



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 08 / 06 / 95
C	Rubrica

Processo n.º 10640.001623/91-74

Sessão de : 20 de setembro de 1994

Acórdão n.º 202-07.060

Recurso n.º: 89.928

Recorrente : SIDERÚRGICA MENDES JUNIOR S/A

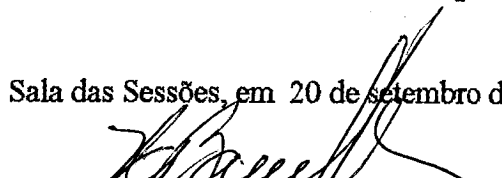
Recorrida : DRF em Juiz de Fora - MG

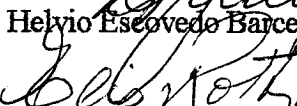
IPI - RESSARCIMENTO - Valor ressarcido indevidamente em decorrência de impropriedade na apuração proporcional dos créditos de insumos empregados em produtos exportados. **Recurso negado.**

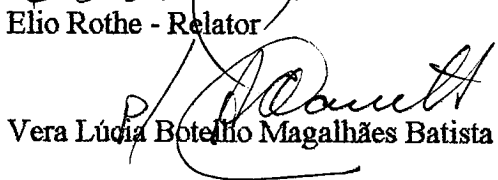
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIDERÚRGICA MENDES JÚNIOR S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 1994


Helvio Escovedo Barcellos - Presidente


Elio Rothe - Relator


Vera Lúcia Botelho Magalhães Batista dos Santos - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 21 OUT 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Osvaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

fc/b/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Recurso n.º: 89.928

Acórdão n.º: 202-07.060

Recorrente: SIDERÚRGICA MENDES JÚNIOR S/A

RELATÓRIO

SIDERÚRGICA MENDES JÚNIOR S/A recorre para este Conselho de Contribuintes da decisão de fls. 29/37 do Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora - MG, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 04/05.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos que o acompanham, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância de Cr\$ 7.900.721,66, decorrente de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI efetuado indevidamente, assim descrito no Auto:

"Valor ressarcido a maior em decorrência de apropriação proporcional incorreta dos insumos aplicados em produtos exportados, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal..."

Exigidos, também, atualização monetária e juros de mora.

A matéria em exame, inclusive razões de impugnação e informação fiscal, estão assim descritas no relatório da decisão recorrida:

"Ao proceder à análise de 03 (três) processos da interessada referentes à utilização do crédito de insumos aplicados em produtos exportados, a autoridade fiscal constatou que o critério de apuração, adotado pela empresa, não estava correto. Efetuando as devidas correções, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 01, a autuante concluiu que houve ressarcimento a maior equivalente a Cr\$ 2.645.172,32 (dois milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, cento e setenta e dois cruzeiros e trinta e dois centavos). Este valor foi cobrado no Auto de Infração de fls. 04/05, com os acréscimos legais devidos.

No enquadramento legal do fato, foram citados os artigos 44, inciso I; 92, inciso I; 100, inciso I, alínea "a"; 107, inciso II; 104; 112; 114, inciso I, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto n.º 87.981 de 23.12.82. Também foram citadas a Portaria MF n.º 322/80 e a IN n.º 114/88.

**Processo n.º 10640.001623/91-74****Acórdão n.º: 202-07.060**

Em sua peça impugnatória, a fls. 08/10, a autuada, através de sua bastante procuradora nomeada pelo instrumento de fls. 15, após historiar resumidamente o presente lançamento e as razões defendidas pela autuante, argumenta que a Fiscalização se utilizou de critério similar ao da empresa, porém, com vícios de aritmética.

Após demonstrar os dois métodos divergentes, a interessada defende que para se obter um "percentual" não se pode utilizar um numerador que não esteja incluído no denominador, no caso o montante efetivamente embarcado no mês sobre o total das saídas da empresa.

A interessada alega que, seguindo o critério adotado pela autuante e utilizando-se do conceito de percentual, deveria dividir-se o total do código 711 mais vendas a "tradings", incluídas nos códigos 611, pelo total considerado. Isto resultaria num percentual de 41,78% (quarenta e um vírgula setenta e oito por cento), correspondente a um ressarcimento ainda maior.

Prossegue a impugnante afirmando que se a IN 114/88 deve ser literalmente interpretada - cálculo proporcional com base no valor das saídas - então o valor a ressarcir é muito maior. Argumenta que ao facultar se procedesse a cálculo "proporcional", a IN 114/88 autorizou se extraísse uma proporcionalidade matemática, tal como definido pela lei da matemática, não outra. Na definição de Mestre Aurélio: "Proporcional (Do lat. proportionale) Adj. 2 g 1. Proporcionado. 2 Relativo a proporção matemática. 3 Mat. Diz-se de uma variável cujo cociente por outra é constante" ("Novo Dicionário da Língua Portuguesa, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. Ed. Nova Fronteira"). Os grifos são da autuada.

Apresenta a cópia do "Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências" para argumentar que o critério utilizado pela empresa foi aceito por fiscais lotados nesta Delegacia. Acrescenta que foi definido que consideraria somente os "embarques efetuados" exatamente para não incluir, dentre os créditos incentivados, eventuais créditos referentes a saídas cuja exportação, por qualquer motivo, viesse a não se concretizar.

A autuada alega que, a partir de julho de 1990, passou a apurar com precisão os insumos efetivamente utilizados no produto efetivamente exportado. A utilização do sistema de Custo Integrado, alega, resultou num ressarcimento maior do que o apurado anteriormente, deixando a impugnante de receber Cr\$ 22.951.708,02 (vinte e dois milhões, novecentos e cinquenta e um mil, setecentos e oito cruzeiros e dois centavos), a valores nominais dos citados meses.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

Para corroborar suas alegações a suplicante apresenta os elementos de fls. 11/25.

A fls. 27/28, a autoridade autuante, após analisar a presente defesa e os elementos que a instruíram, esclarece que: a empresa pediu ressarcimento dos créditos dos insumos empregados na produção de bens destinados à exportação (art. 104, RIPI) utilizando os créditos oriundos das aquisições no próprio mês; não possuía contabilidade de custos integrada que possibilitasse a quantificação e qualificação dos insumos efetivamente empregados nos produtos exportados, o que só foi possível posteriormente, adotando por isso o critério de apropriação proporcional porém não condizente com a IN SRF 114/88 que estabelece que os créditos inerentes aos insumos poderão ser calculados proporcionalmente com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial; o referido "valor das saídas" se compõe das parcelas dos códigos fiscais 511, 611 e 711; se a empresa produz para o mercado interno e externo bens sujeitos à tributação do IPI e isentos, parece-lhe lógico, além de amparado em norma legal, que a proporcionalidade se dê em função das saídas totais já que os insumos incorporam-se aos produtos finais antes da saída do estabelecimento fabril; a divergência entre o cálculo efetuado pela empresa e o estabelecido pela Instrução Normativa está no fato de que os produtos destinados à exportação não são embarcados no próprio mês da saída, mas 2 ou 3 meses após, e só aí adquire a contribuinte o direito ao ressarcimento, como se depreende do item 6 do Parecer Normativo n.º 75/77, o qual afirma que a não exigibilidade dos livros da circular 11/67 não implica na dispensa da comprovação da exportação; a comprovação se dá pela Guia de Exportação ou por outro documento indicado ou instituído pela CONCEX; não há que confundir-se a base do incentivo- insumos efetivamente gastos nos produtos exportados com o momento e as condições para se pedir o ressarcimento, ou seja, o mês seguinte desde que se comprove o embarque da mercadoria; é de se concluir que o valor dos embarques efetivados num determinado mês deverá ser correlacionado com o total das saídas neste mesmo mês e esta correlação aplicar-se-á ao total dos créditos de insumos adquiridos no mesmo período para determinar-se o valor do benefício fiscal; quanto à argumentação sobre definições matemáticas de relação percentual, o único critério totalmente preciso, em termos aritméticos, é a utilização da contabilidade de custos e, uma vez que a mesma inexistia, o único critério que resta é aquele disciplinado pela IN-SRF 114/88, não cabendo a contribuinte criar métodos alternativos sem o devido embasamento legal."

A decisão recorrida, por sua vez, está assim fundamentada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

"Dispõe o artigo 1.º e seus parágrafos, do Decreto-lei n.º 491 de 05.03.69, que as empresas fabricantes e exportadores de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, de créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as operações no mercado interno, conforme parágrafo 1.º. Feita a dedução, havendo excedente de crédito poderá o mesmo ser compensado no pagamento de outros impostos federais ou aproveitados nas formas indicadas por regulamento de acordo com parágrafo 2.º.

Disciplina o artigo 5.º, do mesmo ato legal, que é assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados. (grifei).

O disciplinamento das possíveis formas de aproveitamento dos créditos gerados na aquisição de tais insumos tem início no artigo 104 do RIR/82, assim redigido;

"artigo 104 - Os créditos relacionados nos artigos 92 a 95, que não forem absorvidos no período de apuração do imposto em que foram escriturados, poderão ser utilizados em outras formas de aproveitamento estabelecidas pelo Ministro da Fazenda, inclusive ressarcimento em dinheiro".

A disposição acima transcrita autoriza como se vê, o aproveitamento do saldo excedente, inclusive mediante ressarcimento em espécie, mas determina a observância das normas baixadas pelo Ministro da Fazenda. Tais normas estão consubstanciadas nos seguintes atos: Portaria MF n.º 1322/80; IN 102/80 e Anexo; IN n.º 114/88 e IN n.º 125/89, disciplinadores especiais do direito de ressarcimento e onde se determina que esse direito só pode ser exercido relativamente aos insumos efetivamente exportados.

Como a empresa utiliza os mesmos insumos para fabricar produtos isentos e produtos tributados, resta saber qual a parcela dos insumos adquiridos que efetivamente foi empregada na industrialização de produtos isentos.

Inexistindo critério que determine com rigor a parcela dos insumos que foi efetivamente empregada na industrialização de produtos isentos, nada obsta a que a empresa se apoie em método de aferição proporcional, desde que aptos a evidenciarem o efetivo emprego dos insumos em produtos



Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

exportados, como previsto na IN 114/88, em seus itens 3 e 4 que abaixo nos permitimos transcrever:

"3. O aproveitamento dos créditos...

3.1. Efetuada a compensação, adotar-se-á o seguinte procedimento se ocorrer saldo credor:

3.1.1 O excedente relativo aos créditos básicos será transferido para o período de apuração seguinte.

3.1.2 O excedente relativo aos créditos incentivados poderá ser objeto de ressarcimento em espécie (Portaria MF n.º 322/80, item, 1) a ser requerido à Secretaria da Receita Federal nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 102/80 e alterações posteriores, a partir do encerramento do período de apuração correspondente à entrada dos insumos (MP, PI e ME) no estabelecimento industrial.

Dos créditos Inerentes aos Insumos (MP, PI e ME) com destinação comum:

4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base na saída dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos com o incentivo; "(Os grifos não pertencem ao texto original).

Da leitura da Instrução Normativa supra, conclui-se que a norma legal permite a utilização da proporcionalidade, obedecidas determinadas condições.

Os produtos saídos da empresa podem se destinar ao próprio estado, código fiscal de operações 511, a outros estados, código 611, e ao exterior, código 711.

No código 611, incluem-se as mercadorias que se destinam efetivamente a outros estados, que não o do estabelecimento, como também as vendas, "traidings", que poderão ou não vir a embarcar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

As mercadorias que saem do estabelecimento com destino ao exterior, o fazem sob o código 711. Parte destas mercadorias podem ser embarcadas e parte pode ficar retida no porto, vindo ou não a embarcar futuramente.

O valor a ser considerado na determinação do percentual equivalente aos créditos incentivados são os "embarques efetivados".

Neste particular concordam Fiscalização e empresa. Conforme declarado na própria impugnação: "foi definido que consideraria somente os "embarques efetivados" exatamente para não incluir, dentre os créditos incentivados, eventuais créditos referentes a saídas cuja exportação, por qualquer que seja o motivo, viesse a não se concretizar".

Resta analisar, à luz da IN 114/88, quais parcelas devem compor o denominador.

A empresa fiscalizada quer considerar como "saída dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial" a soma dos códigos 511, 611 e 711, excluindo o código 611 - saídas para fora do estado - as vendas a "trading" e, do código 711 - saídas para exportação - subtraindo a mercadoria que por qualquer motivo ficou retida no porto, ou seja, não embarcou.

Já a Fiscalização considera o total de saídas da empresa no mês, ou seja, as saídas para o estado, para fora do estado e as saídas para exportação, códigos 511, 611 e 711.

A divergência dos dois critérios resulta em que a autuada obtém, via de regra, um percentual maior do que o devido e, conseqüentemente, um maior ressarcimento. Isto ocorre porque o denominador com que trabalha e que, segundo a IN 114/88, deveria se referir às saídas dos produtos fabricados, está diminuído das vendas a "trading" e dos embarques não efetivados.

A autuada alega: "É absolutamente transparente que "embarques" podem - ou não - se referir a "saídas" havidas no mesmo mês (especialmente nas exportações via "trading"...). Como, então, extrair "percentual" a partir de algo que pode estar - como pode não estar - incluído naquilo que se considerou seja o todo (os 100%)?".

A interessada argumenta que, para obter o percentual, a Fiscalização ao invés de utilizar o montante efetivamente embarcado no mês, deveria



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

considerar alguma das partes que compõem o total por ela adotado (Cr\$ 2.174.947.114,82 = 100) . Alega que só assim não comprometeria o conceito de "proporcional", o qual transcreve: "Proporcional": Diz-se de uma variável cujo cociente por outra é constante".

Ao que parece foi a ilustre recorrente que não conseguiu alcançar a definição matemática expressa no citado dicionário. Quando uma variável (x) dividida por outra (y), para quaisquer dados assumidos por elas resulta em uma constante (k), aí se encontra uma proporcionalidade. Analiticamente, se diria, definiu-se uma reta.

A interessada argumenta que para ser chamado de "percentual", o montante efetivamente embarcado deveria pertencer aos 100% (cem por cento). Na verdade a Fiscalização utilizou o valor dos embarques efetivamente ocorridos num dado mês para compará-lo com 100% (cem por cento) das mercadorias saídas no mesmo mês. O índice de proporcionalidade ou multiplicador assim obtido foi na elaboração do Auto de Infração, denominado percentual, o que em última análise está correto. De fato, o que importa é que "a forma escolhida atenda às exigências dos controles fiscais, espelhe a real situação de suas atividades, e possa ser aceito pela fiscalização, quando do exame dos respectivos registros" conforme orienta o item 4 do Parecer CST/Assessoria n.º 2.482/80. O que não pode ser aceito é que o método escolhido esteja em desacordo com a determinação legal, conforme deflui do disposto no artigo III, inciso II, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional), in verbis:

"art. III - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

II - outorga de isenção.

O procedimento adotado pela Fiscalização está amparado na IN SRF n.º 114/88 que prescreve "Com base na saída dos produtos fabricados."

Quanto à alegação da interessada de que apurou o ressarcimento devido via contabilidade de custos posteriormente ao Auto de Infração e que este valor seria maior do que o apurado anteriormente, nada impede que a mesma, a partir da época da lavratura do auto, opte por tal critério por julgá-lo conveniente. Não cabe aqui a discussão do mérito. Caberá, sim, à Fiscalização, como determina o item 5 da IN SRF 125/89 proceder aos programas específicos de fiscalização, com o objetivo de verificar a legitimidade dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

ressarcimentos efetuados, independentemente dos exames preliminares referidos no item 04 desta mesma Instrução Normativa.

Face ao exposto, resolvo julgar procedente a ação fiscal e exigir de **SIDERÚRGICA MENDES JÚNIOR S/A**, o pagamento do ressarcimento indevido do IPI no valor originário de Cr\$ 7.900.721,66 (sete milhões, novecentos mil, setecentos e vinte e um cruzeiros e sessenta e seis centavos), sujeito aos acréscimos legais cabíveis, a serem calculados conforme a legislação de regência."

Tempestivamente, a autuada interpôs recurso a este Conselho pelo qual, fundamentalmente, reproduz suas razões de impugnação, que passo a ler para conhecimento dos Senhores Conselheiros, pedindo afinal a improcedência da ação fiscal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10640.001623/91-74

Acórdão n.º: 202-07.060

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ELIO ROTHE

Não assiste razão à recorrente.

Em verdade, a relação (quociente) ou a proporcionalidade (percentual), como queiram, a ser aferida, deve ser verificada entre a totalidade do valor das saídas de produtos no período e o valor dos produtos efetivamente exportados (embarques) no mesmo período.

A discordância está no valor das saídas de produtos no período, que o contribuinte pretende sejam excluídas as parcelas correspondentes às saídas para "traidings" e de outras saídas para exportação cujos embarques não se efetivem no período.

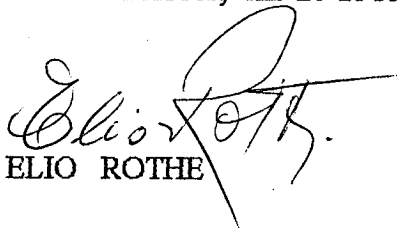
O sistema da proporcionalidade admitido tem por finalidade a distribuição, entre os produtos industrializados, dos créditos de imposto relativos aos insumos empregados nos mesmos produtos.

Portanto, essa distribuição deve se processar entre todos os produtos industrializados e, como o aspecto temporal da exigência do imposto se verifica com a saída dos produtos do estabelecimento, evidentemente que devem ser consideradas todas as saídas de produtos do estabelecimento no período a considerar.

Desse modo, em nada se justifica que da totalidade das saídas de produtos se excluam as saídas invocadas pela recorrente.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 1994.


ELIO ROTHE