



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI"ADO NO D. O. U.
C	De 10/04/1997
C	<i>Stoluntius</i>
	Rubrica

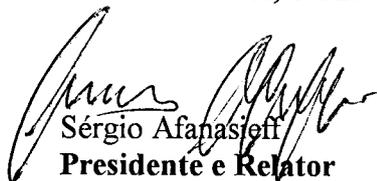
**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Sessão** : 29 de agosto de 1996  
**Acórdão** : 203-02.759  
**Recurso** : 99.079  
**Recorrente** : AUTOLATINA BRASIL S/A (VOLKSWAGEN DO BRASIL S/A)  
**Recorrida** : DRJ em Campinas - SP

**IPI - VENDA À ORDEM OU PARA ENTREGA FUTURA** - O adiantamento financeiro efetuado por administradora de consórcio ao fabricante do bem, por conta de vendas futuras a serem realizadas entre terceiros (revendedora do bem e consorciado), não tem o condão de caracterizar a operação como venda (compra e venda) na qual uma das partes seja o fabricante. **Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente, Dr. Bento C. de Andrade Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Elso Venâncio de Siqueira.

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1996

  
Sérgio Afanasiéff  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Mauro Wasilewski, Tiberany Ferraz dos Santos, Celso Ângelo Lisboa Gallucci, Sebastião Borges Taquary e Francisco Sérgio Nalini.

eaal/AC/CF



**Processo** : 13819.002652/95-41

**Acórdão** : 203-02.759

**Recurso** : 99.079

**Recorrente** : AUTOLATINA BRASIL S/A (VOLKSWAGEN DO BRASIL S/A)

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto, leio e transcrevo o relatório referente à decisão prolatada pelo julgador singular, que considerou procedente o lançamento (fls. 546/547):

“Com base nos fatos narrados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que instrui os presentes autos (fls. 430/433), concluiu o fisco haver o sujeito passivo postergado, ao arrepio da lei, o recolhimento do IPI, infringindo, assim, 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. 454, optou o sujeito passivo pela instauração do contraditório, relativamente ao IPI.

Na peça impugnatória (fls. 460 a 478), a argumentação desenvolve-se no sentido de procurar demonstrar a improcedência da autuação, baseada na inaplicabilidade da norma contida no artigo 236, 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 de 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.

A peça impugnatória foi finalizada com requerimento de perícia.”



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

Irresignada, a interessada impugnou o lançamento, com observância do prazo regulamentar, conforme se vê às fls. 460 a 478 alegando, em síntese, o quanto segue:

I. Falta de Subsunção à Hipótese Tributária:

a) que as operações de consórcio decorrem de contratos de adesão, cujos termos foram previamente analisados e aprovados, à época, pela Secretaria da Receita Federal, no uso de sua competência;

b) que sua participação nas operações com o Consórcio Nacional Volkswagen Ltda. e com os integrantes da rede nacional de concessionárias Volkswagen não a coloca na posição de contribuinte do IPI que estaria praticando "venda à ordem ou para entrega futura" como entende a fiscalização, além do que sequer seria parte nos negócios entre o consórcio, os consorciados e os revendedores Volkswagen;

c) que as transferências de numerário da administradora do consórcio para a atuada decorrem de vantagem concedida aos consorciados por cláusula do contrato de adesão, consistente na manutenção dos preços dos veículos aos contemplados;

d) que os valores transferidos pelo consórcio são apurados por estimativa e não guardam identidade com o preço total dos veículos futuramente faturados, quando de sua saída para as concessionárias;

e) que, no momento do adiantamento de numerário, não se verifica a hipótese de incidência e, por isso, este evento não pode dar margem à cobrança do imposto, por falta de sua subsunção à figura tipo descrita na lei.

II. Erro de Lançamento:

a) após fazer um breve resumo da sistemática de cálculos do crédito tributário devido adotada pelos autores do feito, a impugnante afirma que os cálculos resultantes das bases de incidência do IPI "presumidos" e apurados não guardariam conexão ou pertinência com a realidade, não se prestando para apuração do valor de atualização monetária e fixação de juros de mora;

b) que, desta forma, por ser inviável a retificação do Auto de Infração e ante o comprometimento acima referido, entende deva ser declarada sua nulidade.

III. Emissão Facultativa de Nota Fiscal:



**Processo** : 13819.002652/95-41

**Acórdão** : 203-02.759

a) entende a impugnante que a legislação do IPI faculta o uso de nota fiscal no caso de faturamento antecipado, isto é, aquele que precede a saída do produto quando feito para sua entrega simbólica ou cobrança de obrigação contratual, sem o lançamento do imposto;

b) que, desta forma, no faturamento antecipado, o contribuinte poderia, alternativamente, simplesmente não emitir nota fiscal, emitir nota fiscal sem lançamento do IPI ou emitir nota fiscal com lançamento do IPI, conforme estaria previsto nos artigos 60, inciso I, 236, inciso VII e 239, todos do RIPI/82;

c) que o próprio fisco federal não divergiria deste entendimento, conforme concluído pelos Pareceres Normativos CST nº 40/76 e nº 13/79, cujos trechos pertinentes transcreve.

#### IV. Não se Trataria de Faturamento Antecipado:

a) a impugnante sustenta que, no presente caso, não se trata de faturamento antecipado, conforme pretendido pela fiscalização, a qual teria interpretado erroneamente a natureza jurídica das operações de consórcio com manutenção do preço;

b) que a transferência de numerário em pauta tinha por finalidade impedir que a vantagem da manutenção do preço concedida ao consorciado viesse desequilibrar o abastecimento de veículos à rede de concessionárias, sendo que, na época do Auto de Infração, a administradora do consórcio calculava o montante a ser transferido tomando por base uma previsão de contemplações no mês e o preço médio do objeto básico do plano;

c) que tal transferência de numerário não condicionava ou vinculava o faturamento através da montadora, tanto assim que a grande maioria dos consorciados optaria por veículo já disponível no estoque da própria concessionária.

#### V. Fato Gerador do IPI:

a) prosseguindo, a defendente faz extenso arrazoado acerca da natureza jurídica do fato gerador do IPI, que é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, pretendendo daí concluir que, ainda que se admitisse que as antecipações de numerário efetuadas pela administradora do consórcio para garantia da manutenção de preço fosse encarada como um pagamento para faturamento futuro, ainda assim, pela norma legal, o IPI não poderia ser exigido antes da ocorrência da hipótese de incidência;

b) que, antes de ocorrido o fato gerador, o contribuinte teria a faculdade de elidir seu nascimento, nada lhe podendo ser cobrado, pois o lançamento do tributo deve pautar-se na lei, ou seja, no caso, a saída do produto.



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

VI. Princípio da Legalidade:

a) que, em atenção ao princípio da reserva legal insculpido na Carta Magna, a alteração do fato gerador do IPI só se viabilizaria nos termos da lei, o que não ocorre no presente caso, onde se verifica a pretensão de ter havido a modificação do fato imponible do IPI (saída do produto) através do Regulamento ou de normas internas, sem atendimento aos requisitos essenciais e legais;

b) que, assim sendo, a faculdade de o contribuinte emitir nota fiscal e lançar os tributos somente por ocasião da efetiva saída do produto do seu estabelecimento não pode sofrer nenhuma restrição, sendo ilegal a presente exigência tributária.

VII. A Metodologia de Cálculos:

Relativamente à metodologia de cálculos adotada pelos autores do feito, a impugnante alega haverem ocorrido vários equívocos, os quais invalidariam o Auto de Infração questionado, a saber:

a) Quanto ao valor principal: argumenta que o valor exigido deveria ter sido apurado levando em conta cada antecipação de numerário em confronto com cada nota fiscal/fatura de saída, o que teria sido ignorado pela fiscalização, a qual efetuou a imputação proporcional de pagamentos, mediante emprego de regra de três simples direta, partindo do confronto entre os cheques emitidos pela administradora do consórcio e documentos relacionados a grupos e quotas dos consorciados contemplados, salientando que não mantém vínculo direto com os mesmos;

b) Quanto ao cálculo da correção monetária: alega que o Auto de Infração não identifica a metodologia adotada para cálculo da atualização monetária, apenas indicando que a UFIR foi utilizada como índice de correção, sendo certo, contudo, que, no período examinado, eram utilizados outros índices oficiais e que, embora tivesse tentado refazer os cálculos utilizando-se dos índices de OTN/BTN, não logrou atingir resultado idêntico ao apurado pelo Fisco;

c) Quanto à incidência de juros de mora: contesta a cobrança de juros moratórios alegando que sua incidência, se prevista em lei, só poderia ser aplicada desde que houvesse sido notificada do crédito tributário definitivamente constituído, o que não teria ocorrido na hipótese dos autos;



**Processo : 13819.002652/95-41**

**Acórdão : 203-02.759**

d) Quanto à aplicação retroativa da TRD como encargo de mora: questiona a cobrança de juros de mora equivalentes à TRD desde 01/02/91, alegando que tal procedimento feriria o princípio constitucional da irretroatividade, uma vez que a Lei nº 8.218, de 29/08/91, matriz legal para tal cobrança, apenas entrou em vigor a partir de 30/08/91, data de sua publicação no Diário Oficial da União;

e) Quanto à multa: finalmente, afirma ser descabida a exigência de multa, tendo em vista que a autuada pagou o imposto, independentemente de qualquer procedimento fiscal, havendo comunicado tal fato à Administração através da apresentação de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF). Esta situação, segundo a defendente, equivale à denúncia espontânea, hipótese em que a jurisprudência firmada pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça conclui pela inaplicabilidade de multa, conforme Ementa do RESP nº 9.421-0/PR que transcreve.

Ademais, neste particular, argumenta que a aplicação de multa seria também indevida, tendo em vista que as autoridades da Receita Federal tiveram ciência e aprovaram as regras dos consórcios com manutenção de preço, questionadas no Auto de Infração, e sua exigência iria ferir os princípios da moralidade, lealdade e presunção de legitimidade que envolvem o Ato Administrativo.

#### VIII. Das Provas:

Tendo em vista as inconsistências apontadas nos itens precedentes, a defendente requer a produção de prova pericial, indicando seu perito técnico e protestando pela oportuna apresentação de quesitos e requerimento de diligências, nos termos do que dispõem os artigos 17 a 19 do Decreto nº 70.235/72.

O julgador de primeiro grau manteve a exigência em decisão assim ementada:

**“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**



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

**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 (MULTAS APLICÁVEIS 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 Acórdãos n<sup>o</sup>s 104-10.763, 104-10.764 e 104-11.692, todos da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.”

Inconformada, a empresa interpôs o Recurso de fls. 564/586 reiterando os argumentos expendidos na impugnação, solicitando, ao final, a extinção do crédito tributário e a improcedência do Auto de Infração.

É o relatório.



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SÉRGIO AFANASIEFF

O Recurso é tempestivo e reúne as condições para sua admissibilidade, devendo, assim, ser conhecido.

Argúi, preliminarmente, a recorrente, que a não-realização da perícia requerida na impugnação implica a nulidade da decisão de primeiro grau. Não é como vejo, pois sou de opinião que os elementos constantes dos autos são suficientes para o julgamento do mérito da matéria em discussão.

Entenderam os auditores fiscais autuantes que o recebimento pela recorrente, no mês de outubro de 1990 (fls. 562), das administradoras dos consórcios de valores relativos a adiantamentos para atendimento, com manutenção de preços das quotas contempladas através das assembleias gerais ordinárias de contemplações realizadas naquele mês, obrigava a recorrente à emissão de nota fiscal modelo I, a teor do que diz o artigo 236 (*caput* e inciso VII) do RIPI/82, com o correspondente lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. O Auto de Infração invocou, também, os artigos 60 e 239 do RIPI, como embasamento legal da exigência.

Dizem os dispositivos do RIPI acima citados:

"Art. 60 Será facultado ao contribuinte antecipar o lançamento do imposto, para o ato:

I - da venda, quando esta for à ordem ou para entrega futura do produto;

(...)

art. 236 A Nota Fiscal, modelo I, será emitida:

VII - nas vendas à ordem ou para entrega futura do produto, quando houver, desde logo, cobrança do imposto;

(...)

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 a sua emissão."



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

A leitura destes dispositivos regulamentares evidencia que a operação de venda é elemento integrante das situações que tipificam. Assim, tais dispositivos só se aplicam às hipóteses em que ocorram vendas de produtos.

Impende, pois, examinar se os adiantamentos efetuados pelas administradoras dos consórcios implicam operação de venda, melhor dizendo, de compra e venda.

Do conceito de venda trata o Código Civil Brasileiro no art. 1.122, que tem a seguinte redação: "Pelo contrato de compra e venda, um dos contraentes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro."

Ensina Orlando Gomes que "por simplificação, costuma-se designar o contrato por um dos termos: compra ou venda". Prossegue dizendo que "contudo somente a expressão completa dá perfeita idéia do seu conteúdo". Diz, ainda, o renomado mestre que, "uma das partes vende; a outra compra; e a parte que se obriga a entregar a coisa com a intenção de aliená-la chama-se vendedor, e comprador a que se obriga a pagar o preço para habilitar-se à aquisição da propriedade da coisa". (Contratos-Editora Forense - 6ª edição pag. 256).

Diz o douto tributarista Paulo de Barros Carvalho no seu curso de Direito Tributário - Editora Saraiva - 4ª Edição - páginas 79/80 no capítulo que trata da interpretação da legislação tributária, que "o legislador muitas vezes lança mão de figuras de direito privado, e que sempre que isso acontecer, não havendo tratamento jurídico-tributário explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categoria e formas do direito privado."

Então, quando o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados-RIPI, nos dispositivos acima transcritos, se refere à operação de venda, há que se entender estar falando do contrato de compra e venda de que trata o Código Civil Brasileiro.

Dizem os auditores fiscais autuantes no Termo Complementar de Verificação Fiscal (fls. 430/433) que:

"As Administradoras dos Consórcios supra identificadas efetuaram pagamentos antecipados à empresa fabricante dos bens, a serem entregues aos consorciados, através da rede concessionária dos produtos produzidos pela Autolatina Brasil S/A;

Como conseqüência direta desses pagamentos antecipados, efetuados através de cheques emitidos e/ou depósitos em favor da empresa fabricante dos bens, Autolatina Brasil S/A, esta concedeu manutenção de preço



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

equivalente ao objeto básico, conforme consta expressamente na cláusula 46 do regulamento geral do referido consórcio;

A indústria de automóveis Autolatina Brasil S/A tem sistematicamente recebido esses pagamentos antecipados e contabilizados em contas correntes. Quando do faturamento do veículo ao revendedor, o valor é baixado dessa conta."

Temos, assim, de acordo com as palavras dos próprios auditores fiscais, que os veículos são entregues aos consorciados contemplados pelas concessionárias, para quem os bens são faturados pela recorrente.

Ainda, no Termo de Verificação acima mencionado ficou esclarecido que do total do valor do veículo básico do plano, na data da contemplação, 79,4% correspondem ao adiantamento realizado à recorrente e que os 20,6% restantes são pagos ao distribuidor (concessionária).

Da leitura do Termo de Verificação extraímos que a administradora do consórcio entrega à recorrente 79,4% do preço básico do veículo, na data da contemplação, com a finalidade de garantir a manutenção do preço quando do faturamento (venda) à revendedora, que, por sua vez, terá, em consequência, condições de vendê-lo, ao consorciado contemplado, com o preço também mantido. Quando do faturamento (venda) do veículo ao consorciado contemplado, a administradora do consórcio paga à revendedora os 20,6% restantes do preço básico do veículo. Se o consorciado contemplado optar pela colocação de opcionais ou por veículo de maior valor, efetuará o pagamento correspondente à diferença de preço à concessionária que lhe faturou o veículo.

Fica, pois, evidente, como defende a recorrente no Memorial distribuído a esta Câmara, que a recorrente "não é contratante nem interveniente nos contratos do consórcio, e não procede a quaisquer vendas para as administradoras dos consórcios".

Tendo sido os veículos adquiridos pelos consorciados diretamente nas revendedoras, os valores entregues pelas administradoras dos consórcios à recorrente têm a natureza de operação financeira de adiantamento por conta de venda futura "*inter alius*", e não antecipação do preço por operação de venda, eis que não ocorreram tais operações entre a recorrente e as administradoras dos consórcios.

Ora, não tendo sido as entregas dos valores realizadas pelas administradoras dos consórcios a natureza de adiantamento de preço por conta de venda para entregas futuras dos



**Processo** : 13819.002652/95-41  
**Acórdão** : 203-02.759

produtos, cabível não é, a matéria em julgamento, a aplicação dos artigos 60; 236, inciso VII; e 239 do RIPI/82.

Este Conselho vem decidindo, nos julgamentos de litígios que se diferenciam do que ora se examina apenas em relação aos períodos de apuração da exigência (Acórdãos n°s 201-69.910, 201-69.772, 201-69.771, 201-69.892, 201-69.648, 201-69.933, 201-69.934, 201-69.647, 201-69.477, 201-69.576, 201-69.575, 201-69.574, 201-69.993 e 201-69.994), que as operações que serviram de suporte fático das autuações não são caracterizadas como vendas, mas, sim, como adiantamentos financeiros por conta de vendas futuras a serem realizadas entre terceiros, pelo que não foram mantidos os lançamentos então efetuados.

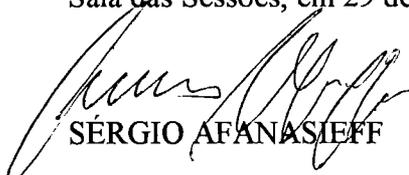
Por outro lado, concordo com o que disse - e que abaixo transcrevo - o ilustre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer no voto condutor do Acórdão n° 201-69.575, da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes já acima mencionado.

"No entanto, pelo narrado, principalmente no Termo de Verificação mencionado, não se pode presumir que tais correspondências, pelo nelas contidos, possam sustentar a presunção de que efetivamente, nos valores adiantados pelas administradoras de consórcio, estivesse integral e exatamente contido o valor do IPI.

Não se pode inferir, igualmente, pela correspondência citada no Termo de Verificação, que, em tais adiantamentos estivesse, repito, integral e exatamente contido o valor do IPI".

Em razão do acima exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1996

  
SÉRGIO AFANASIEFF