



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBL. ADU. NO D. O. U.
C	De 08/06/1998
C	Stoluntino
	Rubrica

Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

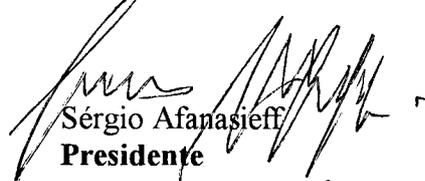
Sessão : 28 de agosto de 1996
Recurso : 98.493
Recorrente : TECHFOAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ Campinas-SP

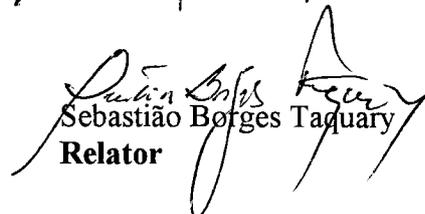
IPI - CRÉDITOS DE INSUMOS - O emprego de insumos tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI, posto que esse crédito há de decorrer do pagamento e preceder à operação onde há IPI a pagar. **Nega-se provimento ao Recurso.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TECHFOAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento, ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Elso Venâncio de Siqueira.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1996


Sérgio Afanasiéff
Presidente


Sebastião Borges Taquary
Relator

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

eaal/GB



Processo : 10875.002917/93-31

Acórdão : 203-02.751

Recurso : 98.493

Recorrente : TECHFOAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA .

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração de fls. 94/95, em ação fiscal relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, onde a mesma deixou de declarar e recolher o referido imposto, no período da 2ª quinzena de janeiro/92 a 2ª quinzena de julho/93, em razão de creditar-se indevidamente de IPI e deixar de estornar créditos relativos a insumos empregados na elaboração de produtos que saíram do estabelecimento com alíquota ZERO.

Tempestivamente, a autuada procedeu à impugnação (fls. 98/110) expondo os seguintes fatos e razões de defesa:

a) os dispositivos do Regulamento do IPI citados no auto de infração, ao determinarem a anulação dos créditos relativos a produtos cujas saídas são gravadas com alíquota zero, refletem exigência com flagrante INCONSTITUCIONALIDADE;

b) como o IPI tem por finalidade atingir as operações de consumo, e esta está amparada por alíquota zero, fica claro que nenhuma etapa do processo produtivo deste produto poderia ser gravado com o imposto. Desta forma, ao exigir a anulação de tais créditos, o Regulamento do IPI tenta atribuir o ônus do imposto a terceiro, distinto do consumidor final, mesmo que para isso desrespeite o princípio da não-cumulatividade;

c) decorre, também, da anulação dos créditos, a afronta ao princípio da seletividade. A exigência da anulação dos créditos, indiretamente, faz com que o produto, mesmo amparado com alíquota zero, seja tributado pelo IPI; de nada adianta atribuir alíquota zero a determinado produto, se as operações de aquisição de insumos para sua confecção forem tributadas. Neste caso, a única forma de garantir a efetividade da alíquota zero, e consequentemente o respeito à seletividade, é a manutenção, como crédito, dos valores pagos a título de IPI na aquisição dos insumos;

d) os Auditores Fiscais elegeram os dispositivos da IN 114/88 como critério para a determinação dos créditos a serem estornados, baseando tal estorno nas saídas dos produtos nos três meses anteriores ao período de apuração. No entanto, tal prática resultou em superestimação dos valores dos créditos relacionados aos insumos aplicados em produtos com alíquota zero;

e) a utilização ou não da IN 114/88 é faculdade do contribuinte e não mandamento legal ao qual este deva submeter-se. Os Auditores Fiscais deveriam efetuar os



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

cálculos com base nos controles do impugnante, ou, quando muito intimá-lo a fazê-los, sendo que dessa última forma, o contribuinte poderia exercer livremente sua opção por um dos critérios;

f) o estabelecimento dedica-se a produção de espuma e colchões. Esporadicamente, também, revende alguns insumos adquiridos para o processo produtivo, mas que por problemas de decréscimo das atividades produtivas não puderam ser absorvidas no processo de industrialização. Em todos os casos quando, da saída dos produtos fabricados ou revendidos, e quando os produtos são onerados com alíquotas positivas, o IPI é debitado na nota fiscal;

g) a produção de colchões (saem do estabelecimento com alíquota zero) utiliza entre outros insumos, a espuma, constituindo um processo onde o produto final possui um grau de elaboração superior. Neste processo o valor agregado é consideravelmente superior em razão da aplicação de outras matérias-primas, mais energia elétrica, mais mão-de-obra, embalagem e mais despesas financeiras em função do maior tempo decorrido na linha de produção. Este fato demonstra uma total desproporção entre a representatividade do valor dos insumos tributados aplicados indistintamente no colchão e na espuma e o volume monetário auferido na venda dos correspondentes produtos;

h) finalizando, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração ou, sendo considerada inválida a argumentação relativa à inconstitucionalidade, solicita que se determine a reapuração dos valores dos créditos estornados de ofício.

O Delegado da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP, através da Decisão de fls. 119/126, julgou procedente a ação fiscal, resumindo seu entendimento nos termos da ementa de fls. 119 que se transcreve:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Créditos de insumos

Incabível a manutenção dos créditos relativos a insumos empregados em produtos tributados à alíquota zero.

O direito ao crédito do IPI, na aquisição de insumos, liga-se a uma operação em que o imposto foi pago e à operação subsequente em que há imposto a pagar.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE".

Cientificado em 23/08/95, a interessada interpôs recurso voluntário em 18/09/95, às fls. 128/148, repisando todas as alegações constantes da peça impugnatória, acrescentando, ainda, que:



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

a) se o Delegado de Julgamento não tem competência para a apreciação de alegações de inconstitucionalidade, não quer dizer que a exigência fiscal seja procedente. Certamente este não será o caso do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, onde certamente, encontrará guarida a pretensão da autuada;

b) não faz sentido, tendo o contribuinte colocado à disposição do Fisco todos os seus livros fiscais e controles, o julgador, comodamente, afirmar a insuficiência de provas, quando, se mais diligente, poderia determinar verificações e apurar a realidade dos fatos;

c) o Delegado não desconfirmou o raciocínio desenvolvido pela empresa. A utilização do critério estabelecido pela IN 114/88, é optativo, e, tal opção pertence à empresa. Sendo assim, no caso da procedência da obrigação do estorno dos créditos, a empresa certamente tem o direito de apurar realmente, com precisão, os valores a serem estornados com base em seus controles, e não é obrigada a sujeitar-se aos métodos escolhidos pela fiscalização. Desta forma, junta a este recurso, o Demonstrativo da Apuração dos Créditos de IPI a serem estornados, onde se apura o valor exato dos créditos de IPI contidos nos produtos que saíram do estabelecimento com a utilização de alíquota zero (demonstrativos às fls. 142/147).

Finaliza, solicitando a reapuração do imposto cobrado diante dos valores pela empresa apontados a título de crédito do IPI a ser glosado, já que foi atendido o quesito que impediu de fazer os direitos junto à 1ª instância.

É o relatório.



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SEBASTIÃO BORGES TAQUARY

O pedido inserto na peça recursal (fls. 148) consiste, em: a) - que o Fisco faça nova apuração do seu crédito, diante dos valores outros trazidos pela recorrente, a título de crédito IPI a ser gozado, e b) - que seja julgado improcedente o auto de infração "por se alicerçar em dispositivo INCONSTITUCIONAL.

Os novos valores de crédito do IPI a serem glosados, trazidos com o recurso voluntário (fls.142/147) resultam de levantamentos realizados de forma unilateral, pela recorrente, e, por consequência, não se prestam como contra prova capaz de infirmar a peça básica, a par de estar preclusa a exibição de tais levantamentos, não feitos, atempadamente, quando da defesa.

Apesar do longo arrazoado, de que se reveste seu apelo, a recorrente não conseguiu enfrentar os fundamentos da decisão monocrática (fls.121/125), os quais estão voltados para este aspecto: é incabível a manutenção de créditos decorrentes de insumos não tributados, ou tributados à alíquota zero.

Entretanto, verifica-se nas razões do recurso voluntário que a recorrente se preocupou em discutir outras matérias, tais como: a inconstitucionalidade da exigência; a incorreta adoção da Instrução Normativa nº 114/88, para determinação de créditos a serem estornados e, finalmente, que o julgador singular não teria utilizado de diligências necessárias, para formar sua convicção.

Já que a recorrente não enfrentou o núcleo da controvérsia, é de presumir-se, do ponto de vista jurídico processual, que os insumos empregados, por ela, em seu processo de industrialização, resultam produtos tributados a alíquota zero e, por consequência, incensurável é a decisão singular, cujos fundamentos judiciosos, aqui, adoto e transcrevo como, também, minhas razões de decidir (fls. 121/126)

"Consoante o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade, fls. 81, a empresa dedica-se à fabricação de produtos de espuma (blocos de espuma e colchões).

Agindo de acordo com a legislação até a 1ª quinzena de janeiro/92, o contribuinte estornava os créditos correspondentes aos insumos empregados na fabricação dos colchões, cujas saídas eram tributadas à alíquota zero. A partir dessa data, passou a não efetuar a anulação dos referidos créditos, procedendo, assim, de forma indevida, já que os colchões continuaram sendo tributados à alíquota zero e, além disso, a partir da 2ª quinzena de abril/92, passou a creditar-se dos valores estornados até janeiro/92, classificando-os no livro Registro de Apuração do IPI, mod. 8, como "crédito extemporâneo



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

conf. art. 153, parágr. 3º da Const. Federal e art. 49 do CTN" e corrigindo-os até a data do seu aproveitamento.

O procedimento do contribuinte constituiu infração, dentre outros, ao artigo 82, inciso I, do RIPI/82, acarretando falta de recolhimento do imposto no período compreendido entre a 2ª quinzena de janeiro/92 e a 2ª quinzena de julho/93.

Apesar da impugnante alegar, preliminarmente, que há divergência quanto ao período abrangido pela autuação constante no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade e na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, vê-se claramente que a exigência decorre do aproveitamento indevido dos créditos relativos aos insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, caracterizado pelas duas formas seguintes:

a) não anulação, mediante estorno na escrita fiscal, dos referidos créditos no período que vai da 2ª quinzena de janeiro/92 à 2ª quinzena de julho/93.

b) aproveitamento dos créditos relativos aos períodos anteriores à 2ª quinzena de janeiro/92, que já haviam sido anulados mediante estorno, com o registro desses valores no livro mod. 8 como "créditos extemporâneos" no período compreendido entre a 2ª quinzena de abril/92 e a 2ª quinzena julho/93.

No mérito, defende a impugnante a inconstitucionalidade dos dispositivos do RIPI que determinam a anulação dos créditos relativos a produtos cujas saídas são gravadas com alíquota zero, por não respeitarem os princípios da seletividade e não-cumulatividade insculpidos no artigo 153, parágrafo 3º, itens I e II, da CF/88.

A Constituição Federal de 1988, nos mesmo moldes da Carta Magna anterior, dispôs no artigo 153, parágrafo 3ª, itens I e II:

"Art. 153 - Compete a União instituir impostos sobre:

.....
IV - produtos industrializados;

.....
Parágrafo 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), dispendo sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade determina em seu artigo 49:

"Art. 49 - O imposto é não-cumulativo dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Assim, o princípio constitucional da não-cumulatividade tem sua sistemática regulada pelo art. 25, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe deu a alteração 8ª, do art. 2º, do Decreto-Lei nº 34, de 18.11.66, "verbis":

"Art. 25 - A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

Parágr. 1º - O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

Em consonância com o art. 49, do CTN, dispôs o art. 81, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82:

"Art. 81 - A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do Imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo.

Tendo por matriz legal o art. 25, da Lei nº 4.502/64 e alterações posteriores, assim estabeleceu o art. 82, inc. I, do RIPI/82:



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

"Art. 82 - Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente."

Na norma constitucional invocada, o IPI cobrado em operações anteriores é compensável com o devido em cada operação. Portanto, se na operação de saída inexistente imposto, seja porque se trata de produto não tributável, isento ou com alíquota zero, o dispositivo constitucional afasta "a priori" a compensação de qualquer crédito, simplesmente porque nada é devido para ser abatido/compensado na operação de saída.

A esse respeito é clara, concisa e conclusiva a ementa da Apelação em M.S. nº 77.200, SP, Rel. o Min. Amarílio Benjamin, "in" DJU 15-4-77, pg 2356: "O direito de crédito do IPI liga-se a uma operação em que o Imposto foi pago e à subseqüente, em que há imposto a pagar..." (Grifei).

Também o E. Segundo Conselho de Contribuintes adota o mesmo entendimento, destacando-se, dentre outros julgados, os Acórdãos nºs 201-66.481/90 e 201-66.832/91 (D.O.U. 17-11-94).

Inexiste, pois, na hipótese dos autos, qualquer ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Igualmente, não tem valia a invocação do princípio da seletividade, pois a essencialidade do insumo nem sempre é a mesma do produto final em que aquele foi consumido ou embutido, ainda mais se considerarmos que um determinado insumo pode ser aplicado em vários produtos, de modo que os tratamentos tributários do insumo e do produto final não serão necessariamente iguais.

Ademais, cumpre assinalar que a instância administrativa não é o foro próprio para discutir a constitucionalidade das leis, devendo tal matéria ser tratada junto ao Poder competente.

No que tange ao critério para a determinação dos valores dos créditos a serem estornados, a impugnante contesta a utilização da IN SRF 114/88, alegando que a forma de apuração que esta apresenta somente se aplica a



Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

contribuintes que não possuem controles que lhes possibilitem a determinação precisa dos créditos do IPI relacionados a produtos industrializados em seus estabelecimentos e que tal prática por parte da fiscalização resultou em superestimação dos valores dos créditos em questão.

Afirma a impugnante que possui eficientes controles que permitem associar claramente, a cada produto, as matérias-primas envolvidas em sua fabricação e descreve a forma de apuração dos créditos dos insumos que, no seu entender, deveria ter sido adotada na ação fiscal.

O critério apresentado pela impugnante objetiva determinar primeiro o valor do crédito a ser aproveitado, partindo-se dos seguintes elementos:

- dos produtos industrializados e/ou comercializados pelo estabelecimento, saem com alíquota positiva a espuma, o Voranol, o Polioli e o Silicone, sendo que, no caso dos três últimos, trata-se de revenda de insumos;

- os únicos insumos adquiridos com IPI para a confecção da espuma são o Voranol, o Polioli e o Silicone, sendo que Voranol e Polioli são nomes comerciais diferentes atribuídos ao mesmo produto, dependendo do fabricante;

- as proporções desses insumos na composição da espuma são sempre constantes: Voranol ou Polioli (72%) e Silicone (1%).

A partir dessas informações, conclui a impugnante, *verbis*:

"Então os créditos a serem mantidos podem ser estabelecidos a partir da quantificação de quanto das matérias-primas que entram com crédito no estabelecimento, incorporam-se àqueles produtos.

Relacionando-se as notas fiscais com a saída desse produto e aplicando-se o percentual de cada matéria-prima com crédito contida no produto e somando-se os valores obtidos, chegamos, finalmente ao valor do crédito aproveitável (o "Ca" da fórmula), encontrando por decorrência o valor do crédito a ser estornado".

A despeito de ter afirmado que possui eficientes controles que permitem associar claramente, a cada produto, as matérias-primas envolvidas em sua fabricação, o método defendido pela impugnante é proporcional às saídas dos produtos, assim como o é o disciplinado pela IN SRF 114/88, além de basear-se em percentuais de participação dos insumos na composição dos produtos cuja legitimidade é deveras contestável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.002917/93-31
Acórdão : 203-02.751

Quanto a alegada super-avaliação dos valores dos créditos a serem estornados, apurados de acordo com a IN SRF 114/188, a impugnante não carrou aos autos elementos de provas concretos e objetivos que pudessem evidenciar o desacerto do procedimento fiscal.

Tendo em vista que o cálculo dos créditos dos insumos proporcionalmente às saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, previsto na IN SRF 114/88, é critério já consagrado e perfeitamente cabível na presente hipótese, há que se manter a exigência.”

Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para confirmar a decisão recorrida, por seus judiciosos fundamentos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1996


SEBASTIÃO BORGES TAQUARY