



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10660.902538/2013-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3004-000.123 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TROPICAL FOOD MACHINERY LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE CONTROLE DE ESTOQUES. OBRIGATORIEDADE.

O crédito presumido de IPI é calculado com base no custo mensal de aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, tomando por base o estoque inicial, as compras no mês e o estoque final. Por isso, a inexistência da apuração mensal dos estoques inicial e final impossibilita a determinação da quantidade de insumos utilizada no processo produtivo em cada mês e, conseqüentemente, impede o cálculo da base do crédito presumido. Na ausência de controle de estoques, o crédito presumido de IPI não pode ser aproveitado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Dionísio Carvallhedo Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (substituto integral), Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa (Presidente). Ausente o Conselheiro Rosaldo Trevisan, substituído pelo Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

**RELATÓRIO**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Em análise no presente processo o litígio decorrente do Despacho Decisório de fls. 29, expedido pelo SCC quando da análise do **PER nº 28155.89333.160712.1.1.01-6250**, transmitido pela pessoa jurídica retro identificada para utilização, mediante ressarcimento/compensação, do saldo credor do IPI apurado ao final do **2º trimestre/2012**, com fundamento no art. 11, da Lei nº 9.779/99.

Do exame do pleito resultou o DEFERIMENTO PARCIAL do direito creditório em face da OCORRÊNCIA DE GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO CONSIDERADO INDEVIDO, EM PROCEDIMENTO FISCAL, nos termos do ato decisório a seguir colacionado:

**2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP**

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
28155.89333.160712.1.1.01-6250	2o. Trimestre/2012	Ressarcimento de IPI	10660-902.538/2013-63

**3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 397.845,20

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 18.311,40

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

- Ocorrência de glosa de crédito presumido considerado indevido, em procedimento fiscal.

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 09988.97053.130113.1.7.01-2403

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

18602.11039.170413.1.3.01-8128 29316.75496.150513.1.3.01-9000 02844.99402.170113.1.7.01-0240 09263.72445.130113.1.7.01-4645

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP:

28155.89333.160712.1.1.01-6250

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2014.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
453.445,39	90.689,05	46.280,11

A consolidação do resultado do procedimento fiscal e a elucidação da motivação e fundamentação das glosas encontra-se consignada no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL anexo ao detalhamento do Crédito de fl. 28 que acompanha e integra o despacho decisório, do qual se extrai, em síntese:

- a ação fiscal de que cuida o MPF 06.1.06.00-2013-00695-5 tem como objetivo a verificação dos créditos relacionados ao ressarcimento de IPI dos períodos de apuração do 1º trimestre/2012 ao 1º trimestre/2013, sendo que, no presente termo será analisado somente o **PER nº 28155.89333.160712.1.1.01-6250, relativo ao 2º trimestre/2012**, do qual constam créditos básicos do IPI [R\$18.311,40] e créditos presumidos do IPI [R\$379.533,80], totalizando o pedido R\$397.845,20;

- o crédito presumido solicitado, apurado ao longo de 2009 [R\$337,90], 2010 [R\$17.001,15] e 2011 [R\$362,194,75] sob a sistemática alternativa de que cuida a Lei 10.276/20011;

- não houve levantamento dos estoques mensais de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), nos anos de 2009, 2010 e 2011, conforme se constata nos DCP correspondentes, nos quais os estoques inicial e final foram declarados com os mesmos valores e sem variação ao longo dos meses (linhas 18 e

19 dos DCP), com alterações somente em dezembro e janeiro de cada ano (apuração anual).

- intimado a apresentar *“o levantamento dos valores dos estoques mensais de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), apurados nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, de acordo com o disposto nos arts. 15 e 19 da Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004”* o contribuinte não o fez, apenas alegando *“a não exigibilidade da contabilização analítica dos estoques, mês a mês, para as empresas optantes pelo Lucro Presumido, vez que o cálculo e aproveitamento se deram de forma extemporânea e anual, não havendo prejuízo para o Fisco em utilizar-se dos estoques iniciais e finais. Releva notar que a requerente não fez uso da prerrogativa de calcular e aproveitar mensal e antecipadamente o referido crédito”*, demonstrando entender que, *“por ser uma empresa optante pelo Lucro Presumido, desobrigada do levantamento mensal dos estoques pela legislação do Imposto de Renda, da mesma forma estaria dispensado de tal levantamento para a apuração do crédito presumido de IPI”*;

- a opção pelo regime de tributação do Lucro Presumido, no que tange à legislação do Imposto de Renda não tem qualquer relação com a forma de apuração do IPI e, principalmente, do benefício do crédito presumido de IPI, regulado pela Portaria MF 93/2004 [com a delegação de competência dada pelo art. 6º da Lei nº 9.363/96] e normatizado pela IN SRF nº 420/2004 [nos termos da autorização dada pelo art. 12 da mencionada Portaria] quem em seu art. 15 estabelece:

Art. 15. A pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial ou a que, mesmo que mantenha tal sistema, não consiga efetuar os cálculos de que trata o artigo 13, deverá apurar a quantidade de MP, PI, ME e combustíveis utilizados no processo industrial, em cada mês, somando a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo do total a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas no processo industrial e as transferências.

§ 1º as MP, os PI, os ME e os combustíveis, utilizados no processo industrial, que geram direito ao crédito presumido, serão apurados com base nos documentos fiscais das respectivas aquisições;

§ 2º a avaliação de MP, de PI, de ME e dos combustíveis utilizados no processo industrial durante o mês será efetuada pelo método Peps;

- *“assim como o art. 8º da IN SRF nº 420/2004, o art. 3º da Portaria MF nº 94/2004 é claro ao determinar que o crédito presumido de IPI somente poderá ser apurado ao final de cada mês em que efetivamente ocorreram exportações”*;

- *“deve-se indeferir o ressarcimento relativo ao crédito presumido de IPI, vez que a análise do pleito restou prejudicada pela impossibilidade de aferir o cálculo do benefício e a sua conformidade com a escrita fiscal e documentos em que esta se baseia”*;

- quanto aos créditos básicos, *“em visita técnica realizada nas instalações industriais do estabelecimento do contribuinte, verificamos que os insumos consignados nas*

*notas fiscais declaradas no PER/DCOMP são próprios para aplicação na linha de produção industrial”;*

*- “Em relação aos créditos presumidos de IPI glosados, ressaltamos que, em razão do vício decorrente da falta de apuração mensal dos estoques de insumos, não foram verificados por esta fiscalização os cálculos apresentados pelo contribuinte, bem como não foram analisados os documentos fiscais que deram origem aos créditos”;*

*- vale destacar, ainda, a informação equivocada, no PERDCOMP, do total do crédito presumido de 2009, 2010 e 2011 vinculado ao PA 12/2011, quando na verdade se referem a 2009, 2010 e 2011, em consonância com os DCP apresentados;*

*- ressalte-se, também, “que as receitas de exportação decorrentes das notas fiscais de saída nº 107, 113 e 114, nos respectivos valores de R\$129.550,10, R\$148.398,97 e R\$239.735,15, totalizando R\$ 517.684,22, não poderiam ser computadas para fins de cálculo do crédito presumido de IPI, visto que se referem a exportações de mercadorias adquiridas de terceiros, não manufaturadas pelo contribuinte em seu estabelecimento industrial. São, em suma, compostas por materiais de construção e acabamento, que, segundo o contribuinte, foram empregadas na construção da sede de uma unidade fabril no exterior. As referidas exportações ocorreram em dezembro de 2010, amparadas pelas DDE nº 2101244992/0 (NF nº 107), 2101322892/8 (NF nº 113) e 2101322892/8 (NF nº 114), sendo computadas na linha 04 da coluna de dezembro do DCP do 4º trimestre de 2010, a título de exportação direta no mês, com efeito sobre valor do crédito presumido de IPI”;*

*- “concluimos que o preenchimento dos Demonstrativos do Crédito Presumido (DCP), relativos aos trimestres dos anos de 2009 a 2011, ocorreu de forma diversa da correta, sem observar os requisitos e cálculos necessários para a apuração do crédito presumido de IPI, motivando a glosa na totalidade dos valores correspondentes”;*

Cientificado do despacho decisório em 14/04/2014 [fl. 34], manifestou a interessada a sua **inconformidade** em 30/04/2014 por intermédio do arrazoado de fls. 2/18, no qual alega, em síntese:

*- apresentou em 28/06/2012, seus DCPs referentes aos trimestres de 2009, 2010 e 2011, no valor total de R\$ 379.533,80, sendo apurado em 2009 R\$337,90, em 2010 R\$17.001,15 e em 2011 R\$362.194,75, os quais, acrescidos aos créditos básicos de IPI referentes ao 2º trimestre de 2012 no valor de R\$ 18.311,40, totalizam os R\$397.845,20 indicados no pedido de ressarcimento nº 28155.89333.160712.1.1.01-6250,*

*- alega que o valor exigido no despacho decisório [R\$453.445,39] extrapola o crédito glosado [R\$379.533,80], devendo, o mesmo, portanto, ser retificado para excluir do principal o valor R\$73.911,59; pondera que referido montante de R\$453.445,39 “é o resultado da soma do crédito glosado mais os créditos básicos de IPI apurados nos 3º[R\$24.026,94] e 4º trimestre de 2012[R\$49.884,65] que não fazem parte do presente procedimento”; a soma dos mencionados créditos [R\$73.911,59] básicos corresponde ao exato valor exigido a maior no despacho decisório;*

*- acerca da apuração mensal dos estoques alega que somente faz sentido se a empresa faz o aproveitamento do incentivo de forma mensal e imediata, para dedução de*

débitos escriturais, o que não é o caso da manifestante e, portanto, ao acumular os valores mensais e trimestrais agiu conforme determina a legislação, notadamente os art. 10 e 11 da IN SRF 420/2004, que *“informam que os valores mensais devem ser acumulados mensalmente até o mês em que houver exportação ou até o final do exercício de apuração”*, quando deverá ser excluído o estoque de insumos e bens inclusos em produtos em elaboração e acabados e não vendidos; acrescenta que *“não utilizado deste fator benéfico (aproveitamento mensal), o cálculo efetuado de forma acumulada e devidamente informada através da entrega dos DCPS, antes da efetiva utilização, conduz a conclusão de que o crédito apurado representa a realidade de cada exercício”*; e, ainda, ser *“inaplicável ao aproveitamento extemporâneo as regras que permitem o aproveitamento mensal e imediato do crédito”*;

- pondera, ainda, que, *“ao se fazer a apuração de forma extemporânea e anual, a composição dos custos considerando a soma dos estoques iniciais constantes do balanço do ano anterior, mais os custos de aquisições tomadas de seus livros fiscais nos códigos adequados, e menos os estoques do final do exercício, representam o resultado real do ano sem nenhuma antecipação ou postergação do crédito”* e conclui que, *“adotando-se este critério para todo o ano calendário, o valor assim apurado, atende o disposto no artigo 15 e seus §§s da citada IN”*; que *“não há nenhum aproveitamento a maior no cálculo anual e extemporâneo”*; e que, *“é preciso evitar o excesso de formalismo na busca da justiça fiscal”*;

- sobre o preenchimento do PERDCOMP pondera que *“indicar o valor acumulado de todos os trimestres anteriores no trimestre em que foi lançado no LAIPI, não vicia, não corrompe e não acarreta nenhum descontrolo ao Fisco”* e acrescenta que *“devem ser considerados válidos os procedimentos adotados pela Manifestante, pois coerentes com o sistema e legislação”*;

- quanto às receitas de exportação a que se referem as notas de saída nº 107, 113 e 114, valores R\$129.550,10, R\$148.398,97 e R\$239.735,15, respectivamente, apontadas como irregularmente incluídas na apuração por se referirem a revenda de mercadorias de terceiros e não manufaturadas pelo estabelecimento industrial, esclarece-se que *“como se disse inicialmente, a Manifestante é uma fábrica e nesta condição foi contratada para a montagem e instalação de um galpão industrial no país Africano de Serra Leoa. Referido produto classificado na TIPI como industrializado na posição fiscal 9406.00.99, evidentemente têm de ser remetidos em partes, peças, componentes das mais diversas classificações fiscais que quando entregue no sistema “turn key” ganha a condição do produto final”*; portanto, *“não se tratam de vendas de mercadorias, mas de remessas de insumos necessários à produção de um equipamento industrial que, pelas características atípicas da operação, foram remetidas separadamente. Invoices e documentos de exportações nos autos”*; *“Tal projeto teve grande repercussão internacional conforme se vê da matéria jornalística juntada aos autos”*;

- acrescenta que, *“a prevalecer a exclusão de tais notas do total das receitas das exportações, também deverão ser retiradas do total da receita bruta para efeito do cálculo como determina o artigo 21,1 da IN 420/2004”*;

- requer ao final a acolhida e o provimento da manifestação de inconformidade para reforma do despacho decisório.

Nenhum documento foi anexado à manifestação de inconformidade.

Apensado ao presente processo o de número 11080-728875/2018-81, referente a NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DA MULTA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA vinculada ao crédito aqui analisado. Devidamente impugnado, será objeto de julgamento, com decisão proferida nos autos daquele processo.

A 13ª Turma da DRJ06, Acórdão nº 106-001.635, negou provimento à manifestação de inconformidade.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente:

(i) No tópico “Retificação”, requer a correção da base de cálculo da multa isolada, que é objeto do processo nº 11080-728875/2018-81.

(ii) Informa que juntou ainda em fase de fiscalização os documentos para comprovação do crédito: livros de apuração do IPI, a relação dos produtos fabricados pela empresa, cópias de algumas notas fiscais de entrada, bem como de notas fiscais de exportações realizadas e planilha de cálculo dos valores de crédito presumido de IPI. Assim, aponta que todos os documentos contábeis e fiscais essenciais para a prova dos créditos estiveram nas mãos da fiscalização, sendo prescindível a apuração mensal dos estoques para fins de aproveitamento do crédito presumido.

(ii) Contesta a exigência do controle do estoque mensal, no mesmo sentido de sua manifestação de inconformidade:

A glosa pela não apuração mensal dos estoques faria sentido quando a empresa faz o aproveitamento em cada mês de exportações aproveitando-se do incentivo de forma imediata. Relembre-se que no caso o crédito foi apurado de forma extemporânea.

Sem condições operacionais de assim proceder a Recorrente, em seu prejuízo financeiro, somente efetuou tais recuperações quase três anos depois dos seus fatos geradores e daí, sem aplicação de uma regra tão restrita, pois quando do aproveitamento posterior, nenhum prejuízo acarretou ao Fisco.

(iii) A negativa de análise e deferimento do crédito viola o princípio da verdade material, diante da existência de outros elementos de prova, documentos contábeis e fiscais, como LAIPI e notas fiscais, além de demonstrativos dos créditos presumidos, os quais poderiam ser utilizados para demonstrar o crédito:

A Recorrente escriturou os créditos presumidos de IPI no livro de apuração, utilizou para abater de todos os seus débitos, apresentando o DCP para ressarcimento e compensação do saldo remanescente, como demonstra o LAIPI em anexo, o qual a fiscalização se recusou a analisar sob o único fundamento de que não houve a apuração mensal de estoques pelo método PEPS.

(iv) Defende que a forma utilizada pela empresa de apuração anual condiz com que rege a legislação do imposto de renda. Utilizou o seguinte “método”: *“O estoque inicial foi colhido do balancete de dezembro/2010. O estoque final foi colhido do balancete de dezembro/2011. Nesta planilha estamos considerando uma variação de até 35%, positiva ou negativa, para corroborar a afirmação de que o cálculo do DCP anual não modifica o valor final do incentivo”*.

Para tanto, anexa os documentos já apresentados à fiscalização (balanço patrimonial e os Livros de Apuração do IPI) e construiu as planilhas que simulam a aferição do estoque mensal, a partir da sua apuração anual (cf. e-fls. 269 a 300).

(v) Em relação ao preenchimento do PER/DCOMP, ratifica que indicar o valor acumulado de todos os trimestres anteriores no trimestre de em que foi lançado no LAIPI, não vicia, não corrompe e não acarreta nenhum descontrolo ao Fisco.

(vi) Insurge-se contra a exclusão das notas fiscais de saída 107, 113 e 114 do cômputo para fins de cálculo de crédito presumido de IPI.

Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário ou, subsidiariamente, a baixa dos autos em diligência para análise da documentação e conciliação com os argumentos expostos.

A multa da compensação não homologada foi exigida em outro processo (nº 11080-728875/2018-81), o qual foi desapensado do presente processo, conforme termo de desapensação de e-fls. 306.

Mesmo assim, a Recorrente, em petição de e-fls. 310/312, requer a aplicação da decisão do STF proferida na ADI nº 4.905/DF.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, os créditos presumidos de IPI da Lei nº 10.276/2001 foram considerados indevidos ante a metodologia de apuração implementada pelo Contribuinte, que entendeu estar desobrigado do levantamento mensal dos estoques de insumos (por ser optante pelo Lucro Presumido na apuração do Imposto de Renda) e, conseqüentemente, da apuração mensal do crédito presumido, o fazendo, então, de forma anual, ou seja, sem a variação dos estoques informados nas linhas 18 e 19 dos respectivos DCPs trimestrais apresentados, com alterações de valor somente em dezembro e janeiro de cada ano.

Logo, o ponto controvertido nestes autos é o Contribuinte não ter demonstrado o devido controle de estoque exigido pela legislação aplicável.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que a ausência do controle de estoque mensal pelo método PEPS não pode ser utilizado como obstáculo quando se pleiteia crédito extemporâneo anual. E que ao se fazer a apuração de forma extemporânea e anual, a composição dos custos considerando a soma dos estoques iniciais constantes do balanço do ano anterior, mais os custos de aquisições tomadas de seus livros fiscais nos códigos adequados, e menos os estoques do final do exercício, representam o resultado real do ano sem nenhuma antecipação ou postergação do crédito. Assim, defende que, adotando-se este critério para todo o ano calendário, o valor assim apurado atende ao disposto na legislação.

Não há razão nos argumentos, porquanto a concessão de benefício fiscal depende do atendimento às condições impostas pela legislação específica do crédito presumido de IPI, bem como aos art. 97 e 111, do CTN.

A Lei nº 10.276/2001 prescreve a forma de apuração do crédito presumido de IPI:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.

Assim, nos termos do inciso I do § 1º, do art. 1º, as aquisições de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem que dão a origem aos créditos pleiteados, devem compor a base de cálculo do crédito presumido. Para tanto, deve-se aferir o valor deles no processo produtivo.

E segundo o § 4º, cabe à RFB regulamentar a opção de apuração do crédito presumido. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004, cumpre esse papel e determina a utilização do PEPS para a avaliação de estoques:

Art. 13. A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores de MP, PI, ME, energia elétrica, combustíveis e da prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda, relativos à industrialização durante o período.

Parágrafo único. O sistema de que trata o caput deverá permitir a identificação de MP, PI, ME, energia elétrica, combustíveis e do valor da prestação de serviços na industrialização por encomenda sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 14. Para efeito do disposto no art. 13, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado Peps, em que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

Art. 15. A pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial ou a que, mesmo que mantenha tal sistema, não consiga efetuar os cálculos de que trata o artigo 13, deverá apurar a quantidade de MP, PI, ME e combustíveis utilizados no processo industrial, em cada mês, somando a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo do total a soma das quantidades em

estoque no final do mês, as saídas não aplicadas no processo industrial e as transferências.

§ 1º as MP, os PI, os ME e os combustíveis, utilizados no processo industrial, que geram direito ao crédito presumido, serão apurados com base nos documentos fiscais das respectivas aquisições;

§ 2º a avaliação de MP, de PI, de ME e dos combustíveis utilizados no processo industrial durante o mês será efetuada pelo método Peps;

§ 3º A parcela do estoque, existente no início e no final de cada período de apuração, que gera direito ao crédito presumido, será apurada por critério de rateio que será efetuado com base em percentual, calculado mensalmente, resultante da relação entre a soma dos valores de MP, de PI, de ME e de combustíveis, acumulados desde o início do ano até o mês em que é calculado, que geram direito ao crédito presumido, e a soma dos valores de MP, de PI, de ME e de combustíveis adquiridos no mesmo período.

Destarte, o crédito presumido de IPI é calculado com base no custo mensal de aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, tomando por base o estoque inicial, as compras no mês e o estoque final. Por isso, a inexistência da apuração mensal dos estoques inicial e final impossibilita a determinação da quantidade de insumos utilizada no processo produtivo em cada mês e, conseqüentemente, impede o cálculo da base de cálculo do crédito presumido. Na ausência de controle de estoques, o crédito presumido de IPI não pode ser aproveitado.

Assim, sem a devida demonstração do controle de estoques, o reconhecimento do benefício pretendido não é possível. Sobre isso a DRJ bem consignou que:

Dando seqüência à análise da insurgência, a propósito da apuração do crédito presumido, cuja metodologia de apuração implementada pela interessada se deu sob o entendimento de estar desobrigada do levantamento mensal dos estoques de MP, PI e ME para apuração do crédito presumido, é de se atentar que o crédito presumido do IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é um benefício fiscal e se origina da Lei. É na lei concessiva e demais atos administrativos que a normatizam que se deve buscar as condições sob as quais o benefício é passível de fruição.

Nesse contexto, a PORTARIA MF 93/2004 ao disciplinar a apuração do crédito presumido estabeleceu a apuração mensal do benefício e que, na ausência de um sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a determinação de quantidade de MP, PI e ME utilizados na produção em cada mês [base de cálculo do CP] será dada pela apuração mensal dos estoques de MP, PI e ME e sua adição às compras no mês e dedução do estoque no final do mês, com avaliação dos estoques pelo método PEPS. É o que consta do art. 3º, §§ 7º e 8º.

E a Secretaria da Receita Federal, nos termos da autorização de expedição de normas complementares dada pelo art. 12 da mencionada Portaria, editou a IN SRF nº 420/2004, que no mesmo sentido estabeleceu como base de cálculo do

presumido os custos de aquisição de insumos correspondentes a MP, PI e ME utilizados no processo produtivo<sup>4</sup>, custo este determinado, na ausência de sistema de custos coordenado e integrado, “*somando a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo do total a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas no processo industrial e as transferências*”, com avaliação pelo sistema PEPS<sup>5</sup>.

Note-se que o crédito presumido é calculado com base no custo mensal de aquisição dos insumos<sup>6</sup> [MP, PI, ME] utilizados no processo produtivo, tomando por base o estoque inicial, as compras no mês e o estoque final. Portanto, a inexistência da apuração mensal dos estoques inicial e final, como no presente caso, impossibilita a determinação da quantidade de MP, PI e ME utilizada no processo produtivo em cada mês e, assim, a correta base de cálculo do benefício, cujas regras de apuração tem caráter excepcional e devem ser interpretadas de modo restrito, tal qual regulamentado, não se podendo delas se afastar ou desviar a autoridade administrativa, cuja atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Desse modo, o não aproveitamento imediato e antecipado do crédito presumido e a sua escrituração extemporânea para aproveitamento seja via dedução de débitos escriturais seja via ressarcimento mediante incorporação ao saldo credor ressarcível do trimestre de escrituração não se traduz em possibilidade de alteração da forma de apuração desse crédito presumido estabelecido nos normativos da RFB. Vale dizer, a escrituração e utilização extemporânea não autoriza o contribuinte a promover a apuração do CP em desconformidade com a legislação aplicável, que determina a apuração mensal dos custos que comporão a base de cálculo e a sua avaliação pelo método PEPS. Não se trata de excesso de formalismo, mas de cumprimento das normas de apuração de um crédito que, se tratando de um incentivo ou benefício fiscal, possui caráter excepcional.

Da mesma forma, a opção pelo regime de tributação do Lucro Presumido para apuração do imposto de renda, que segundo a defendente dispensa a contabilização dos estoques mês a mês, não pode autorizar a apuração do crédito presumido em desacordo com a normatização dada para este incentivo.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente construiu planilhas que simulam a aferição do estoque mensal, a partir da sua apuração anual (cf. e-fls. 269 a 300), com dados obtidos dos balancetes de dezembro de 2010 e 2011. Indica que o estoque inicial foi colhido do balancete de dezembro/2010. O estoque final foi colhido do balancete de dezembro/2011. E que, na planilha, a empresa considerou uma variação de até 35%, positiva ou negativa, para corroborar a afirmação de que o cálculo do DCP anual não modifica o valor final do incentivo. Dessa forma, demonstra a coerência da apuração anual dos estoques nesses termos:

Os valores de aquisição e das receitas foram extraídos dos livros de apuração do IPI, mês a mês, tais como nas planilhas originais enviadas pelo DCP. De cada CFOP constante em cada linha do LAIPI, foi utilizado o valor contábil deduzido do IPI.

Nesta planilha, para facilitar o entendimento do julgador, além dos elementos constantes de todas as planilhas originais, estão realçados em amarelo as origens das informações trazidas dos LAIPI. (Livros anexos).

No estoque mensal foi feita uma variação positiva ou negativa entre -35% a + 35% de janeiro a novembro. No valor do estoque final do mês de dezembro foi considerado o inventário físico registrado no balancete contábil (anexo) e excluído o valor dos materiais integrantes dos produtos em industrialização ou já prontos.

As planilhas são autoexplicativas e foram elaboradas no formato DCP. Veja que da apuração ao final do exercício financeiro, apurando-se da forma mensal como explicado no parágrafo anterior, chega-se ao mesmo valor de crédito apurado de forma anual, extemporânea, conforme valor demonstrado nas planilhas anexas e no DCP.

Entendo que essa construção para fins de Recurso Voluntário não atende ao comando legal, inclusive a Recorrente não apontou o fundamento legal para considerar como método a variação positiva ou negativa entre -35% a + 35% de janeiro a novembro.

O método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai) para gestão do estoque envolve a saída dos produtos mais antigos antes dos mais recentes, organizando-os por ordem cronológica de entrada. Então, a matéria-prima, o material de embalagem ou o produto intermediário precisam ter sua entrada registrada no estoque para permitir a devida apuração de estoque inicial com compras e a posterior subtração das saídas, o que representa adequadamente o controle de estoques e a sua variação.

Por conseguinte, não atendidos os requisitos legais, a glosa é de fato devida.

Em relação ao preenchimento do PER/DCOMP, cabia ao Contribuinte identificar no PER os períodos de apuração a que se referia o benefício utilizado, mas, no caso, indicou o PA Dezembro/2011 para todo o montante do crédito presumido apurado em 2009, 2010 e 2011.

Por fim, no tocante à alegação contra a exclusão das notas fiscais de saída 107, 113 e 114 do cômputo para fins de cálculo do crédito presumido de IPI, tem-se como desnecessária a análise, como bem salientado pela decisão de piso. Isso porque é imperiosa a determinação da base de cálculo para apuração do benefício do crédito presumido através do custo dos insumos utilizados no processo produtivo, calculado pelos valores dos estoques iniciais, compras e estoques finais, cuja informação não foi prestada pela Recorrente.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**

ACÓRDÃO 3004-000.123 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10660.902538/2013-63

DOCUMENTO VALIDADO