS sobre a receita operacional, em processo decorrente de fiscalização do IPI, acrescido de juros de mora e multa, com base nas LC nºs 07/70 e 17/73, e Decretos-Leis nºs 2.445/98 e 2.449/88, por infração ao artigo 236, inciso VII, § 3º, e 239 do RIPI, entre outros, citados nos anexos ao auto mencionado.

As cominações decorreram de fatos arrolados em extensa informação contida no Termo de Verificação Fiscal de fls. 249 a 255.

Em síntese, diz o referido Termo:

a) que a autuada é unidade industrial fabricante de veículos automotivos, contribuinte do IPI;

b) que distribui seus produtos (veículos) para revenda através de rede de concessionárias autorizadas, identificadas com logotipo próprio e de reserva da montadora; e

c) que as administradoras de consórcios citadas promoveram pagamentos antecipados à autuada, relativos à entrega de bens a serem efetuadas através da rede de concessionárias de seus produtos.

Através deste expediente, comprovado por pagamentos através de cheques emitidos e/ou depósitos efetuados, a autuada garantiu a manutenção dos preços, conforme consta expressamente da Cláusula 46 do regulamento geral do consórcio.

Diz o Termo de Verificação que tais antecipações são contabilizadas, sendo baixado de tais contas o valor relativo ao faturamento, quando realizado. Tal informação foi prestada pelo Sr. Abílio Soeiro, conforme correspondência datada de 13 de agosto de 1992.

Argüida especificamente sobre a possibilidade de haver faturamento antecipado para os valores recebidos antecipadamente, a AUTOLATINA BRASIL S/A, no dizer do Termo

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

para entrega futura previsto no artigo 60, combinado com os artigos 236, VII, § 3°, e 239 do RIPI, não era adotado pela empresa.

Tal informação, diz o Termo de Verificação, em correspondência do mesmo signatário, e datada, igualmente, em 13 de agosto de 1992.

Prossegue o Termo dizendo que, muito embora seguros de que tais pagamentos antecipados eram relativos ao valor integral do bem, incluído o IPI, houve insistência para que a autuada informasse a composição dos valores recebidos antecipadamente, relativos à Nota Fiscal n° 630187, ao que se manifestou, através de documento datado de 03 de setembro de 1992, firmado pelo Sr. Nelson Fonseca, nos seguintes termos: valor do veículo, valor da pintura metálica, valor do seguro e valor do IPI.

Prossegue o Termo informando que foi perguntado à autuada se o tratamento dispensado a tal documento fiscal era excepcional àquele destinatário, concessionário Ford, ao que, no mesmo documento, respondeu que o recebimento antecipado do valor do veículo de CRS133.171,90 (incluso no valor o IPI), correspondia ao valor do veículo, posto/fábrica, livre de outros valores adicionais, e que a prática não era tratamento especial, aplicando-se aos demais clientes revendedores consorciados da empresa.

Em outro documento, subscrito em 13 de agosto de 1992, pelo Sr. Abílio Soeiro, informou que a coluna valor adiantado referia-se ao preço de venda do veículo da fábrica para o revendedor.

Inquiridas as administradores de consórcios envolvidas, relativamente às listagens denominadas "Controle de Adiantamentos - Adiantamentos a serem faturados", manifestaram-se, em 11 de novembro de 1992, através de correspondência subscrita pelo Sr. O. Castilhos F., dizendo que o VALOR DO CRÉDITO correspondia ao crédito atribuído ao consorciado, com base no preço do veículo básico do plano, na data da assembléia. O VALOR ADIANTADO corresponde a 79,4% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, adiantado à montadora. O VALOR NÃO ADIANTADO corresponde a 20,6% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, a ser pago ao distribuidor, a título de margem liquida.

Contatou a autoridade fiscal que o pagamento do percentual de 79,4% do valor do veículo básico refere-se ao preço do veículo, posto/fábrica, na data do pagamento, inclusive com o valor do IPI.

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

Conclui que o recebimento antecipado do valor do veículo, inclusive com o IPI, é contrário aos interesses da Fazenda Nacional, quando lança o imposto somente na saída do produto, em flagrante infração ao disposto no inciso VII do artigo 236 do RIPI.

Cita, ainda, o disposto no artigo 239, que faculta a emissão de nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, ressalvada a hipótese do lançamento do imposto, que torna obrigatória a sua emissão.

Aduz, ainda, a autoridade fiscal, que, consoante as informações prestadas pelas administradoras de consórcios, as diferenças entre os valores adiantados e os valores faturados, em sua maioria, decorrem da opção do consorciado em retirar veículo de valor superior ou com opcionais.

Objetivando a apuração do valor total do IPI devido na data do efetivo pagamento dos veículos, por parte das administradoras de consórcios, foi solicitado, por diversas vezes, que a contribuinte informasse, através de listagens ou outros meios, a vinculação de cada veículo faturado com a data do pagamento antecipado. Da informação prestada, entendeu a fiscalização ter havido postergação no lançamento e recolhimento do tributo, para períodos subseqüentes, bem como omissão de receitas decorrente da comprovação, apenas em parte, da efetividade da emissão de notas fiscais referentes às antecipações recebidas das administradoras de consórcios.

Segue o Termo demonstrando os valores das omissões e do tributo não lançado, com a emissão de Notas Fiscais em períodos posteriores ao do recebimento. Segue demonstrativo dos valores relativos aos fatos geradores, períodos de apuração, vencimento e data do efetivo recolhimento, base de cálculo e valor do IPI. Após a apuração de tais valores devidos, foram imputados, de forma proporcional, os pagamentos, restando apurado o valor originário do IPI não recolhido ao Erário, conforme demonstrado em documento anexo, integrante do auto de infração.

Segue a impugnação ao auto de infração, argumentando, em síntese, o seguinte:

1) que o processo é conexo ao do IPI, pelo que pede o julgamento simultâneo dos dois processos, bem como aduz que os argumentos da impugnação ao lançamento daquele tributo aplicam-se ao presente auto, pelo que pede a sua consideração com a juntada da mencionada peça como integrante do todo da impugnação ofertada no presente procedimento.

Tais argumentos são os que seguem:

- que adiantamentos verificados correspondiam a uma estimativa de contemplações realizadas em cada mês, estimando-se o número, modelos e os valores médios dos veículos contemplados (valores correspondentes aos objetos básicos de cada plano);

- que tais adiantamentos, mesmo com a concordância da autoridade fiscalizadora de que, na maioria dos casos, os consorciados optaram por retirar os veículos diretamente dos revendedores, determinavam a emissão de nota fiscal, como faturamento e lançamento antecipados, mesmo sabendo, a fiscalização, que tais antecipações não representavam o faturamento e cobrança de impostos. No entanto, a autoridade lançadora entendeu que houve postergação no recolhimento do tributo, acarretando a existência de um débito;

2) alude que nenhuma infração regulamentar se verificou, visto a autuada ter recolhido o imposto por ocasião do fato gerador;

3) segue tecendo considerações sobre as operações de consórcio, dizendo que estas não representam meras convenções entre os consorciados, administradoras e concessionários, visto decorrerem de contrato de adesão, cujos termos foram previamente analisados e aprovados pela SRF;

4) prossegue dizendo que a participação da impugnante em tais operações com o Consórcio Nacional e com a rede de concessionárias não a colocam na posição de um contribuinte do IPI que estaria praticando "vendas à ordem ou para entrega futura". Diz que, a rigor, a impugnante nem é parte nos negócios entre o consórcio, os consorciados e os revendedores;

5) diz, ainda, que tais adiantamentos implicam no desencadeamento de uma seqüência de atos múltiplos que, sob determinadas circunstâncias, incluem as questionadas transferência de numerário da Administradora de Consórcio para a impugnante;

6) diz que estes adiantamentos são feitos em valores calculados por estimativa, com base na globalidade dos resultados das assembléias de contemplação e não guardam identidade com o total dos preços dos veículos que serão efetivamente faturados pela impugnante, por ocasião da saída daqueles veículos para os concessionários.

Prossegue alegando, *verbis*:

"No momento em que os numerários são adiantados para a impugnante não se verificou a hipótese tributária que ensejou a presente autuação. E por não se identificar com o fato gerador do IPI, não pode dar margem à cobrança do

imposto que, como se demonstrará adiante, foi calcada em meras presunções e na aplicação de regras de três e estimativas para quantificação da base de cálculo e determinação de alíquotas.";

7) alega que a metodologia aplicada para definir os valores apurados foram com base em presunção de um cálculo proporcional de cada item que corresponderia ao efetivo recolhimento, através de regra de três simples direta, para apurar quanto do valor original teria sido extinto;

8) diz que os valores apurados não guardam conexão ou pertinência com a realidade e não se prestam à apuração do valor de atualização monetária e fixação de juros de mora, pelo que deve ser anulada a autuação;

9) tece considerações sobre a exigência de emissão de nota fiscal relativa a vendas à ordem ou para entrega futura, dizendo que se exige, pelos termos do artigo 236, VII, do RIPI, a emissão da nota fiscal quando da cobrança de impostos;

10) alude que o uso da nota fiscal, no caso de faturamento antecipado, é facultado, sem o lançamento do imposto ou com este;

11) diz que, no faturamento antecipado, a contribuinte poderá não emitir a nota fiscal, ou emiti-la com ou sem o lançamento do IPI;

12) cita os PN CST nºs 40/76 e 13/79 para sustentar suas alegações, no sentido de que o comportamento da impugnante não se caracteriza como faturamento antecipado e não há cobrança antecipado de impostos, não se caracterizando como modalidade de ocorrência do fato gerador do IPI;

13) reitera a verdadeira natureza da operação de adiantamento, dizendo que este não condiciona nem vincula o faturamento através da montadora, ora impugnante, até porque a grande maioria de consorciados opta por veículo já disponível no estoque do próprio concessionário, conforme constatado pela própria fiscalização.

14) insiste dizendo que os valores adiantados poderão ou não ser aplicados para a aquisição de veículos para fornecimento a consórcio com manutenção de preço;

15) prossegue expendendo considerações sobre o fato gerador e a sua perfeita identificação, à luz da lei, para gerar a obrigação tributária, e referindo que a natureza da obrigação tributária é definida pelo fato gerador. Diz irrelevante o fato de pretender-se equiparar a

operação referida nos autos como um pagamento para faturamento futuro, para efeito de exigir o IPI, visto que o fato gerador desta obrigação é a saída do estabelecimento produtor;

16) diz que o legislador não tem amparo constitucional para fixar a ocorrência do fato imponível do IPI para momento anterior ao que lhe compete;

17) por estes aspectos, afirma ser o faturamento antecipado, com emissão da nota fiscal, mera faculdade;

18) reitera, ainda, o aspecto da estrita legalidade para definir o fato gerador, não se remetendo tal competência ao Regulamento ou a normas internas;

19) prossegue rechaçando a metodologia de cálculo para apuração dos valores, visto que a fiscalização partiu da análise e confronto dos cheques emitidos pelas administradoras de consórcios e de documentos de dados relacionados a grupos e quotas dos consorciados contemplados, quando lhe cumpria promovê-lo levando em conta cada antecipação de numerário em confronto com cada nota fiscal/fatura de saída para a concessionária, salientando a impugnante que não mantém vínculo com os consorciados;

20) manifesta que, deste modo, mister se fazia a aplicação de critério que efetivamente resultasse em apuração real e efetiva dos valores envolvidos;

21) rechaça, igualmente, o cálculo da correção monetária, aduzindo que, muito embora tivesse tentado, mediante a aplicação de índices aplicáveis ao período transcorrido, não logrou atingir o resultado obtido pelo Fisco;

22) também rebela-se a aplicação de juros de mora, pois entende que a impugnante não incorreu em mora, por inexistir o pressuposto de fato que autoriza a exigência;

23) rebela-se contra a aplicação da TRD como encargo de mora, por afronta ao princípio da irretroatividade, aduzindo que somente a contar de 30 de agosto de 1991 tal imposição seria válida;

24) contesta a multa, mesmo que exigível fosse a obrigação, em vista do fato de a impugnante ter satisfeito o tributo, e, inclusive, tê-lo declarado em DCTF;

25) aduz, ainda, a concordância da SRF quanto ao recebimento de valores como adiantamento, visto que aprovaram as regras dos consórcios, admitindo tais como operações visando a manutenção de preços dos bens;

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

26) cita Hely Lopes Meirelles que conceitua o ato administrativo como manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos ou impor obrigações aos *administrados ou a si própria*;

27) requer, por penúltimo, a produção de prova pericial, com o fito de apurar, com exatidão e critério, os valores relativos do imposto e dos consectários, pois, mesmo se se pudesse prosseguir na ação, verifica-se que os elementos, nos quais se baseia o auto de infração, são inadequados para o efeito de determinar e constituir o crédito tributário;

28) indica perito para representá-la; e

29) pede, por fim, a insubsistência ou improcedência do auto de infração, além da declaração de extinção do crédito tributário, argüida preliminarmente.

De fls. 302 a 304, a decisão singular, pela improcedência, em parte, da impugnação, mantendo o auto de infração, sob os argumentos seguintes:

a) que o processo é decorrente da autuação do IPI; e b) que o auto de infração foi calcado, também, na LC nº 07/70, pelo que caberia o agravamento da exigência, visto que a alíquota aplicada foi de 0,65%, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Alude, ainda, não haver como julgar os dois processos conjuntamente, visto que a legislação é diversa.

Decide, pelo exposto, excluir a TRD no período compreendido entre 04.02 e 29.07.91, mantendo, no mais, o auto como lavrado.

Inconformada, a contribuinte interpõe o presente Recurso Voluntário, argüindo a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que julgou improcedente a exigência do IPI, determinando o mesmo entendimento para o discutido nos autos.

É o relatório.

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Devo, preliminarmente, tecer algumas consideração que entendo necessárias para esclarecer aspecto pontual do presente processo.

A alegação da dependência do presente processo ao do IPI, do qual decorre, deve ser avaliada com a devida cautela.

Inicialmente, o que se discute nos autos é a sujeição dos adiantamentos efetuados ao PIS, como se receita operacional ou faturamento fossem.

Só por este detalhe, entendo que não se pode, de forma simplista, atribuir ao presente processo o mesmo resultado que foi alcançado ao processo relativo ao IPI.

Existem diferenças entre os dois tributos, fundamentalmente quanto à base de cálculo, principalmente se levarmos em conta que o auto de infração, do qual decorre o presente processo, foi calcado nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Ainda que os valores, *in casu*, se confundam, a legislação de regência não permite que, de forma simplista, reitero, por decorrência, se aplique a decisão de um processo, automaticamente, no outro.

Penso, então, que se pode argüir a conexão entre eles, somente para o efeito de determinar o julgamento pela mesma autoridade, visto que as exigências foram calcadas nos mesmos fatos, o que efetivamente ocorreu. No entanto, *data venia*, os dois procedimentos devem ser julgados à luz das legislações próprias.

A matéria fática é a mesma. Os aspectos de ordem jurídica são diferentes e podem, como aplicável ao presente processo, como regra, ensejar o julgamento independente.

No entanto, tal constatação não anula o entendimento exposto pelo julgador recorrido que, de forma diferente, entendeu ao ponto de julgar o presente feito nos mesmos termos em que julgou o processo do qual este decorre. Em vista disto, cabe ao Colegiado apreciar a matéria de forma independente, sem que o vício da nulidade da decisão recorrida possa ser proclamado.

Transposta esta questão, passo ao mérito. Entendo, e a exemplo do que ocorreu no processo relativo ao IPI, não ter havido a ocorrência do fato gerador do PIS sob os auspícios

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

da Lei Complementar n.° 07/70, norma que o julgador recorrido arguiu pretendendo salvar o auto de infração.

Relembro, por oportuno, que este entendeu aplicável ao processo os reflexos da Resolução nº 49/95 do Senado Federal para, inclusive, potencialmente, ensejar o agravamento da exigência, em face da aplicação de alíquota de 0,65%, prevista nas normas legais tornadas insubsistentes por aquele ato.

Pretendeu, assim, sustentar a sua decisão no fato de que os valores relativos aos adiantamentos noticiados constituiam-se em faturamento.

Sob esta ótica, não se sustenta o lançamento. O faturamento é conceito jurídico, e, especificamente com relação ao PIS, decorre da venda de mercadorias. Este entendimento fica patente no § 2° do artigo 3° da LC nº 07/70, quando refere a forma de contribuição às ***empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias***.

Ora, aí sim, na esteira do entendimento consagrado no Conselho de Contribuintes, quando julgou a exigência do IPI, no caso sob discussão não se vislumbra, pelos adiantamentos efetuados, a sua vinculação ao fornecimento de qualquer veículo. Em outras palavras, não ocorreu venda e, como tal, não ocorreu faturamento.

No entanto, inafastável que a autuação calcou-se nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, ensejando, no mínimo, e afeto ao presente processo, vício formal a tornar o auto de infração insubsistente.

Como consagrado, e reconhecido na decisão monocrática, tais normas legais são imprestáveis para fundamentar a exigência, visto que tiveram a sua execução suspensa pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, com fulcro na inconstitucionalidade declarada de forma definitiva pelo STF.

Refiro, ainda, ao comando insculpido no Decreto n.° 2.194/97, que atribuiu competência ao Secretário da Receita Federal para determinar a não constituição e a revisão de ofício de créditos tributários calcados nos malsinados decretos-leis, exercida nos termos da IN SRF nº 31/97.

Processo : 10805.003568/93-25
Acórdão : 201-71.969

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso para considerar insubsistente o auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1998

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER