



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 11/12/1997
C	<i>Stoluntius</i>
	Rubrica

**Processo** : 13819.001457/96-11

**Acórdão** : 201-70.959

**Sessão** : 27 de agosto de 1997

**Recurso** : 100.091

**Recorrente** : WOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA.


**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: WOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA.

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

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta e Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Expedito Terceiro Jorge Filho, Jorge Freire, Valdemar Ludvig, Geber Moreira, Sérgio Gomes Velloso e Henrique Pinheiro Torres (Suplente).

eaal/



**Processo** : 13819.001457/96-11  
**Acórdão** : 201-70.959

**Recurso** : 100.091  
**Recorrente** : VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA.

## RELATÓRIO

Às fls. 417/419, a empresa VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA foi autuada em 980.231,83 UFIR referente a fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ocorridos em junho de 1991.

A interessada recebeu das empresas Consórcio Nacional Ford Ltda., Consórcio Nacional Volkswagen Ltda. e São Bernardo do Campo Administradora de Consórcios Ltda., antecipações de numerários equivalentes aos preços de veículos básicos, nas datas das antecipações. Os veículos seriam entregues aos consorciados contemplados através da rede concessionária dos produtos produzidos pela VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA .

A referida operação foi feita com fito de se manter os preços, equivalentes aos veículos básicos das quotas contempladas através das assembleias gerais ordinárias de contemplação, no período que medeava entre as datas dos sorteios e as das suas efetivas entregas. Tal ocorrência foi embasada nos Regulamentos Gerais dos Consórcios. As antecipações eram feitas segundo estimativas de contemplações mensais e escrituradas em conta-corrente específica, segundo informou a empresa em resposta à solicitação de esclarecimentos por parte dos agentes fiscais.

Quando da venda dos veículos às revendedoras, o bens eram faturados, as notas fiscais emitidas e o imposto lançado, dando-se baixa do valor total na conta-corrente da respectiva administradora com a autuada.

Entenderam os agentes fiscais que as operações acima descritas caracterizaram o negócio jurídico de venda antecipada, e que, por conseqüência, a autuada infringiu o art. 236, VII, 60, I e 239 do Regulamento do IPI, "com intuito de postergar o recolhimento do imposto", muito embora, durante o curso da ação fiscalizadora, a interessada houvesse explicitado o contrário e arguido suas razões fáticas e jurídicas para tal procedimento.

Os autuantes, embora estivessem seguros de que os recebimentos antecipados tratavam-se do valor integral do bem, inclusive do valor do IPI, insistiram para que a contribuinte informasse a composição do valor recebido antecipadamente referente à Nota Fiscal fatura n.º 630187, Série Única 1, ao que a fiscalizada, por meio de correspondência, respondeu que o valor total era composto do "valor do veículo, valor da pintura metálica, valor do seguro e valor do IPI".



**Processo : 13819.001457/96-11**

**Acórdão : 201-70.959**

Indagadas sobre as listagens denominadas “Controle de Adiantamentos a serem Faturados” e “Controle de Adiantamentos - Diferença entre Adiantamento e Faturamento”, as administradoras de consórcio, acima nominadas, se pronunciaram nos seguintes termos:

“...VALOR DO CRÉDITO. Valor ref. ao crédito atribuído ao consorciado, com base no preço do veículo básico do plano, na data da assembleia.

VALOR ADIANTADO - importe correspondente a 79,4% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, adiantado à montadora.

VALOR NÃO ADIANTADO - importe correspondente a 20,6% do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, a ser pago ao distribuidor, a título de margem líquida.”

Com base nos elementos acima, os autuantes constataram que o valor recebido pela montadora correspondente a 79,4% do valor de cada veículo básico do plano, referia-se ao preço do veículo posto fábrica, na data do pagamento, estando incluso neste valor o IPI.

Sustentou a Receita no item 14 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 399/402 que tal procedimento era contrário aos interesses da Fazenda, pois entendeu que a recorrente recebeu integralmente os valores dos bens e que só emitiu notas fiscais com lançamento do imposto em período posterior, nas datas das efetivas saídas dos produtos, com isso retardando o conhecimento e o lançamento do IPI, “em flagrante infração ao disposto no inciso VII do art. 236 do vigente RIPI”. Assim, em seu entender, o procedimento adotado pela contribuinte, ao arrepio da legislação fiscal pertinente, teve o intuito de postergar o recolhimento do imposto.

