



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

| | |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C | De 25 / 07 / 19 97 |
| C | 4cd. |
| | Rubrica |

Processo : 13819.001456/96-58

Sessão : 14 de maio de 1997

Acórdão : 202-09.203

Recurso : 100.100

Recorrente : VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA.

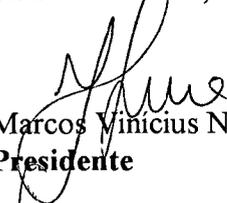
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI - VENDAS À ORDEM OU PARA ENTREGA FUTURA DO PRODUTO -
Faz-se necessária a comprovação, de forma inequívoca, da venda à ordem ou para entrega futura do produto, com cobrança antecipada do imposto, para que se exija a antecipação do recolhimento do tributo e o cumprimento do disposto no artigo 236, inciso VII, do RIPI/82. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA..

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

Sala das Sessões, em 14 de maio de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Tarasio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Antônio Sinhiti Myasava e José Cabral Garofano.

mdm/ac



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

Recurso : 100.100
Recorrente : VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que compõe a decisão recorrida de fls. 373/386.

“Com base nos fatos narrados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que instrui os presentes autos (fls. 256/259), concluiu o fisco haver o sujeito passivo postergado, ao arrepio da lei, o recolhimento do IPI, infringindo, assim, os dispositivos legais ali arrolados, entre os quais, o disposto nos artigos 236, VII; 239; 55, I, “s” e II, “c”, todos do RIPI/82.

Regularmente intimado do crédito tributário a que se refere o documento que se vê a fl. 269, optou o sujeito passivo pela instauração do contraditório, relativamente ao IPI.

Na peça impugnatória (fls. 273 a 293), a argumentação desenvolve-se no sentido de procurar demonstrar a improcedência da autuação, baseada na inaplicabilidade da norma contida no artigo 263, inciso VII, do RIPI/82.

Defendendo entendimento que permitiria ao contribuinte adotar, alternativamente, hipótese relativa ao cumprimento de obrigação tributária acessória, traz à colação excertos de pareceres normativos que convalidam o procedimento da autuada, no seu entender.

Argumentando inexistir na transferência numerário da(s) Administradora(s) para a impugnante a figura do “faturamento antecipado”, tece considerações sobre o fato gerador do IPI, lembrando, inclusive, lição de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, cujo trecho transcreve.

Deita fala acerca do princípio da legalidade, questionando, ao final, a metodologia de cálculo: a) Quanto ao valor principal; b) Quanto ao cálculo da correção monetária; c) Quanto à incidência de juros de mora; d) Aplicação retroativa da TRD como encargo de mora e e) Quanto à multa.



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

A peça impugnatória foi finalizada com requerimento de perícia.”

A autoridade monocrática decidiu pela procedência da exigência fiscal, em decisão assim emendada:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - Impõe-se o indeferimento do pedido de diligência ou perícia, quando comprovada a absoluta prescindibilidade de sua realização.

CONSÓRCIOS - CONTRATOS DE ADESÃO - ALEGAÇÃO ACERCA DO RECEBIMENTO DE VALORES COM AUTORIZAÇÃO DO ÓRGÃO TRIBUTANTE FEDERAL - A fiscalização dos aspectos tributários, sua natureza e respectiva origem dos valores envolvidos em transações efetuadas a qualquer título, caracteriza procedimento intransferível e privativo da Secretaria da Receita Federal.

FATURAMENTO ANTECIPADO - INEXISTÊNCIA DE MODALIDADE DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO - DEFINIÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS - INTELIGÊNCIA DAS NORMAS LEGAIS QUE CUIDAM DA APLICAÇÃO DO INSTITUTO - Devidamente comprovado os fatos narrados na ação fiscal, sequer contestados pela impugnante, é de se manter, in totum, o crédito tributário regularmente constituído.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Inaplicabilidade, tendo em vista a lavratura regular do respectivo Auto de Infração.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTOS - É a sistemática de cálculo adotada, objetivando convalidar recolhimentos eventualmente efetuados em valores a menor, insuficientes, portanto, para extinguir o montante da dívida.

CÁLCULO DAS DEMAIS RUBRICAS QUE INTEGRAM O MONTANTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (MULTA-S- APLICÁVEL-IS- NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO, ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA). INCIDÊNCIA DA TRD - Nos lançamentos de ofício, a imposição de multa(s), atualização monetária e juros de mora é decorrência da lei, sendo legítima a incidência da TRD, conforme entendimento consubstanciado nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **13819.001456/96-58**
Acórdão : **202-09.203**

Acórdãos nos 104-10.763, 104-10.764 e 104-11.692, todos da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”.

Recurso voluntário é interposto às fls. 393/410, com as razões que leio em Sessão para conhecimento dos Senhores Conselheiros.

É o relatório.



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Diversos julgados, tratando de igual matéria, já foram apreciados por este Conselho.

Adoto e transcrevo parte do voto condutor de um destes julgados, Acórdão nº 201-70.175, da lavra do ilustre Conselheiro JORGE OLMIRO LOCK 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,



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

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.

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 livro¹ 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

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



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

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 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 - O MÉRITO

O nó górdio da lide, como bem captou a autoridade monocrática, 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.

A digna agente 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.”

.....



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

‘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 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:



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

...

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).

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. E isto é perfeitamente legal, consoante dispõe o § 7º do art. 150 de nossa Carta Política, formalmente consagrado pelo



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

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.

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).”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 imponible. Aduz que *a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de*

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



Processo : 13819.001456/96-58
Acórdão : 202-09.203

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*.⁴

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*⁵. 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 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 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

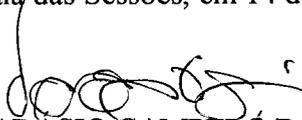
Processo : **13819.001456/96-58**
Acórdão : **202-09.203**

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.”

Com essas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 1997


TARÁSIO CAMPELO BORGES