



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U
C	De 24 / 03 / 19 97
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

Processo : 13819.002674/95-83
Sessão de : 23 de outubro de 1996
Acórdão : 202-08.769
Recurso : 99.116
Recorrente : AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DA FORD BRASIL S/A)
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI - VENDA À ORDEM OU PARA ENTREGA FUTURA COM COBRANÇA ANTECIPADA DO TRIBUTO - Não restando provada a sua efetivação, não há que se falar em ocorrência do fato gerador do tributo.
Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Esteve presente ao julgamento o patrono da recorrente Dr. Bento C. Andrade Filho.

Sala das Sessões, em 23 de outubro de 1996


Otto Cristiano de Oliveira Glasner
Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Cabral Garofano, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Antonio Sinhiti Myasava.

jm/val-ac



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769
Recurso : 99.166
Recorrente : AUTOLATINA BRASIL S/A (SUCESSORA DA FORD BRASIL S/A).

RELATÓRIO

A Autolatina Brasil S/A foi autuada por infração à legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, mais especificamente ao art. 236, inciso VII do Regulamento do IPI - RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, relativamente a fatos geradores ocorridos em novembro de 1990.

Os representantes do Fisco descreveram os fatos ensejadores da autuação no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 172/176, cujo resumo se segue:

1. a fiscalizada é unidade industrial, fabricante de veículos automotores, contribuinte do IPI;
2. distribui seus produtos (veículos) para revenda através da rede de concessionárias autorizadas que mantém, e que são identificadas, também, pelo logotipo próprio e de reserva da montadora;
3. as administradoras dos Consórcios Nacional Ford Ltda., Nacional Volkswagen Ltda. e São Bernardo do Campo Adm. de Consórcios Ltda. efetuaram pagamentos antecipados à fiscalizada, por meio de cheques e/ou depósitos, relativos aos bens a serem entregues aos consorciados através da rede de concessionárias;
4. em face deste procedimento, a autuada concedeu manutenção de preços equivalentes ao objeto básico, conforme cláusula nº 46, do regulamento geral do Consórcio;
5. esses pagamentos são contabilizados em contas correntes e quando do faturamento do veículo ao revendedor, o valor é baixado das citadas contas, conforme informado pelo Sr. Abílio V. S. Soeiro, procurador da fiscalizada;
6. 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, parágrafo 3º, e 239 do RIPI não é adotado pela nossa empresa.";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

7. embora seguros de que os recebimentos antecipados tratavam-se do valor integral do bem, inclusive o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, houve insistência para que, o contribuinte informasse a composição dos valores recebidos, antecipadamente, referente a Nota Fiscal Fatura nº 630.187, série única I, ao que se manifestou, a fiscalizada, em documento datado de 03.09.92, pelo Sr. Nelson B. Fonseca, o qual não consta dos autos, com os seguintes dados: valor do veículo, valor da pintura metálica, valor do seguro, valor do IPI;

8. instigada, também, sobre as condições estabelecidas para a venda ocorrida através daquela nota fiscal sobre o preço, 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;

9. em outro documento subscrito pelo procurador, informou que a coluna valor adiantado refere-se ao preço de venda do veículo da fábrica para o revendedor;

10. indagadas as adm. de consórcios sobre as listagens denominadas "Controle de Adiantamentos-Adiantamentos a serem Faturados e Controle de Adiantamentos-Diferença entre Adiantamento e Faturamento, responderam, através de correspondência subscrita pelo Sr. O. Castilho F., afirmando que Valor do Crédito é o crédito atribuído ao consorciado, com base no preço do veículo básico do plano, na data da assembleia; e 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;

11. 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 IPI;

12. o procedimento adotado pela contribuinte é contrário aos interesses da Fazenda Nacional, pois, sistematicamente, tem recebido integralmente os valores dos bens e emitido a nota fiscal com o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados em período posterior, ou seja, na data da efetiva saída do produto, retardando o conhecimento e lançamento do IPI para a data da efetiva saída do produto em flagrante infração ao disposto no inciso VII do artigo 236 do vigente RIPI;