Continuando seu raciocínio aduziu o Fisco que o art. 239 do RIPI/82, facultava a emissão da nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, mas no final do mesmo artigo o legislador concluiu, salvo se houver lançamento do imposto, o que tornará obrigatório sua emissão.

Prosseguindo na sua argumentação relataram os agentes fiscais que tendo deixado de emitir notas fiscais, no recebimento das antecipações de numerários dos consórcios, a VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA deixou de lançar o IPI, descumprindo o disposto no inciso I, alínea “s” e inciso II, alínea “c” do artigo 55 do RIPI/82 e postergando o pagamento do tributo. Portanto, da mesma forma, a empresa postergou o recolhimento das contribuições para o FINSOCIAL e PIS.



**Processo : 13819.001457/96-11**

**Acórdão : 201-70.959**

Em outras palavras, entendeu o Fisco que as antecipações de numerários recebidas pela montadora, pelo fato de nelas estarem incluso o futuro custo do IPI, caracterizariam faturamento antecipado, sendo obrigatório o lançamento do referido imposto, em decorrência do negócio jurídico venda, ou venda antecipada, mais especificamente.

Para sustentar tal tese e procurando apurar o valor total do IPI devido na data do efetivo pagamento dos veículos, por parte das administradoras de consórcio, diversas vezes foi solicitado que a contribuinte relacionasse cada veículo faturado com a data do pagamento antecipado. Entretanto, deste relacionamento resultaram diferenças, tendo em vista que muitas vezes o consorciado contemplado retirava seu veículo diferente ao básico que aderiu, ou com acessórios, o que, em decorrência, alteravam o preço final do produto.

Por fim, conclui o Fisco, que tendo o imposto sido recolhido fora do prazo, coube a cobrança dos acréscimos legais, conforme previsão do art. 109 do RIPI/82. Após a apuração dos valores presumivelmente devidos, foi feita a imputação de pagamento conforme Demonstrativo de Imputação de Pagamentos, anexo ao auto de infração.

Às fls. 421/440, a interessada impugnou tempestivamente o feito, alegando em suma:

a) que a vantagem da manutenção do preço concedida pelos consórcios ao 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 atuada;

b) que as transferências de numerários são feitas em valores calculados por estimativa, segundo critérios que levam em conta a globalidade dos resultados das assembleias de contemplação e não guardam uma identidade com o total dos preços dos veículos que virão a ser faturados aos concessionários;

c) que os cálculos, realizados pela fiscalização, estão incorretos e não se prestam para apuração do valor da atualização monetária e fixação de juros de mora;

d) que, no mérito, o caso vertente não se trata de faturamento antecipado. As Administradoras calculam um montante a ser transferido para a impugnante, tomando por base uma previsão de contemplações no mês e o preço médio dos veículos básicos dos planos. Conseqüentemente, a transferência de numerários não condicionam e nem vinculam o faturamento através da montadora ora recorrente, tanto que em várias ocasiões o consorciado opta por outro veículo disponível no estoque do próprio concessionário. Portanto não há de se deslumbrar a



**Processo : 13819.001457/96-11**

**Acórdão : 201-70.959**

existência de faturamento antecipado da impugnante nesse esquema obrigacional, tendo em vista que os valores adiantados podem ou não ser aplicados na aquisição de veículos para fornecimento aos consórcios, com manutenção de preços;

e) que, pelas normas vigentes, o IPI não pode ser exigido antes da ocorrência do fato gerador - saída do estabelecimento produtor, mesmo que se pretendesse equiparar a antecipação de numerário feita pelas administradoras de consórcios à impugnante, como um pagamento para faturamento futuro;

f) que é incorreta a metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização para a apuração do principal, IPI, tendo em vista que somente foram confrontados os cheques emitidos pelas administradoras de consórcios e os documentos relacionados a grupos e quotas dos consorciados contemplados sem ser levado em conta nota fiscal/fatura de saída para concessionária de forma individualizada;

g) que a TRD não pode ser aplicada como juros de mora no período entre 04/02/91 até 29/08/91;

h) que independente de qualquer procedimento fiscal a impugnante pagou o imposto e comunicou este fato à Administração pela apresentação da DCTF. Tal procedimento é análogo à denúncia espontânea e portanto é descabida a aplicação de multa moratória no presente caso por inexistência de procedimento administrativo até a data do pagamento do tributo;

i) que o recebimento de valores a título de adiantamento é efetuado com a concordância da SRF, visto que esta aprovou no âmbito de sua competência, à época, as regras normatizadoras de consórcio;

j) que os mencionados adiantamentos de numerários constituem em práticas reiteradas, observadas pelas autoridades administrativas, ao teor do inciso III do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), o que em consequência e por disposição do parágrafo único do mesmo artigo, exclui a imposição de encargos moratórios.

Por fim, requereu a interessada na sua impugnação a realização de perícia, para se apurar com exatidão e critério os valores relativos ao imposto, correção monetária e dos juros de mora, e o cancelamento do auto de infração.

Às fls. 522/535, a autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pedido de perícia e manteve integralmente o auto de infração, em decisão assim ementada:



Processo : 13819.001457/96-11  
Acórdão : 201-70.959

**“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 DO EFEITOS TRIBUTÁRIOS - INTELIGÊNCIA DAS NORMAS LEGAIS QUE CUIDAM DA APLICAÇÃO DO INSTITUTO** - Devidamente comprovados 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 (MULTAS APLICÁVEIS NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO, ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA). INCIDÊNCIA DA TRD** - Nos lançamentos de ofício, a imposição de multas, atualização monetária e juros de mora é decorrência da lei, sendo legítima a incidência da TRD, conforme entendimento consubstanciado nos Acórdãos n.ºs. 104-10.763, 104-10.761 e 104-11.692, todos da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE.”**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13819.001457/96-11**

**Acórdão : 201-70.959**

Inconformada com a decisão singular, tempestivamente, às fls. 541/559, a autuada interpôs Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, onde questionou o indeferimento do pedido de perícia e reitero os argumentos esposados na peça impugnatória.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 811/814, manifestou-se contrariamente à reforma da decisão monocrática.

É o relatório.



Processo : 13819.001457/96-11  
Acórdão : 201-70.959

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

Este assunto já foi demasiadamente debatido nesta Câmara, e, portanto, adoto para o presente caso o brilhante voto do nobre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, proferido no Acórdão nº 201-70.129:

#### “I - PRELIMINARMENTE

Argúi a recorrente que a matéria em debate encerra a questão de fato que só poderia ser deslindável por prova pericial, razão pela qual requereu perícia, com 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 se 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 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** : 13819.001457/96-11

**Acórdão** : 201-70.959

consoante art. 151, III, do CTN, fica suspensa, não permitindo que o mesmo seja excluído.

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 espostos 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 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



Processo : 13819.001457/96-11

Acórdão : 201-70.959

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.

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.



**Processo** : 13819.001457/96-11

**Acórdão** : 201-70.959

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, 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 fizéssemos uma análise comparativa com os automóveis básicos dos grupos de consórcios de todo o país e o “mix” dos modelos fabricados pelas indústrias automotivas, ficaria cabalmente demonstrado o descompasso entre um e outro, ficando o consorciado totalmente 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 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 jurídico indireto na acepção usada por Túlio Ascarelli, 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 feita por acaso tem explicação no intuito de se sujeitarem as partes não somente à forma, mas também à disciplina do negócio adotado.



**Processo** : 13819.001457/96-11  
**Acórdão** : 201-70.959

Esta se estende, assim, as 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. 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 vigoroso princípio de tipicidade taxativa.”

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. Não 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

...



**Processo : 13819.001457/96-11**  
**Acórdão : 201-70.959**

s) nos demais caso 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, quando houver, desde logo, cobrança do imposto; (grifamos)

Art. 239

É facultado emitir nota-fiscal nas venda 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 da 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 a 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



**Processo** : 13819.001457/96-11

**Acórdão** : 201-70.959

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 em antecipar o recolhimento, figura que não se confunde com fato gerador.

Nos caso 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 dispões o parágrafo 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/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 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, nelas previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (CTN, art.113, parágrafo 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:



**Processo** : 13819.001457/96-11  
**Acórdão** : 201-70.959

“...não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para alíquota, etc.; tudo isto integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (normas jurídicas)”.

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

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. 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 juriconsultos, 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 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.



**Processo** : 13819.001457/96-11

**Acórdão** : 201-70.959

Destarte, se não restou provado a individualização dos bens a serem tributados, ou seja, a base de cálculo, é porque as partes ainda não se 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 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 pagamento do IPI separadamente, objetivando evitar que 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 RIPI.

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, pelo que voto no sentido de DAR PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO.”

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997

LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES