2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U De 24/03/1997 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.000091/96-35

Sessão : 24 de setembro de 1996
Acórdão : 201-70.395
Recurso : 99.390
Recorrente : AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DA VOLKSWAGEN BRASIL S/A)
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI - VENDA À ORDEM OU PARA ENTREGA FUTURA - Não restando provado que houve venda à ordem para entrega futura com cobrança antecipada de imposto, não há que se falar em ocorrência do fato gerador do IPI. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DA VOLKSWAGEN 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 Dr. Bento C. de Andrade Filho, patrono da recorrente.

Sala das Sessões, em 24 de setembro de 1996

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Marcos Vinicius Neder de Lima
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Expedito Terceiro Jorge Filho, Rogério Gustavo Dreyer, Jorge Freire, Sergio Gomes Velloso, Geber Moreira e Valdemar Ludvig.

/eaal/CF

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.000091/96-35
Acórdão : 201-70.395

Recurso : 99.390
Recorrente : AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DA VOLKSWAGEN BRASIL S/A)

RELATÓRIO

O presente processo origina-se de lançamento em que o Fisco autuou a recorrente, constituindo de ofício um crédito tributário de 579.492,70 UFIR (Unidade Fiscal de Referência) referente a fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, ocorridos no mês de janeiro de 1991.

Os representantes do Fisco descreveram os fatos ensejadores da autuação no Termo de Verificação Fiscal de fls. 382 a 385, cujo resumo se segue:

1. a autuada distribui seus produtos (veículos) para revenda através da rede de concessionárias autorizadas que mantém e que são identificadas, também, pelo próprio logotipo e de reserva da montadora;

2. as Administradoras dos Consórcios Nacional Ford Ltda., Nacional Volkswagen Ltda. e São Bernardo do Campo Adm. de Consórcio Ltda., efetuaram pagamentos antecipados à fiscalizada, através de cheques e/ou depósitos, relativos aos bens a serem entregues aos consorciados através da rede de concessionárias;

3. como conseqüência destes pagamentos antecipados, a autuada concedeu manutenção de preços equivalentes ao objeto básico, conforme Cláusula nº 46 do regulamento geral do consórcio;

4. a autuada, ao receber estes pagamentos, contabiliza-os em contas correntes e, posteriormente, dá baixa destes valores quando do faturamento do veículo ao revendedor;

5. argüida, especificamente, sobre a possibilidade de haver faturamento antecipado para os valores recebidos antecipadamente, a autuada, através de correspondência subscrita por seu procurador, assim respondeu: "O procedimento facultativo de emissão de nota fiscal para entrega futura previsto no art. 60, c/c os artigos 236, inciso VII, § 3º , e 239 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 87.981, de 23/12/82, não é adotado pela nossa empresa";

6. a contribuinte foi intimada para que informasse a composição dos valores recebidos antecipadamente, referente à Nota Fiscal Fatura nº 630.187, série única 1, ao que se

manifestou em documento datado de 03.09.92, com os seguintes dados: valor do veículo, valor da pintura metálica, valor do seguro, valor do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI;

7. a autuada também informou, após intimada, sobre as condições estabelecidas para a venda ocorrida através daquela nota fiscal e, se a modalidade de prática era tratamento especial dispensado àquele revendedor Ford, respondeu que o recebimento antecipado correspondia ao valor do veículo posto fábrica, livre de quaisquer outros valores adicionais, e que aquela prática não era privilégio daquele revendedor, mas sim aplicada a todos os revendedores/consorciados da empresa;

8. em outro documento a autuada informou que a coluna valor adiantado refere-se ao preço de venda do veículo da fábrica para o revendedor;

9. os autuantes constataram que o pagamento correspondente a 79,4% do valor do veículo básico do plano refere-se ao preço do veículo posto fábrica, na data do pagamento, inclusive o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI;

10. o procedimento adotado pela contribuinte tem o intuito de postergar o pagamento do imposto, pois tem recebido integralmente os valores dos bens e emitido a nota fiscal com o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI em período posterior, ou seja, na data da efetiva saída do produto, em flagrante infração ao disposto no inciso VII do artigo 236 do vigente Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 87.981, de 23/12/82 ;

11. faz referência, também, ao artigo 239 do RIPI/82, que faculta a emissão de nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, exceto quando houver lançamento de imposto, hipótese que torna obrigatória a sua emissão;

12. conforme esclarecimentos prestados pelas Administradoras de Consórcios, as diferenças verificadas entre os valores adiantados e os efetivamente faturados, em sua maioria, são devidos ao fato de os consorciados optarem por veículo de valor superior ao bem básico do plano ou apresentarem pedido de veículo com opcionais;

13. a fim de apurar o valor total do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI devido na data do efetivo pagamento do veículo pelas Administradoras de Consórcios, foi solicitada, por diversas vezes, a vinculação de cada veículo faturado com a data do efetivo pagamento. A fiscalizada apresentou relações de todos os veículos faturados, as quais identificam os valores recebidos, vinculando-os com as respectivas notas fiscais emitidas por ocasião da efetiva saída do produto. Contudo, tal levantamento não consegue determinar as diferenças individuais verificadas no pagamento antecipado, em face do exposto, quanto à retirada de veículo de maior valor ou com opcionais;

Processo : 13819.000091/96-35
Acórdão : 201-70.395

14. apurados os valores efetivamente devidos, os pagamentos foram objeto de imputação proporcional, tendo apurado o valor originário do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI não recolhido ao Erário;

Irresignada com tal ato administrativo, a impugnante recorreu à autoridade monocrática com o fito de vê-lo anulado, em que, em síntese, é alegado o seguinte:

a) que a vantagem de 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 autuada;

b) alega que tais transferências de numerários eram feitas em valores calculados por estimativa, segundo critérios que levam em conta a globalidade dos resultados das assembléias de contemplação e não guardam uma identidade com o total de preços dos veículos que viriam a ser faturados por ocasião da saída daqueles veículos para os concessionários. Assevera que no momento do adiantamento do numerário não ocorreu a hipótese de incidência ensejadora da presente autuação;

c) aduz que não se trata de faturamento antecipado neste esquema obrigacional, pois a transferência de numerário não condiciona e nem vincula o faturamento através da recorrente, tanto que em várias ocasiões o consorciado optava por veículo já disponível no estoque do próprio concessionário. Assim, os valores adiantados poderão ou não ser aplicados para a aquisição de veículos para fornecimento a consórcios com manutenção de preço;

d) discorre acerca dos conceitos de fato gerador da obrigação relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, citando autores, bem como acerca do princípio da legalidade, para, ao final, alegar que não ocorreu qualquer faturamento antecipado, e questionar a metodologia de cálculo adotada pelo Fisco, especialmente no que concerne ao valor principal, à correção monetária, aos juros de mora, à multa, e à aplicação retroativa da TRD como encargo de mora;

e) 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, indicando peritos e apontando quesitos;

f) por fim protesta pela insubsistência do auto de infração, com seu conseqüente cancelamento.

De fls 494 a 507, decisão singular onde é denegado o pedido de perícia e mantido o lançamento em todos os seus termos.

Processo : 13819.000091/96-35
Acórdão : 201-70.395

Cientificada desta decisão a recorrente interpõe, tempestivamente, recurso a este Conselho em grau de recurso, argüindo, em preliminar, o cerceamento do direito de defesa pela denegação da perícia, o que teria viciado de nulidade a decisão recorrida. No mérito, reitera as razões expendidas em impugnação.

A Fazenda Nacional, em suas contra-razões assinadas por seu douto representante, entende que deve ser mantido integralmente o lançamento.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.000091/96-35
Acórdão : 201-70.395

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

I - PRELIMINARMENTE

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 201-70.153, da lavra do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, cuja recorrente é a mesma deste processo:

> "Argüi 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 da 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 de 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 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 Código Tributário Nacional, fica suspensa, não permitindo que o mesmo seja excutido.

consoante art. 151, III, do Código Tributário Nacional, fica suspensa, não permitindo que o mesmo seja excutido.

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 do 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.

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(sic), 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[1] 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.

---

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

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 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". (sublinhou-se).

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 70.235/72 e suas 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 - MÉRITO

No mérito, circunscreve-se a questão, a meu ver, em definir se o pagamento antecipado do consorciado à recorrente enseja a emissão de nota fiscal, para se concluir pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, conforme disposto no inciso VII do artigo 236 do RIPI/82.

Transcrevo e adoto parte do voto condutor proferido no Acórdão nº 201-70.153 pelo ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, alterando apenas o mês de ocorrência do fato gerador e os valores referente aos adiantamentos e base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, visto que a matéria objeto dos autos e as partes litigantes são as mesmas do referido Acórdão.

"(...) Os dignos auditores-fiscais fizeram a seguinte leitura dos fatos : se as administradoras informaram a termo (correspondência datada de 11/11/92) que o valor a título de adiantamento constante da coluna valor adiantado da listagem "Controle de Adiantamentos a serem Faturados"correspondiam a 79,4% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, inclusive com o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, é porque teria havido cobrança do imposto.

Por decorrência, prosseguindo no raciocínio da fiscalização, se houve cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, o fato subsume-se ao que está estabelecido no art. 236, inciso VII do RIPI/82, sendo, a teor do art. 239,

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 a 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 duvida de que não haveria nascimento da obrigação tributária no ato de adiantamento, mas obrigação de antecipar o recolhimento, figura que não se confunde com o fato gerador.

Nos casos em que ocorra faturamento antecipado, como elucida o Parecer Normativo CST 40/76, trazido a 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 § 7° do art. 150 de nossa Carta Política, formalmente consagrado pelo art. 1° da Emenda Constitucional n° 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, (...) 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 e têm por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (Código Tributário Nacional, art. 113, § 2°). 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:

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 regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (normas jurídicas)[2]."

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. [3] Prosseguindo Ataliba em seu magistério, define o que seja base imponível. Aduz que *a base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência* (o que Becker chama de cerne da hipótese de incidência), ;e sempre mensurável, isto é, sempre reduzível a uma expressão numérica. Em outras palavras dele mesmo, *a base imponível é ínsita à hipótese de incidência.* [4]

Ora, no caso sob comento não temos como dimensionar o aspecto material da hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, 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 sabermos exatamente qual é a base de cálculo, como podemos determinar o *quantum* tributário. A base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, ou, como assevera Amílcar Falcão, *verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência.*[5] Assim, se não há como individualizar a base imponível, 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 calçando seu raciocínio mais especificamente no instituto civil da compra e venda, a par do que dispões o art. 109 do Código Tributário Nacional, o ilustre Conselheiro Geber Moreira trouxe em seu voto no Acórdão n° 201.69.910, Recurso 97.830, considerações a respeito daquela espécie de contrato, citando os Códigos Civil e Comercial, além da opinião dos

---

[2] Becker, Alfredo Augusto. "Teoria Geral do Direito Tributário", 2a. ed., Ed. Saraiva, p. 270
[3] ATALIBA, Geraldo. "Hipótese de Incidência Tributária", São Paulo, Ed. Malheiros, 1992, p. 69/72
[4] ATALIBA, ob. cit. p. 96-100
[5] FALCÃO, Amílcar de Araújo. "Fato Gerador da Obrigação Tributária", São Paulo, ed. Revistas dos Tribunais, 1977, p. 138

jurisconsultos, 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 a possibilidade de haver venda antecipada, a compulsoriedade da 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, não restou provada a individualização dos bens a serem tributados, ou seja, a base de cálculo, é porque as partes ainda não haviam 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 caracterizam 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 Imposto sobre Produtos Industrializados 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.(...)"

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 24 de setembro de 1996

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA