



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10805.004076/93-66
Recurso nº : RP/203-0.202
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Suj. Passivo : AUTOLATINA BRASIL S/A (Sucessora de Volkswagen do Brasil S.A.)
Sessão de : 22 DE MAIO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

IPI - 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) - LANÇAMENTO FINSOCIAL REFLEXO. 1 - 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.

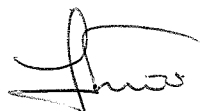
Recurso especial a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034



JORGE FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, SÉRGIO GOMES VELLOSO, MARCOS VÍNICIUS NEDER DE LIMA, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, OTACÍLIO DANTAS CARTAXO e FRANCISCO MAURÍCIO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

Recurso nº : RP/203-0.202
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão nº 203-04.928, de 16 de setembro de 1998 (fls. 389/398), por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa Autolatina Brasil S/A.

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, a empresa acima identificada foi autuada pela falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nos adiantamentos feitos por empresas de consórcio à autuada para entrega futura de veículos de sua fabricação.

Impugnando o feito, às fls. 166/184, a interessada procurou demonstrar a improcedência da autuação, baseada na inaplicabilidade da norma contida no artigo 236, inciso VII, do RIPI/82. Trouxe à colação excertos de pareceres normativos que convalidam o procedimento da autuada, no seu entender, que permitiria adotar, alternativamente, hipótese relativa ao cumprimento de obrigação tributária acessória. Argumentou inexistir a transferência de numerário da(s) Administradora(s) para a impugnante a figura do “faturamento antecipado”.

A autoridade de primeira instância administrativa, através da Decisão de fls. 94/107, julgou procedente a ação fiscal, mantendo, no todo, a exigência fiscal.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo ao Segundo

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

Conselho de Contribuintes (fls. 1181/128) repisando os pontos expendidos na peça impugnatória.

Tendo o Colegiado da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 203-04.928, de 16 de setembro de 1998 (fls. 389/398), decidido, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II, aprovado pela Portaria nº 55, de 16.03.98.

Através do Despacho nº 203-020 (fls. 403), o Presidente da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recebeu o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não-unânime (artigo 7º, parágrafo 1º) e tempestividade (artigo 7º).

Encaminhando-se os autos à DRF em São Bernardo do Campo/SP, procedeu-se à solicitação ao contribuinte da apresentação de contra-alegações ao Recurso Especial.

Devidamente cientificado, o contribuinte oferece suas contra-razões ao Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, alegando, em síntese que:

a) as operações de consórcio, envolvendo as administradoras dos consórcios, os consorciados e concessionários, decorrem de contrato de Adesão, cujos termos foram previamente analisados e aprovados pela SRF (Decreto nº 70.951/72 e atos normativos posteriores;

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

b) a participação da recorrida nas citadas operações com o Consórcio Nacional Volkswagen Ltda. e São Bernardo Administradora de Consórcios Ltda. não a colocam na posição de um contribuinte do IPI que estaria praticando “vendas à ordem ou para entrega futura”, para fins de enquadramento no dispositivo do RIPI, invocado na autuação;

c) no momento que os numerários são adiantados para a recorrida, não se verificou a hipótese tributária que ensejou a autuação. E por não se identificar com o fato gerador do IPI, não pode dar margem à cobrança do imposto, que foi calcada em meras presunções e na aplicação de regras de três e estimativas para quantificação da base de cálculo e determinação das alíquotas;

d) os adiantamentos em questão corresponderiam ao faturamento antecipado da recorrida e, por consequência, deveria ser emitida nota fiscal com lançamento do IPI, invocando o disposto no inciso VII, do artigo 236 do RIPI/82;

e) para que houvesse cobrança do imposto teria que haver a individualização dos bens, sem o que não há cogitar-se de faturamento antecipado;

f) ainda que se pretendesse equiparar a antecipação de numerário feita pelas administradoras de consórcios à recorrida, para garantia de manutenção de preço dos créditos dos consorciados (autorização de faturamento), como um pagamento para faturamento futuro, ainda assim, pela norma legal, o IPI não poderia ser exigido antes da ocorrência do fato gerador – saída do estabelecimento produtor; e



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

g) o IPI não pode ser exigido sobre a mera antecipação de pagamento para manutenção de preço das “autorizações de faturamento” aqui questionadas, pois não implica na saída física do produto do estabelecimento como seu aspecto temporal ou momento qualificado pela lei para consumação de seu fato gerador, e sem o que não há que se falar em incidência tributária.

É o relatório.



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

VOTO

Conselheiro JORGE FREIRE, Relator:

A matéria objeto do presente litígio não é nova no Segundo Conselho de Contribuintes, tendo eu mesmo a oportunidade, em diversas vezes na primeira Câmara, de relatar processos com o mesmo mérito, porém relativo a períodos distintos.

E, por, ao menos para mim, não ser nova a questão é que reporto-me às razões que por diversas vezes averbei, sendo elas inclusive transcritas no Acórdão ora afrontado.

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. Em outras palavras se houve ou não faturamento antecipado.

A digna agente fiscal efetuou o lançamento de ofício tendo em vista o recolhimento fora de prazo do IPI dos veículos fabricados pela autuada, tendo como fundamento 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



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

A questão posta, enfim, é a seguinte: ditos adiantamentos por conta de vendas futuras se constituiriam ou não em vendas à ordem ou para entrega futura? Em meu entender, de acordo com as provas acostadas aos autos, não.

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.



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

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).

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 em média dois meses 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.

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 62/66, e suas alterações, e o DL 2.354/87, quando ficou assentado que as antecipações não são tributos, mas sim obrigações de natureza

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

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 estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (normas jurídicas)”¹ .

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.² 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*

¹ BECKER, Alfredo Augusto. “Teoria Geral do Direito Tributário”, 2ª ed., Ed. Saraiva, p. 270.

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

*expressão numérica. Em outras palavras dele mesmo, a base imponible é insita à hipótese de incidência.*³

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*⁴. 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 201.69.910, recurso 97.830, considerações a respeito daquela espécie de contrato, citando os Códigos Civil e Comercial, além da opinião de juristas, 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

² ATALIBA, Geraldo. “*Hipótese de Incidência Tributária*”, São Paulo, Ed. Malheiros, 1992, p. 69/72

³ ATALIBA, ob cit p. 96-100

⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. “*Fato Gerador da Obrigação Tributária*”, São Paulo, Ed. Revistas dos Tribunais, 1977, p. 138.

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

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 haviam avençado 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 no 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.

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.



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão nº : CSRF/02-01.034

Assim, diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.**

Sala das Sessões-DF, em 22 de maio de 2001.


JORGE FREIRE
RELATOR