

144

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 19/05/1999
C	<i>Voluntária</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RECORRI DESTA DECISÃO	
2.º	RP/203-022
C	EM 14 de abril de 1999
C	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Esp. da Faz. Nacional

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

Sessão : 16 de setembro de 1998
Recurso : 104.100

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

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - Sendo prescindível a realização de exame técnico para a solução da questão objeto da controvérsia, correta é a decisão que indeferiu o pedido de perícia. **IPI - ADIANTAMENTO DE NUMERÁRIO PARA VENDA PARA ENTREGA FUTURA - OBRIGATORIEDADE DE ANTECIPAR O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DO BEM A SER ENTREGUE - INEXIGIBILIDADE** - Não restando provado que houve venda à ordem para entrega futura com cobrança de imposto, não se pode falar em obrigatoriedade de antecipação do recolhimento do tributo, pois não se verifica a ocorrência do fato gerador do IPI. **Recurso voluntário provido.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheira Elvira Gomes dos Santos. Esteve presente ao julgamento, o advogado da recorrente, Oscar Sant'Anna de Freitas Castro. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1998

[Assinatura]
Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

[Assinatura]
Francisco Sérgio Nalini
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros F. Maurício R. de Albuquerque Silva, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Mauro Wasilewski, Roberto Velloso (Suplente) e Sebastião Borges Taquary.

/OVRS/CF

242



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.004076/93-66

Acórdão : 203-04.928

Recurso : 104.100

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

RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 163, lavrado contra a interessada acima identificada, em razão das infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 18 e seguintes. A infração apontada pela fiscalização pode ser resumidamente exposta como sendo a falta de recolhimento do IPI nos adiantamentos feitos por empresas de consórcio à atuada para entrega futura de veículos de sua fabricação. O recolhimento do imposto nestas operações encontra fundamento legal, segundo a fiscalização, no art. 236, inciso VII, do vigente RIPI/82.

Tempestivamente, a atuada apresentou impugnação ao lançamento, através do Arrazoadado de fls. 166 a 184, juntando, ainda, os Documentos de fls. 185 a 191. A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão de fls. 94 e seguintes, julgou totalmente procedente o lançamento, indeferindo, ainda, o pedido de perícia formulado pela empresa impugnante.

Inconformada com a decisão, a empresa atuada apresentou Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado (fls. 112 a 128), junto com o qual trouxe aos autos os Documentos de fls. 129 a 377. Na peça recursal, pede a reforma da decisão, tanto no mérito quanto em relação à decisão de denegar a realização da perícia requerida.

Em contra-razões, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional defende a manutenção da Decisão Recorrida de fls. 379 a 384.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI

O recurso reúne as premissas necessárias para a sua admissão, inclusive a da tempestividade, dele tomo conhecimento.

Quanto ao pedido de perícia, adoto parte do voto do ilustre Conselheiro-Relator Renato Scalco Isquierdo, no Acórdão n.º 203-03.382:

“No que se refere à preliminar de nulidade do processo, nenhuma razão assiste à recorrente. O pedido de realização de perícia foi corretamente indeferido pela autoridade julgadora monocrática. Não se vislumbra qualquer necessidade de realização de exame técnico para que se solucione o presente processo. A própria recorrente deixa claro, em seu recurso, as razões que a levaram a requerer a perícia. Diz a recorrente, *verbis*:

‘A prova pericial demonstraria e apuraria:

- a) os critérios utilizados para a apuração do imposto, correção monetária e juros de mora;
- b) que não houve violação à legislação do IPI.’

Ora, com relação ao item a) acima, critérios para apuração do imposto, correção monetária e juros de mora, não foi suscitada qualquer questão a esse respeito, nem foi apontado nenhum erro de cálculo que justifique a revisão desses valores. Além disso, os critérios para cálculo do imposto, da correção monetária e dos juros de mora estão todos fixados na lei, e não há necessidade de auxílio técnico para examinar essa questão. Apontadas as falhas pela recorrente, se existissem, a autoridade julgadora, sem qualquer auxílio técnico, poderia apreciar a questão e solucionar da melhor forma, adequando o lançamento à lei, caso apurasse erros. O item b), igualmente, não serve de justificativa para a realização da perícia, pois é a própria questão de mérito do processo, e é eminentemente jurídica. Não há controvérsias em relação às questões de fato, que, bem ao contrário, são totalmente incontroversas.

Por esses motivos, improcede totalmente a preliminar de nulidade do feito, tendo corretamente sido indeferida a perícia requerida.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

No mérito, como já tem ocorrido em outras oportunidades, adoto o brilhante voto do não menos ilustre Conselheiro-Relator Jorge Olmiro Lock Freire, que elucidou a matéria:

“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 fiscais, 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 pelas indústrias automotivas, ficaria cabalmente demonstrado o descompasso entre um e outro, ficando o consorciado totalmente



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

desprotegido. Porém, apesar destes fatos, não há como negar que havia um regramento normativo para tal atividade, e esta normatização, efetivamente, permitia 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 Ascarelli¹, 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 reduzirem sua carga tributária*². 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”³.

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.

¹ 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

² PITANGA SEIXAS FILHO, Aurélio. op. cit., p. 61

³ XAVIER, Alberto. *“O Negócio Indireto em Direito Fiscal”*, Lisboa, Livraria Petrony, 1971, *apud* PITANGA, Aurélio - op. cit., p. 60.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

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. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

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 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 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 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.



Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

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)⁴.

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.⁵ Prossequindo 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*.⁶

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*⁷. Assim, se não há como individualizar a base imponible, não há como determinar o *quantum* tributário a ser exigido, por

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. "Teoria Geral do Direito Tributário", 2a. ed., Ed. Saraiva, p. 270.

⁵ ATALIBA, Geraldo. "Hipótese de Incidência Tributária", São Paulo, Ed. Malheiros, 1992, p. 69/72

⁶ ATALIBA, ob. cit. p. 96-100

⁷ 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 : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

consequente, 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

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 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 201-69.575, recurso 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.004076/93-66
Acórdão : 203-04.928

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 RPII.”

Por esses motivos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do feito, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1998

FRANCISCO SÉRGIO NALINI