13. 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 do imposto, hipótese que torna obrigatória a sua emissão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

14. tendo deixado de efetuar o faturamento antecipado, a que estava obrigada, consequentemente, deixou de lançar o IPI, conforme preceitua o disposto nos inciso I, alínea "s", e inciso II, alínea "c", do artigo 55 do RPI/82;

15. conforme esclarecimentos prestados pelas adm. 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;

16. a fim de apurar o valor total do IPI devido na data do efetivo pagamento do veículo pelas adm. de consórcios, foi solicitada por diversas vezes a vinculação de cada veículo faturado com a data do efetivo pagamento. Das relações apresentadas pela contribuinte, as quais identificam os valores recebidos antecipadamente, vinculando-os com as respectivas notas fiscais emitidas por ocasião da efetiva saída dos produtos, apurou-se que, para o estabelecimento "TABOÃO:

16.1 o total do IPI recebido antecipadamente e postergado os respectivos lançamentos e recolhimentos para períodos subsequentes, importou em CR\$ 61.072.207,00 na primeira quinzena e em CR\$ 147.090.062,59 na segunda quinzena do mês de novembro/90.

17. ressaltam, os autuantes, que a divergência entre os valores efetivamente faturados e os pagos pelas adm. dos consórcios, deveu-se ao fato de que, na grande maioria dos casos, os consorciados optaram por retirar os veículos diretamente do estoque dos revendedores; tal esclarecimento foi prestado pelo representante das administradoras dos consórcios, que juntaram listagem onde constam relacionados os grupos e quotas dos consorciados contemplados, cujos veículos foram faturados pela montadora e pelos vendedores. Os valores pagos a maior foram estornados conforme consta na conta do Consórcio junto à montadora;

18. os valores devidos a título de IPI foram apurados a partir do valor total do veículo posto fábrica, ou seja, o valor antecipado pelas administradoras dos consórcios; e

19. apurados os valores efetivamente devidos, os pagamentos foram objeto de imputação proporcional, tendo apurado o valor originário do IPI não recolhido ao Erário, conforme Demonstrativo anexo, fls. 177/182.

Inconformada com o lançamento de ofício, a autuada apresentou impugnação tempestiva, cujo teor, em síntese, é o seguinte:

a) em face dos adiantamentos para manutenção de preços, a fiscalização entendeu que a impugnante deveria emitir nota fiscal com lançamento do IPI, apesar de saber que as antecipações não representavam o faturamento e cobrança de impostos e que na grande maioria (40%) dos casos, os consorciados optaram por retirar os veículos diretamente dos revendedores;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

b) a impugnante foi autuada porque teria deixado de recolher, no período regular, o imposto relativo às antecipações ocorridas em novembro de 1990, porém, nenhuma infração se verificou, pois a requerente recolheu o imposto por ocasião do fato gerador do tributo;

c) o fato de operar com o Consórcio Nacional Ford Ltda. e com os concessionários, não a colocam na posição de um contribuinte do IPI que estaria praticando vendas à ordem ou para entrega futura, pois a mesma não é parte nos negócios existentes entre o consórcio, o consorciado e o concessionário;

d) as transferências de recursos da Adm. de Consórcio para a dependente são feitas em valores calculados por estimativa, em função da globalidade dos resultados das assembléias de contemplação, não guardando identidade com o total dos preços dos veículos que serão efetivamente faturados por ocasião das saídas;

e) quando dos adiantamentos dos numerários não se verifica a hipótese tributária que ensejou a autuação, não podendo, assim, dar margem à cobrança do imposto;

f) a fiscalização entendeu que a autuada postergou o pagamento do imposto, e, quando o fez, este deveria englobar o imposto, a correção monetária, juros de mora e multa de mora. Procedeu, então, uma imputação proporcional de pagamentos, tendo apurado um valor originário de imposto não-pago. Tal procedimento não guarda conexão ou pertinência com a realidade e não se presta a apuração do valor de atualização monetária e fixação de juros de mora, fato que enseja a decretação de nulidade da autuação;

g) a ação fiscal tem por fundamento o inciso VII do art. 236 do RIPI/82, porém, o mesmo não se aplica ao caso dos autos. A legislação do tributo faculta a emissão de nota fiscal sem o lançamento do imposto ou com este;

h) conforme disposto nos Pareceres Normativos nº 40/76 e nº 13/79, o procedimento adotado pela impugnante não se caracteriza como lançamento antecipado, e não há cobrança antecipada do imposto e não constitui modalidade de ocorrência de fato gerador;

i) tece comentários sobre o adiantamento de numerários e afirma que o mesmo não condiciona e nem vincula o faturamento através da montadora, ora impugnante, pois a grande maioria dos consorciados opta por veículo já disponível no estoque do próprio concessionário. Portanto, não há de se vislumbrar a existência de faturamento antecipado por parte da dependente, visto que os valores antecipados poderão ou não ser aplicados na aquisição de veículos para fornecimento a consórcios com manutenção de preço;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

j) discorre sobre o fato gerador do tributo citando o artigo 114 do CTN, e conclui que o imposto não pode ser exigido em face da mera antecipação de pagamentos para manutenção de preço, pois isto não implica a saída física do produto do estabelecimento, isto é, não enseja a ocorrência do fato gerador, sem o que não há que se falar em incidência tributária;

l) afirma que a alteração do fato gerador do IPI só pode ser viabilizada nos termos da lei, em face do Princípio da Legalidade, fato que impede a alteração do mesmo, através de Regulamento ou de normas internas;

m) alega a existência de equívocos nos cálculos efetuados pelo Fisco. Em relação ao valor principal, afirma que o Agente Fiscal partiu da análise e do confronto dos cheques emitidos pelas administradoras dos consórcios, e confronto de documentos de dados relacionados a grupos e quotas dos consorciados contemplados pelos referidos consórcios, quando lhe cumpria promovê-los levando em conta cada antecipação de numerário em confronto com cada nota fiscal/fatura de saída para o concessionário. Assim, a fiscalização ignorou a necessidade da utilização de critérios que resultasse em apuração real e efetiva dos valores envolvidos;

n) no tocante à correção monetária, o auto de infração não indica a metodologia utilizada, exceto em relação à UFIR, e ao tentar refazer os cálculos a impugnante não logrou resultado igual àquele apurado pelo Fisco;

o) em relação aos juros de mora alega que inexistente o pressuposto de fato que autorize a exigência, pois a mesma não incorreu em mora. Questiona, também, a aplicação da TRD como encargo de mora no período anterior a 30.08.91, em face do Princípio Constitucional da Irretroatividade;

p) quanto à multa, entende que a mesma seja totalmente descabida, além, de que o imposto foi pago antes de qualquer procedimento fiscal e ter sido declarado em DCTF. Cita, também, o art. 100, inciso III, do CTN para comprovar a improcedência da multa;

q) requer a produção de prova pericial para o fim de demonstrar e apurar os critérios utilizados para apuração do imposto e dos consectários, indicando desde logo o perito; e

r) conclui requerendo a improcedência da ação fiscal.

A autoridade monocrática através da Decisão de fls. 284/297, julgou procedente o lançamento de ofício e indeferiu a produção de prova pericial. Os fundamentos da decisão, em síntese, são os seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

- indefere o requerimento de perícia, por prescindível, na hipótese;
- os fatos não foram impugnados, cingindo-se a contestação à interpretação legal a eles atribuídas pelo Fisco;
- improcedente o argumento que procura caracterizar a análise do aspecto formal do contrato de adesão, como prática reiterada da autoridade administrativa (art. 100, inciso III, do CTN);
- a contribuinte optou pelo recebimento antecipado de numerário, com a cobrança, também, antecipadamente, do montante do IPI relativo à operação. Em assim sendo, acabou, de fato, exercendo a faculdade do lançamento antecipado, colocado à sua disposição no artigo 60, I, do RIPI/82;
- o exercício regular da faculdade prevista no art. 60 do RIPI/82 torna obrigatória a emissão de nota fiscal Modelo 1, nos termos do art. 236, VII, do RIPI/82. Assim, restou plenamente caracterizada, na espécie, a incidência das regras consubstanciadas no art. 55, I, "s" (quanto ao aspecto temporal) e art. 55, II, "c" (aspecto formal), todos do RIPI/82;
- da lide está afastada qualquer discussão no tocante ao fato gerador da obrigação tributária principal, não havendo, assim, qualquer ofensa ao Princípio da Legalidade;
- no tocante aos cálculos a impugnante não traz, de forma objetiva, qualquer indicação de eventual erro de cálculo que por ventura tivesse sido cometido na autuação. Apenas, limitou-se a criticar o critério utilizado, sem demonstrar e comprovar aquilo que entende correto;
- refuta, por absoluta inconsistência, qualquer tentativa de aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN);
- apesar de controversa, é legítima e legal a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, conforme art. 9º da Lei nº 8.177/91 com a redação dada pela Lei nº 8.218/91;
- indefere a solicitação de prova pericial, por entendê-la prescindível, e a impugnação, no seu mérito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

Irresignada, a autuada interpôs, tempestivamente, recurso voluntário a este Egrégio Conselho, onde argüi, em preliminar ao mérito, a nulidade da decisão singular, por violação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, em face do indeferimento da prova pericial. No mérito, reitera os argumentos expendidos na peça impugnatória.

Às fls. 395/399, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, manifestando-se, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

A matéria em questão foi examinada por vários arestos deste Conselho, que invariavelmente têm concluído pela não-ocorrência vendas à ordem ou para entrega futura com cobrança antecipada do IPI, e, conseqüentemente, postergação de seu recolhimento, de sorte a justificar a imputação empreendida pelo Fisco, conforme muito bem exposto no voto condutor do Acórdão nº 201-70.153, da lavra do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, cujas razões de decidir aqui adoto e transcrevo a seguir:

“I - PRELIMINARMENTE

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

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 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

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.

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. 236, 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 : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

Não há dúvidas de que tal lançamento de ofício só ocorreu devido aos desvios econômicos provocados pela inflação à época dos fatos objeto da autuação, caso contrário, pouco provável houvesse os ditos adiantamentos.

Incontestável e notório também, que as indústrias automotivas nacionais se utilizavam, em percentual elevado de seu faturamento, das vendas de automóveis pelo sistema de consórcio. Hialino, do mesmo modo, que a modalidade de adiantamento a título de manutenção de preço se constituía em captação de capital de giro a custo zero, quando as taxas bancárias chegavam a níveis surrealistas de tão elevadas. Em outras palavras, os consorciados financiavam a produção automotiva nacional, cujo preço dos veículos, antes da incidência tributária, é superior a média mundial, como já reiteradas vezes foi noticiado na mídia.

Em verdade, o consórcio era um grande filão para as montadoras nacionais, que faziam dinheiro em diversas pontas; na industrialização, na captação antecipada de recursos, na administração de grupos de consórcios, na venda compulsória de opcionais, e em serviços a ele vinculados.

Acredito, com veemência, que se fizéssemos uma análise comparativa com os automóveis básicos dos grupos de consórcios de todo país e o "mix" dos modelos fabricados pela 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 o fito de manter preços. Não obstante, se ele foi usado de forma desvirtuada, a questão foge a alçada deste julgado.

Talvez pudéssemos classificar tal negócio jurídico como negócio indireto na acepção usada por Túlio Ascarelli², 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.

² ASCARELLI, Túlio. "O Negócio Indireto, Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado", São Paulo, Saraiva, 1969, p. 94, *apud* PITANGA, Aurélio - op. cit, p. 59



Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

Mas a adoção de determinado negócio jurídico para escopos indiretos não é feita por acaso: tem explicação no intuito de se sujeitarem as partes não somente à forma, mas também à disciplina do negócio adotado.

Esta se estende, assim, a hipóteses para as quais não fora estabelecida, a princípio. O velho negócio, através desse uso indireto, preenche novas funções, responde a novos objetivos.”

Como leciona Pitanga, a verdade representada pelo contribuinte é naturalmente afetada pela arte de hábeis definidores (contadores e advogados) que podem produzir sofisticadas e refinadas obras de engenharia tributária para reduzirem sua carga tributária³. E, como preleciona Alberto Xavier:

“Fora desta já vasta e estreita rede de medidas legislativas, o negócio indireto fiscalmente menos oneroso permite, efetivamente aos particulares, atingir os seus fins tributários. Mas tal consequência é mero corolário inevitável da própria natureza do direito fiscal, como ramo do direito dominado por um rigoroso princípio de tipicidade taxativa⁴.”

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.

³ PITANGA SEIXAS FILHO, Aurélio. op. cit., p. 61



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

“Art. 55

O lançamento de iniciativa do sujeito passivo será efetuado sob a sua exclusiva responsabilidade:

I - quanto ao momento

...

s) nos demais casos não especificados neste artigo, em que couber a exigência do imposto;

II - quanto ao documento

...

c) na nota-fiscal nos demais casos.

Art. 236, VII.

A Nota-fiscal, modelo 1, será emitida:

...

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

Art. 239

É facultado emitir nota-fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, e no faturamento integral do produto cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, **salvo se houver lançamento do imposto, o que tornará obrigatória sua emissão.**” (grifamos)

Os dignos auditores-fiscais fizeram a seguinte leitura dos fatos: se as administradoras informaram a termo (correspondência datada de 11/11/92) 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.

⁴ XAVIER, Alberto. “O Negócio Indireto em Direito Fiscal”, Lisboa, Livraria Petrony, 1971, apud PITANGA, Aurélio - op. cit., p. 60.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

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 RPI/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 art. 1º da Emenda Constitucional nº 3/93, embora a recorrente entenda o contrário.

Aliás, tal questão já foi amplamente discutida por nossos Tribunais Superiores (TRF 4a. Região: AMS 91.04.18948-5/RS, AMS 92.04.2858-7/RS, AMS 91.04.02191-6/RS, AMS 90.04.21830-0/PR, 93.04.30692-2/RS, dentre outros; TRF demais Regiões: Rem. *ex officio* 91.01.09589-7/MG - 1a. Região, AMS 91.02.19715-4/RJ - 2a. Região, AMS 90.05.02365-1/RN - 5a. Região; STJ, Resp. 56.220-1/RS e Resp. 37.532-0/RJ) quando da indigitada antecipação do pagamento do IRPJ, determinada pelo Decreto-lei 62/66, e suas alterações, e o DL 2.354/87, quando ficou assentado que as antecipações não são tributos, mas sim obrigações de natureza acessória, que decorrem de legislação tributária e têm por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (CTN, art 113, § 2º). Da mesma forma, as antecipações de tributos pertinem com as garantias outorgadas ao crédito tributário, estando autorizadas no art. 183 do CTN.



Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

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)⁵.”

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.⁶ 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.*⁷

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*

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. “Teoria Geral do Direito Tributário”, 2a. ed., Ed. Saraiva, p. 270.

⁶ ATALIBA, Geraldo. “Hipótese de Incidência Tributária”, São Paulo, Ed. Malheiros, 1992, p. 69/72

⁷ ATALIBA, ob. cit. p. 96-100



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13819.002674/95-83
Acórdão : 202-08.769

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 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**".

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de outubro de 1996


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO