



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10935.002189/2001-77
Recurso n° 900.834 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.670 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 30 de agosto de 2011
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente COMIL SILOS E SECADORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/09/2000

IPI. CRÉDITOS ACUMULADOS APÓS A LEI N° 9.779/1999. RESTITUIÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 33/1999. REQUISITOS AUTORIZADORES PRESENTES.

O direito de compensação ou de restituição em dinheiro do saldo credor acumulado do IPI aplica-se exclusivamente aos insumos adquiridos após 01/01/1999, na vigência da Lei n° 9.779/1999, e depende do esgotamento prévio dos créditos acumulados até 31/12/1998. Estes, por sua vez, somente podem ser utilizados para dedução do IPI incidente na saída de produtos acabados até essa data ou fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos antes de 31/12/1998, originadores dos créditos acumulados. Presentes os requisitos autorizadores, deve ser reconhecido o direito à restituição, ressalvados os créditos objeto do estorno realizado pelo próprio sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Parcialmente Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Regis Xavier Holanda e José Fernandes do Nascimento que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 13/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Francisco José Barroso Rios, Tatiana Midori Migiyama, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, em decisão assim ementada (fls. 296):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/09/2000

IPI. RESSARCIMENTO.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, está condicionado ao esgotamento do saldo credor de IPI existente em 31/12/1998, nos termos estabelecidos pela Instrução Normativa SRF nº 33/99.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão recorrida entendeu que o ressarcimento pleiteado pelo contribuinte, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 33/1999, pressupõe o esgotamento dos créditos acumulados antes da vigência da Lei nº 9.779/1999, o que não teria ocorrido no caso em exame, pelas razões a seguir (fls. 296 e ss.):

[...] o deferimento do pedido de ressarcimento efetuado pela contribuinte depende do esgotamento do saldo credor de 31/12/1998. Conforme informa a fiscalização à fl. 233, no período de janeiro a julho de 1999, o faturamento da empresa foi de R\$ 6.502.166,63, sendo que em 31/12/1998 os estoques totalizavam R\$ 2.975.392,17, o que torna evidente de que todos os produtos em estoque em 31/12/1998 já haviam saído do estabelecimento. Entretanto, essas saídas geraram um débito de apenas R\$ 21.073,55, enquanto que o saldo credor da escrita em 31/12/1998 era de R\$ 440.166,91.

Resta claro que o crédito existente em 1998 não se esgotou com as saídas dos estoques de 31/12/1998, e que o parágrafo 2º, do art. 5º da IN SRF nº 33/99 foi descumprido. Além disso, a contribuinte não escriturou os referidos créditos à margem da escrita fiscal, como determinado pelo parágrafo 1º do mesmo artigo, e nem tampouco, realizou qualquer estorno, como previsto pelo ADI SRF nº 15/2002, mantendo o crédito em sua escrita e utilizando-o indevidamente no abatimento de débitos de produtos que não estavam em estoque em 31/12/1998.

O Recorrente, por sua vez, pleiteia a reforma da decisão recorrida, alegando, em síntese, que a Instrução Normativa SRF nº 33/1999 seria contrária aos princípios da legalidade e da hierarquia das normas, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à sistemática de compensação do IPI, bem como aos princípios constitucionais da seletividade e da não-cumulatividade do imposto.

Aduz que, diferentemente do que entendeu a decisão recorrida, os créditos objeto do pedido de ressarcimento são oriundos exclusivamente de entradas de insumos, matérias-primas, materiais intermediários e de embalagem ocorridas a partir de 01 de janeiro de 1999, de acordo, portanto, com o preceituado no art. 4º da IN SRF 33/1999.

Sustenta, por fim, que o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 apenas expandiu o benefício do crédito do imposto e que, antes de sua vigência, o Recorrente, em função da natureza dos produtos que industrializa, já tinha esse direito assegurado pelas Leis nº 8.191/1991 e 9.493/1997, pela IN SRF nº 21/1997 e pelo Decreto nº 2.944/1999 (fls. 306-325).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 10/01/2011 (fls. 303), ao passo que o recurso foi protocolizado em 09/02/2011 (fls. 306), dentro do prazo legal. A matéria em debate está inserida na competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

Inicialmente, antes de ingressar nas particularidades do caso concreto, cumpre registrar que, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero depende de previsão legal específica. Trata-se de interpretação consolidada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.980/SC, no qual foi negada a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 a fatos ocorridos antes de sua vigência:

*IPI - CREDITAMENTO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO ANTERIOR
À LEI Nº 9.779/99. A ficção jurídica prevista no artigo 11 da Lei
nº 9.779/99 não alcança situação reveladora de isenção do
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu¹.*

¹ STF. T. Pleno. RE 562.980/SC. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO. DJe-167, de 04/09/2009.

Referida decisão foi proferida em recurso processado nos moldes do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), razão pela qual deve ser reproduzida nos julgamentos desse Conselho, conforme prescreve o art. 62-A do Regime Interno:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A Lei nº 9.779/1999, por sua vez, assegura não apenas o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, como também a possibilidade de utilização do saldo credor acumulado na forma dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, para fins de compensação com outros tributos federais ou de ressarcimento em dinheiro:

Art.11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Antes da Lei nº 9.779/1999, contudo, já havia previsão legal para a manutenção do crédito do IPI em determinadas situações. Um desses casos é a Lei nº 9.493/1997, que assim estabelece:

Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI os equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos, relacionados em anexo, importados ou de fabricação nacional, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas.

§ 1º São asseguradas a manutenção e a utilização dos créditos do referido imposto, relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, efetivamente empregados na industrialização dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos fatos geradores que ocorrerem até 31 de dezembro de 1998.

A Lei nº 9.493/1997, porém, diferentemente do que dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779/1999, permitia somente a manutenção do crédito do imposto, que deveria ser utilizado exclusivamente para fins de compensação com o saldo devedor do IPI. Não havia previsão para a compensação com outros tributos nem tampouco para a restituição em dinheiro do saldo credor acumulado.

Assim, em decorrência do conteúdo distinto do direito assegurado por cada uma dessas leis, o advento da Lei nº 9.779/1999 tornou necessária a regulamentação da aplicação intertemporal do direito ao crédito do IPI, uma vez que a grande maioria das

empresas apresentava saldo credor acumulado, bem como estoques de produtos acabados e de insumos adquiridos antes de 31 dezembro de 1998.

Nesse contexto, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 33, de 04 de março de 1999, que, por sua vez, prevê as seguintes regras:

Do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI – Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

Ao contrário do que sustenta o Recorrente, essa instrução normativa, quando adequadamente interpretada, não implica qualquer ofensa – direta ou reflexa – ao texto constitucional. Seus enunciados limitam-se a regulamentar a aplicação intertemporal da Lei nº 9.779/1999, assegurando, mesmo após 31 de dezembro de 1998, a manutenção do direito de crédito adquirido em consonância com outras legislações específicas, como é o caso da Lei nº 9.493/1997. Ao mesmo tempo, como não poderia deixar de ser diferente, impedem a utilização indevida do saldo credor acumulado até essa data para fins de compensação com débitos de outros tributos federais ou de ressarcimento em dinheiro, o que, de acordo com a jurisprudência do STF, foi admitido apenas a partir da Lei nº 9.779/1999.

Em razão disso, também deve ser afastada a alegação do Recorrente, no sentido de que o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 teria apenas expandido o benefício do crédito do imposto assegurado por legislações anteriores (fls. 306-325). Afinal, conforme destacado, estas

previam apenas a manutenção do crédito, mas não o direito de restituição ou de compensação com outros tributos federais.

Com efeito, a partir das disposições da IN SRF 33/1999, verifica-se que:

(a) o direito de compensação ou de restituição em dinheiro do saldo credor acumulado do IPI aplica-se exclusivamente aos insumos adquiridos após 01/01/1999; e depende do esgotamento dos acumulados até 31/12/1998;

(b) os créditos acumulados até 31/12/1998, por sua vez, somente podem ser utilizados para dedução do IPI incidente na saída de produtos acabados até essa data; ou fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos antes de 31/12/1998, originadores dos créditos acumulados.

Importa destacar ainda, em relação a essa última hipótese (produtos fabricados após 01/01/1999 com insumos adquiridos antes de 31/12/1998), que a IN SRF 33/1999, na parte final do art. 5º, § 2º, estabeleceu uma regra de presunção, segundo a qual os *produtos que primeiro saírem devem ser considerados como tendo sido fabricados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento*:

Art. 5º [...]

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI [...] somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos [...] fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento. (grifamos)

Essa disposição é condizente com a natureza fungível dos insumos, que, sem qualquer perda, podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade (Código Civil, art. 85²). É o caso do minério de ferro de uma siderúrgica, do calcário da indústria de cimento, dos materiais refratários, dentre outros exemplos. Em decorrência dessa característica, não há como se individualizar os insumos novos e antigos.

Por fim, não sendo possível a fruição na forma do art. 5º, § 2º, da IN SRF 33/1999, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2002 permite o esgotamento mediante estorno do crédito acumulado:

Artigo único. Será considerado esgotado, nas condições previstas no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, o saldo credor que remanescer do aproveitamento previsto no § 2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo.

Feitas essas considerações, ingressando na análise do caso concreto, nota-se que são incontroversos os seguintes aspectos: (a) o Recorrente, conforme apurado pela Fiscalização, mesmo antes da Lei nº 9.779/1999, já tinha assegurada a manutenção do crédito do IPI, devido à natureza dos produtos fabricados em seu estabelecimento (relacionados às fls. 230) e da previsão específica da Lei nº 9.493/1997; e (b) em 31/12/1998, o crédito acumulado era de: R\$ 440.166,91 (fls. 04).

² "Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade."

Portanto, para ter direito à restituição, interessa verificar se o Recorrente:

(c) acumulou crédito após 01/01/1999 (já na vigência da Lei nº 9.779/1999);

(d) esgotou todos os créditos acumulados até 31/12/1998; e

(e) se esse esgotamento ocorreu mediante dedução do IPI incidente na saída de (i) produtos acabados em existentes no dia 31/12/1998; ou de (ii) produtos fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos antes de 31/12/1998.

Em relação ao primeiro aspecto (item “c”), a Fiscalização partiu da planilha de composição do saldo de fls. 223, elaborada pela Seção de Fiscalização e Controle Aduaneiro (Fiana), da Delegacia da Receita Federal, com base na compilação dos dados do livro de registro de apuração do IPI (fls. 07 a 208); e, assentada em tais dados, entendeu que o saldo credor acumulado em 31/12/1998 ainda não havia se esgotado, porque, no dia 30/09/2000, ainda seria de R\$ 379.028,62 (fls. 232):

Analisando a evolução do saldo credor a partir de, 31 de dezembro de 1998, até a data de, 30 de setembro de 2000, constatamos que em 31/12/98, seu saldo credor era de R\$ 440.166,91 (Quatrocentos e quarenta mil, cento e sessenta e seis reais de noventa e um centavos), e em 30/09/00 seu saldo credor ainda permanecia em R\$ 379.028,62 (Trezentos e setenta e nove mil, vinte e oito reais e sessenta e dois centavos), portanto o saldo credor em, 30 de setembro de 2000, é proveniente daquele que existia em 31/12/98.

Porém, essa afirmação, com a devida vênia, não se mostra correta.

Na verdade, a planilha elaborada pela Fiana (fls. 223) apresenta os mesmos dados do livro de registro de apuração do IPI (fls. 07 a 208). O Fiscal, no entanto, concluiu que ainda haveria saldo credor acumulado em 31/12/1998 porque inverteu a ordem de dedução prevista no art. 5º, § 3º, na IN SRF 33/1999.

Esta, vale ressaltar, estabelece que o aproveitamento dos créditos das aquisições de insumos após 01/01/1999 somente será admitido após esgotados os créditos acumulados em 31/12/1998:

Art. 5º [...]

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

Contudo, a planilha de fls. 223 deduz de imediato os créditos das entradas de 01/01/1999, deixando os créditos acumulados em 31/12/1998 para dedução apenas ao final. Estes, em outras palavras, são aproveitados de forma subsidiária à dedução dos créditos decorrentes das aquisições de insumos de 1999 e 2000, o que não está correto, porque o art. 5º, § 3º, da IN SRF 33/1999, estabelece justamente o contrário.

Isso também evidencia que foram esgotados todos os créditos acumulados até 31/12/1998 (requisito exposto no item “d”, reproduzido acima). Na verdade, alterando-se a ordem de dedução da planilha de fls. 223 e ajustando-a ao disposto no art. 5º, § 3º, da IN SRF 33/1999, verifica-se que o exaurimento do crédito ocorreu no 2º decênio de 2000.

A análise da escrita fiscal, com efeito, indica que o saldo credor acumulado em 31/12/1998 era R\$ 440.166,91 (fls.16 e 223). E que esse saldo, de acordo com a própria planilha elaborada pela Fiscalização (fls. 223), não sendo deduzidos os créditos das aquisições de insumos ocorridas a partir de 01/01/1999 (registrados na segunda coluna da tabela), é esgotado completamente no 2º decênio de fevereiro 2000. Basta diminuir o débito (coluna terceira) do saldo credor (sétima coluna), que o resultado passará a ser negativo a partir desse decênio.

É bastante nítido, ademais, que o saldo credor de R\$ 379.028,62, acumulado em 30/09/2000, resulta apenas do somatório dos créditos de entradas ocorridas a partir de 01/01/1999, também totalizados na planilha elaborada pela Fiscalização (fls. 223) e no livro de registro de apuração do IPI (fls. 07 a 208).

Em relação a esses dois aspectos, portanto, entende-se que, ao contrário do da decisão recorrida, o Recorrente cumpriu os requisitos da IN SRF 33/1999, porque o saldo credor da data do pedido de restituição decorre efetivamente de crédito acumulado após 01/01/1999, já na vigência da Lei nº 9.779/1999 (item “c”) e houve o exaurimento do crédito acumulado em 31/12/1998 no 2º decênio de 2000 (item “d”).

Resta saber, entretanto, se o esgotamento dos créditos ocorreu na forma da IN SRF nº 33/1999 (requisito especificado no item “e”, acima), ou seja, mediante dedução do IPI incidente na saída de (i) produtos acabados em existentes no dia 31/12/1998; ou (ii) fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos anteriormente.

A decisão recorrida, reproduzindo os argumentos da Fiscalização, partiu da análise do valor contábil dos estoques em 31/12/1998 (R\$ 2.975.392,17) e do faturamento nos sete primeiros meses (R\$ 6.502.166,63), concluindo que o débito de IPI do período (R\$ 21.073,55) foi insuficiente para amortizar todo o saldo credor apresentado em 31/12/1998. Além disso, entendeu que, para ter direito à restituição após a Lei nº 9.779/1999, o contribuinte deveria estornar as sobras existentes na forma do ADI SRF nº15/2002 (fls. 299):

O esgotamento dos créditos existentes em 31/12/1998 deve ser realizado de acordo com o disposto no parágrafo 2º, do art. 5º da IN SRF no 33/99, transcrito acima, qual seja, o seu aproveitamento na compensação de débitos decorrentes da saída de produtos acabados existentes em 31/12/1998 e de produtos fabricados em 1999 com insumos que geraram créditos em 1998. Outra alternativa para se considerar esgotado o saldo credor existente em 31/12/1998 é o estorno deste saldo conforme o artigo único do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 25 de setembro de 2002, in verbis:

[...]

Assim, o deferimento do pedido de ressarcimento efetuado pela contribuinte depende do esgotamento do saldo credor de 31/12/1998. Conforme informa a fiscalização à fl. 233, no período de janeiro a julho de 1999, o faturamento da empresa foi de R\$ 6.502.166,63, sendo que em 31/12/1998 os estoques totalizavam R\$ 2.975.392,17, o que torna evidente de que todos

os produtos em estoque em 31/12/1998 já haviam saído do estabelecimento. Entretanto, essas saídas geraram um débito de apenas R\$ 21.073,55, enquanto que o saldo credor da escrita em 31/12/1998 era de R\$ 440.166,91”.

Essa análise, com o devido respeito, não se afigura adequada, porque, de acordo com os registros de saídas do livro de registro de apuração do IPI (fls. 07 a 208), o faturamento nos sete primeiros meses (R\$ 6.502.166,63) não foi exclusivo da venda de produtos existentes em 31/12/1998. O valor encontrado pela Fiscalização, a rigor, resulta da composição de diversas saídas, inclusive de serviços e de fatos não tributados pelo IPI, não refletindo exclusivamente o faturamento da venda de produtos em estoque.

Para adotar o faturamento como critério de comparação, infirmo a prova do fato constitutivo do direito apresentada com o pedido de restituição, a Fiscalização deveria ter analisado com maior precisão a matéria, decompondo os elementos do faturamento de todo o período, e não apenas os números globais brutos, restritos aos primeiros sete meses.

Nesse sentido, deveria ter sido descontado da base de faturamento, o valor das mercadorias acabadas adquiridas no mesmo período para fins de revenda, que foram comercializadas nesses sete primeiros meses (código fiscal 1.11 – “compras p/ comercialização” e código fiscal 5.12 e 6.12 – “vend. de merc. adq. ou receb. terc.”). O mesmo deveria ter ocorrido em relação aos itens 5.99 e 7.99, que refletem saídas não tributadas pelo IPI (“outras saídas ou prest. serv. n. espec.”). Estas integraram o valor de R\$ 6.502.166,63 encontrado pela Fiscalização. Mas não deveriam ter sido consideradas na análise, porque não têm qualquer pertinência com a apuração do imposto, já que não são e nem foram tributadas pelo IPI. São operações que, em outras palavras, não geraram crédito nem débito e não poderiam ter sido consideradas como produto da venda do estoque em 31/12/1998.

Ao mesmo tempo, não é apropriada a correlação de valores estabelecida entre o faturamento e estoque. Isso porque, segundo o art. 183, II, da Lei 6.404/1976, o valor do estoque é estabelecido a partir do custo de aquisição ou de produção, devendo ser adotado o preço de mercado apenas quando este for menor:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

O mesmo é previsto no Regulamento do Imposto de Renda (arts. 293 e ss.):

Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º, Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 55).

Portanto, salvo na venda com prejuízo, é perfeitamente natural e esperado que o faturamento da venda dos bens acabados seja maior do que o custo do estoque. Não há a menor razoabilidade em se interpretar essa diferença como algo estranho, em desfavor do sujeito passivo.

Vale destacar que, no presente caso, apenas o montante R\$ 313.348,82, de um total de R\$ 2.973.591,17, se refere a produtos acabados em 31/12/1998 (fls. 228). A maior parte do estoque, portanto, se refere a matérias-primas e outros bens, ainda sujeitas a um processo de transformação e beneficiamento.

Após a fabricação, o valor do estoque deixa de ser estabelecido exclusivamente em função do custo de aquisição do insumo, mas em função de outros fatores que elevam substancialmente o seu montante, conforme definido no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art.290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §2º).

Essa diferença é ajustada no curso do exercício, de modo que, ao considerar o valor do insumo na posição estática de 31/12/1998, a Fiscalização desconsidera o incremento que decorre do custo de aquisição de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, o custo do pessoal, de locação, de manutenção e reparo e os encargos de depreciação

dos bens aplicados na produção, dos encargos de amortização e de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Isso mostra claramente que, com a devida vênia, não parece adequada a comparação realizada, quer pelo ângulo do faturamento bruto, quer pelo custo do estoque.

É por isso que a IN SRF 33/1999, ao autorizar o abatimento do crédito com o IPI incidente na venda de bens fabricados a partir de 01/01/1999, condiciona o aproveitamento à utilização dos insumos existentes antes dessa data, geradores do crédito acumulado, sem qualquer referência ao valor do faturamento que decorre da operação.

Por fim, não se pode deixar de considerar a regra prevista na parte final do art. 5º, § 2º, da IN SRF 33/1999, que estabeleceu a presunção segundo os *produtos que primeiro saírem devem ser considerados como sendo industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento*.

Entende-se, assim, que o esgotamento dos créditos ocorreu na forma da IN SRF nº 33/1999 (requisitos especificado no item “e”, acima), mediante dedução do IPI incidente na saída de produtos acabados existentes no dia 31/12/1998; e fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos anteriormente.

Por esse motivo, diversamente do que entendeu a decisão recorrida, não há que se falar em obrigatoriedade de estorno no crédito nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2002. Isso somente seria exigível caso o contribuinte ainda tivesse saldo credor acumulado antes da Lei nº 9.779/1999, o que, como destacado, não é o caso.

Por fim, consoante destacado na declaração de voto do eminente Conselheiro Francisco José Barroso Rios, o direito ao crédito não abrange os valores estornados pelo próprio sujeito passivo.

Portanto, vota-se pelo conhecimento e provimento parcial do recurso, com o reconhecimento do direito creditório.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Conforme delineado no brilhante Voto proferido pelo i. Conselheiro-Relator, a presente controvérsia cinge-se as seguintes questões de direito e de fato:

- a) o efeito da aplicação (retroativo ou não) do regime de compensação e ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no final do trimestre-calendário, nos termos estabelecidos no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999;
- b) a legalidade do critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, decorrente dos créditos dos insumo aplicados na fabricação de produtos isentos, instituído pelo art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 04 de março de 1999; e
- c) a legalidade do procedimento de dedução do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, dos débitos do IPI, apurados a partir de 1º de janeiro de 1999, realizado pela Recorrente, no período de janeiro a março de 2000.

Em relação às duas primeiras questões de direito, estou de pleno acordo com entendimento esposado pelo nobre Conselheiro-Relator que, em síntese, concluiu que:

- a) o regime de compensação e ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, em conformidade com a jurisprudência do C. STF, não teria efeito retroativo, aplicando-se somente a partir de 01/01/1999, data que entrou em vigor o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999; e
- b) a Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, quando adequadamente interpretada, não implicava qualquer ofensa – direta ou reflexa – ao texto constitucional, haja vista que seus enunciados limitavam-se a regulamentar a aplicação intertemporal do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, assegurando, mesmo após 31 de dezembro de 1998, a manutenção do direito de crédito adquirido em consonância com outras legislações específicas, a exemplo da Lei nº 9.493, de 1997, que isentou os produtos industrializados pela Recorrente.

Da mesma forma, no que tange à norma de direito intertemporal, insere no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, que instituiu o regime de aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, ao meu ver, o i. Conselheiro-Relator interpretou-a corretamente, conforme se observa nos excertos extraídos do citado Voto, que seguem reproduzidos:

(a) o direito de compensação ou de restituição em dinheiro do saldo credor acumulado do IPI aplica-se exclusivamente aos insumos adquiridos após 01/01/1999; e depende do esgotamento dos acumulados até 31/12/1998;

(b) os créditos acumulados até 31/12/1998, por sua vez, somente podem ser utilizados para dedução do IPI incidente na saída de produtos acabados até essa data; ou fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos antes de 31/12/1998, originadores dos créditos acumulados.

Aliás, nesse sentido, consolidou-se a jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e ratificada por este E. Conselho, por meio da Súmula Carf nº 16, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 16: O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.

Logo, por estar de pleno acordo com esse entendimento, alicerçado em sólidos fundamentos jurídicos, deixo de apreciar o mérito das mencionadas questões de direito.

Entretanto, peço vênia ao i. Conselheiro-Relator para discordar do seu entendimento a respeito das questões de fato objeto da presente controvérsia, especialmente no que atine às alegações que:

- a) o Auditor-Fiscal, autor do Termo de Informação Fiscal (fls. 230/233) que serviu de base para a prolação da decisão consignada no Despacho Decisório de fl. 234, concluíra que ainda havia saldo credor acumulado em 31/12/1998, porque inverteu a ordem de dedução do referido saldo credor, estabelecida no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, ou seja, segundo a Planilha de fl. 223, foram deduzidos de imediato os créditos das entradas ocorridas a partir de 01/01/1999, deixando os créditos acumulados em 31/12/1998, para dedução apenas ao final; e
- b) a análise do valor contábil dos estoques (R\$ 2.975.392,17), existente em 31/12/1998, e do faturamento (R\$ 6.502.166,63) dos meses de janeiro a julho de 1999, era inadequada para se chegar a conclusão de que o débito de IPI do citado período, no valor de R\$ 21.073,55, era insuficiente para amortizar todo o saldo credor apresentado em 31/12/1998, no valor de R\$ 440.166,91, conforme entendimento consignado no Acórdão recorrido.

Face as especificidades das referida alegações, para melhor clareza da exposição, passo a análise de cada uma delas em tópicos distintos.

Da inversão da ordem de dedução do saldo credor do IPI existente em 31/12/1998.

Ante os elementos probatórios colacionados aos autos, com a devida vênia, não posso concordar com a alegação do i. Conselheiro-Relator de que a Autoridade Fiscal informante, na apuração do valor do crédito passível de ressarcimento, inverteu a ordem de dedução do saldo dos créditos do IPI, existente em 31/12/1998.

Inicialmente, é oportuno esclarecer que, ao contrário do afirmado, a conclusão apresentada pela dita Autoridade Fiscal não foi baseada na Planilha de fls. 223/224, que reproduz de forma consolidada os dados extraídos do livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) (cópias de fls. 18/208), referentes aos períodos que vai desde o 1º decêndio do mês de janeiro de 1999 até o 3º decêndio do mês de setembro de 2000.

Da mesma, também não corresponde ao consignado nos autos, a assertiva segunda a qual a mencionada Autoridade Fiscal propusera o indeferimento do pleito em apreço

com respaldo na conclusão de “que o saldo credor acumulado em 31/12/1998 ainda não havia se esgotado, porque, no dia 30/09/2000, ainda seria de R\$ 379.028,62 (fls. 232)”.

Na verdade, a conclusão apresentada pelo Auditor-Fiscal, que serviu de fundamento para o indeferimento do pleito em tela, não foi baseada nos dados da Planilha de fls. 223/224, como asseverado, mas com base na evolução dos valores do faturamento discriminados na Planilha de fl. 225, relativo às vendas dos produtos acabados, ocorridas no período de 01/01/1999 a 31/07/1999.

No caso, para que não reste qualquer dúvida acerca dessa questão, entendo oportuno trazer à colação os seguintes trechos extraídos da citada Informação Fiscal (fls. 232/233), *in verbis*:

Portanto conforme determina da IN/SRF n.º 33/99, a contribuinte só tem direito ao ressarcimento dos saldos credores apresentados referentes as aquisições de insumos a partir de 01 de janeiro de 1999, e ainda, depois de ter utilizado todo o saldo credor que existia em 31 de dezembro de 1998, com os débitos das saídas, a partir de 01 de janeiro de 1999, dos estoques de produtos acabados existentes em 31 de dezembro de 1998 e dos produtos fabricados a partir de 01 de janeiro de 1999, com os estoques de insumos também existentes em 31 de dezembro de 1998.

*Analisando a evolução do saldo credor a partir de, 31 de dezembro de 1998, até a data de, 30 de setembro de 2000, constatamos que em 31/12/98, seu saldo credor era de R\$ 440.166,91 (Quatrocentos e quarenta mil, cento e sessenta e seis reais de noventa e um centavos), e em 30/09/00 seu saldo credor ainda permanecia em R\$ 379.028,62 (Trezentos e setenta e nove mil, vinte e oito reais e sessenta e dois centavos), **portanto o saldo credor em, 30 de setembro de 2000, é proveniente daquele que existia em 31/12/98.***

Como se pode observar os débitos apresentados em seu livro de apuração do IPI, no início do ano de 1999, são valores baixos (ver planilha fls. 223 e 224), em função de que seus produtos na maioria eram tributados à alíquota zero, somente a partir de agosto de 1999, é que passaram a ter aumentos de \aliquotas gradativamente conforme Decreto n.º 3.102/99.

As saídas dos estoques existentes em 31/12/98, não geraram débitos suficientes para amortizar o saldo credor daquela data.

*Seus estoques em 31 de dezembro de 1998, totalizavam R\$ 2.975.392,17 (Dois milhões, três mil, novecentos e setenta e cinco mil, trezentos e noventa e dois reais e dezessete centavos) (Fls. 227 à 229), e seus faturamentos nos 07 (sete) primeiros meses do ano de 1999, totalizaram R\$ 6.502.166,63 (Seis milhões, quinhentos e dois mil, cento e sessenta e seis reais e sessenta e três centavos), gerando um débito de IPI no valor de R\$ 21.073,55 (Vinte e um mil, setenta e três reais e cinqüenta e cinco centavos) (ver planilha às (Fls. 225), **insuficientes para amortizar todo o saldo credor apresentado em 31/12/1998. Portanto os débitos que poderiam ser utilizados para amortizar o saldo credor apresentado em 31 de dezembro de 1998, seriam somente aqueles referentes as saídas até o limite dos estoques***

existentes em 31 de dezembro de 1998, considerando que as primeiras saídas de 1999, foram referentes aos estoques anteriores.

Não vejo qualquer possibilidade de ressarcimento, antes de zerar todo aquele saldo que existia em 31/12/98. (grifos não originais).

Analisando o inteiro teor dos textos transcritos, verifica-se que, assim como o nobre Conselheiro-Relator, também entendeu o Auditor-Fiscal informante que o aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, somente poderia ser deduzido dos débitos do IPI referente às saídas, ocorridas a partir de 01 de janeiro de 1999, dos estoques dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos produtos fabricados, a partir de 01 de janeiro de 1999, com os estoques dos insumos, também existentes em 31 de dezembro de 1998.

Portanto, no que tange à questão exclusivamente de direito, concernente ao critério de aproveitamento do citado saldo credor, verifica-se que não existe qualquer divergência entre o entendimento da Fiscalização e o do Relator.

A divergência entre ambos surge de forma evidente, em relação ao procedimento concreto, atinente ao aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998.

Segundo a Autoridade Fiscal, em conformidade com o critério PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), instituído no § 2º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, o valor do referido saldo credor somente poderia ser deduzido dos débitos do IPI, no valor de R\$ 21.073,55, apurados no período do 1º decêndio de janeiro de 1999 até 3º decêndio de julho de 1999, decorrentes das saídas dos produtos acabados, existentes em estoque em 31/12/1999, e dos produzidos com o estoque dos insumos, existentes na mesma data.

Assiste razão à Autoridade Fiscal. Com efeito, analisando os dados do Demonstrativo de fl. 225, chega-se a conclusão que os estoques dos produtos acabados e dos insumos, existentes em 31/12/1998, esgotou-se em 31/07/1999, gerando um débito de IPI, no período de janeiro a julho de 1999, no valor de R\$ 21.073,55, não suficiente, por conseguinte, para absorver todo o saldo credor do IPI existente em 31/12/1998, no valor de R\$ 440.166,91, remanescendo ainda a quantia de R\$ 419.093,36.

Em relação a esse fato, a Recorrente não apresentou qualquer contestação ou prova que o contraditasse, tornando-o incontroverso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF).

Assim, uma vez esgotados os estoques dos referidos insumos e produtos acabados, em cumprimento ao disposto § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, o saldo credor remanescente (R\$ 419.093,36) deveria ter sido estornado pela Recorrente, da sua escrita fiscal, o que não foi feito.

Cabe esclarecer que, nesse sentido, havia orientação expressa da Administração tributária, nos termos estabelecido no artigo único do Ato Declaratório Interpretativo SRF (ADI/SRF) nº 15, de 2002, que segue reproduzido:

Artigo único. Será considerado esgotado, nas condições previstas no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, o saldo credor que remanescer do aproveitamento previsto no § 2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo.

Dessarte, em decorrência do descumprimento desse mandamento normativo, além de não estornar o saldo credor do IPI remanescente, no valor de R\$ 419.093,36, a Recorrente continuou deduzindo-o, indevidamente e forma irrestrita, dos débitos do IPI apurados a partir de 01/08/1999, conforme se constata nas cópias do livro de RAIFI (fls. 18/208) e nos dados coligidos no Demonstrativo de fls. 223/224, os quais foram extraídos do citado livro.

Diante desse fato irrefutável, concluiu com acerto a Autoridade Fiscal informante que o saldo credor do IPI, acumulado no final do 3º trimestre de 2000, no valor de R\$ 379.028,62, pleiteado pela Recorrente nos presentes autos (fl. 01), na verdade, representava parte do crédito não estornado e indevidamente compensado com os débitos do IPI, apurados no período de 01/08/1999 a 30/09/2000.

No mesmo sentido, concluiu o Colegiado julgador de primeiro grau, conforme se verifica no excerto a seguir transcrito, extraído do Voto condutor do referido julgado:

Resta claro que o crédito existente em 1998 não se esgotou com as saídas dos estoques de 31/12/1998, e que o parágrafo 2º, do art. 5º da IN SRF nº 33/99 foi descumprido. Além disso, a contribuinte não escriturou os referidos créditos à margem da escrita fiscal, como determinado pelo parágrafo 1º do mesmo artigo, e nem tampouco, realizou qualquer estorno, como previsto pelo ADI SRF nº 15/2002, mantendo o crédito em sua escrita e utilizando-o indevidamente no abatimento de débitos de produtos que não estavam em estoque em 31/12/1998.

De fato, se a Recorrente, em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, houvesse seguido a orientação veiculada no ADI/SRF nº 15, de 2002, ao invés de saldo credor, em 30/09/2000, ela teria era saldo devedor do IPI, no valor de **R\$ 40.064,74** (R\$ 419.093,36 - R\$ 379.028,62).

Com essas considerações, fica cabalmente demonstrado que, além de ter cumprido fielmente o critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, inclusive seguindo a ordem estabelecida, a referida Autoridade Fiscal concluiu, acertadamente, que o saldo credor do IPI, existente em 30 de setembro de 2000, pleiteado pela Recorrente nos presentes autos, era proveniente daquele que existia em 31/12/1998.

Da análise do valor contábil dos estoques existentes em 31/12/1998.

Para o i. Conselheiro-Relator, a análise do valor contábil dos estoques (R\$ 2.975.392,17), existente em 31/12/1998, e do faturamento (R\$ 6.502.166,63) dos 7 (sete) primeiros meses de 1999, era inadequada para obtenção da conclusão, apresentada no Acórdão recorrido, de que o débito de IPI do citado período, no valor de R\$ 21.073,55, fora insuficiente para amortizar todo o saldo credor apresentado em 31/12/1998, no valor de R\$ 440.166,91.

No meu entendimento, o Demonstrativo apresentado pela Autoridade Fiscal (fl. 225), baseado no valor do faturamento ocorrido nos meses de janeiro a julho de 1999, embora não fosse a forma mais indicada, consiste no único documento colacionado aos autos,

com o fim específico de comprovar a saída dos estoques dos produtos acabados e dos insumos, existentes em 31/12/1998.

Além disso, conforme mencionado precedentemente, o fato de a Recorrente, nas duas oportunidades que interveio no processo, não ter contestado tal Demonstrativo, torna incontroverso os dados nele apresentados. Em consequência, por força da preclusão processual (art. 16, § 4º, do PAF), nesta fase recursal, entendo que é defesa a abordagem dessa questão, especialmente, se adotada como fundamento da decisão exarada, como pretendido pelo Relator.

Com efeito, compulsando as peças impugnatória (fls. 282/284) e recursal (fls. 324/327), encartadas nos presentes autos, verifica-se que a Recorrente, coerentemente com o seu argumento de que seria ilegal o critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, instituído no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, elaborou outro Demonstrativo (fls. 284 e 327), em que a compensação do referido saldo credor com os débitos do IPI, apurados a partir de 1º decêndio de janeiro de 1999, foi feita sem qualquer restrição quanto a origem dos débitos, ou seja, independentemente deles serem provenientes da venda dos produtos fabricados com insumos adquiridos antes ou depois de 1º de janeiro de 1999.

Ratifica o asseverado, o fato de a Interessada ter deixado expressamente registrado no presente Recurso que, diante da ilegalidade da restrição imposta pelo art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, ela havia realizado a compensação do citado saldo credor, com observância apenas do disposto no art. 4º, combinado com o § 2º do art. 2º, da referida Instrução Normativa³, que trata da forma de aproveitamento, exclusivamente, dos créditos vinculados aos insumos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1999, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

Também os dados apresentados no Demonstrativo elaborado pela Recorrente (fls. 284 e 327) deixam claro que não foi levado em consideração o critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, segundo o qual a dedução do referido saldo somente poderia ser feita com os débitos decorrentes da venda dos produtos fabricados com os insumos adquiridos antes de 31/12/1998.

³ "Art. 2º - Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do artigo 347 do RIPI:

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1º - O aproveitamento dos créditos a que faz menção o "caput" dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2º - No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.

(...)

Art. 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999".

No mesmo sentido, concluiu o Relator do voto que serviu de base para o Acórdão recorrido, conforme exposto no excerto a seguir transcrito:

O demonstrativo de fl. 284 elaborado pela recorrente apenas comprova que o crédito existente em 31/12/1998 foi utilizado indiscriminadamente, mesmo quando já tinham saído todos os produtos em estoque em 1998.

É oportuno esclarecer ainda que os valores apresentados no referido Demonstrativo não têm correspondência com os valores consignados no livro RAIFI e compilados no Demonstrativo de fls. 04/05, originariamente apresentado pela Recorrente, por ocasião da apresentação do Pedido de Ressarcimento de fl. 01.

O acolhimento, pelo nobre Conselheiro-Relator, do critério de aproveitamento adotado pela Recorrente, contraria o critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, instituído pelo art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999.

Com a devida vênia, também discordo da conclusão apresentada pelo i. Conselheiro-Relator, no sentido de que o esgotamento do citado saldo credor do IPI ocorreu na forma da citada Instrução Normativa, conforme se verifica no trecho a seguir transcrito:

Entende-se, assim, que o esgotamento dos créditos ocorreu na forma da IN SRF nº 33/1999 (requisitos especificado no item “e, acima), mediante dedução do IPI incidente na saída de produtos acabados em existentes no dia 31/12/1998; e fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos anteriormente.

No meu entendimento, além de não ter suporte nas provas colacionadas aos autos, tal conclusão representaria, na prática, a admissão do efeito da irretroatividade da norma veiculada no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como o reconhecimento da ilegalidade do critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, estabelecido no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, preceito normativo de direito intertemporal, instituído com o objetivo de preservar o direito adquirido, nos termos da legislação pretérita, e evitar que o novo critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, introduzido pela novel norma legal, tenha efeito retroativo. Essa matéria, de natureza eminentemente jurídica, ao meu sentir, já foi suficientemente analisada no voto do Conselheiro-Relator, dispensando, assim, qualquer abordagem adicional.

Por todas essas considerações, *data maxima vênia* do entendimento do i. Relator, ao meu ver, não merece qualquer reparo o entendimento esposado pela Turma de Julgamento *a quo* que de forma coerente acolheu os dados apresentados no Demonstrativo de fl. 225, elaborado pela Fiscalização em conformidade com o critério estabelecido no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999.

Do indeferimento dos pedidos de ressarcimento objeto dos processos nºs. 10935.000845/99-30 e 10935.002403/99-82.

No Demonstrativo de fls. 04/05, informou a Recorrente que, após ser cientificada, em 18/09/2000, das decisões administrativas definitivas, proferidas no âmbito dos processos nºs 10935.000845/99-30 e 10935.002403/99-82, nos quais foram indeferidos os pedidos de ressarcimento/compensação da parcela do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, no valor de R\$ 192.728,07, no 2º decêndio do mês de setembro de 2000, procedeu o ajuste a crédito desse valor.

De fato, analisando as cópias do livro RAIFI colacionadas aos autos, especificamente no resumo de apuração do IPI do 2º decêndio do mês de setembro de 2000 (fl. 205), verifica-se que a Recorrente registrou a crédito a importância de R\$ 192.728,07, que tinha sido objeto dos referidos pedidos de ressarcimento.

Em seguida, já no mês seguinte após a ciência do indeferimento dos referidos pedidos de ressarcimento, precisamente no dia 16/10/2000, conforme Pedido de Ressarcimento de fl. 01, a Recorrente ingressou novamente o pedido de ressarcimento do referido valor.

Assim, *ad argumentandum tantum*, caso este Colegiado não acate o entendimento esposado nos tópicos precedentes, que ao menos seja dado provimento parcial ao presente Recurso, para manter o indeferimento do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ R\$ 192.728,07, sob pena de grave violação ao disposto nos arts. 42 e 43 do PAF.

Da conclusão.

Diante do exposto, com a devida vênia do i. Relator, NEGO PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Declaração de Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Início minhas considerações ressaltando que, quanto ao direito de aproveitamento do saldo credor do IPI na forma preconizada pela Lei nº 9.779/99, não tenho maiores considerações diante das já perfeitamente apresentadas pelos distintos colegas Conselheiros que apreciaram tal questão.

Com efeito, conforme ressaltado, a Lei nº 9.779/99 ampliou a forma de aproveitamento dos saldos credores do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, inclusive isentos ou tributados à alíquota zero, conforme redação de seu artigo 11, já reproduzido nos posicionamentos acima exarados, observadas as regras prescritas pela também retrocitada IN SRF nº 33/99.

Dessa forma, e em conformidade com as pertinentes considerações elaboradas pelo Conselheiro Solon Sehn:

(a) o direito de compensação ou de restituição em dinheiro do saldo credor acumulado do IPI aplica-se exclusivamente aos insumos adquiridos após 01/01/1999; e depende do esgotamento dos créditos acumulados até 31/12/1998;

(b) os créditos acumulados até 31/12/1998, por sua vez, somente podem ser utilizados para dedução do IPI incidente na saída de produtos acabados até essa data; ou fabricados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos antes de 31/12/1998, originadores dos créditos acumulados;

(c) quanto aos produtos fabricados após 01/01/1999 com insumos adquiridos antes de 31/12/1998, a IN SRF 33/99, na parte final do art. 5º, § 2º, estabeleceu uma regra de presunção, segundo a qual os *produtos que primeiro saírem devem ser considerados como tendo sido fabricados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento*; e,

(d) não sendo possível a fruição na forma do art. 5º, § 2º, da IN SRF nº 33/99, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2002 permite o esgotamento mediante estorno do crédito acumulado:

Artigo único. Será considerado esgotado, nas condições previstas no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, o saldo credor que remanescer do aproveitamento previsto no § 2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo.

No caso concreto, observa-se que a recorrente – que, efetivamente, apresentava créditos do IPI escriturados em 31/12/1998 (no montante de R\$ 440.166,91) –, embora também tenha acumulado créditos do imposto depois de 01/01/1999, **não estornou os valores inerentes aos períodos anteriores à vigência da Lei nº 9.779/99**, como, repetindo, lhe facultava o ADI SRF nº 15/2002. Tal fato trouxe como consequência para a empresa o direito de gozo ao ressarcimento do saldo credor do imposto tão-somente quando esgotado o saldo escriturado em 31/12/1998, o que, nos termos da planilha abaixo colacionada (e como já observado pelo Conselheiro-Relator), ocorreu no segundo decêndio de fevereiro de 2000.

Saldo credor IPI em 31/12/1998 =		440.166,91		
Período		IPI Débitos	IPI Estornos	Saldo credor do IPI em 31/12/1998 deduzido dos débitos do imposto
Jan/99	1º Dec	122,88		440.044,03
	2º Dec	361,32		439.682,71
	3º Dec	192,99		439.489,72
Fev/99	1º Dec	1.196,11		438.293,61
	2º Dec	957,94		437.335,67
	3º Dec	348,96		436.986,71
mar/99	1º Dec	334,95		436.651,76
	2º Dec	2.154,29		434.497,47
	3º Dec	848,61		433.648,86
abr/99	1º Dec	450,70		433.198,16
	2º Dec	122,00		433.076,16
	3º Dec	261,54		432.814,62
mai/99	1º Dec	835,64		431.978,98
	2º Dec	307,28		431.671,70
	3º Dec	457,92		431.213,78
Jun/99	1º Dec	9.603,19		421.610,59
	2º Dec	82,07		421.528,52
	3º Dec	571,47		420.957,05
Jul/99	1º Dec	92,37		420.864,68
	2º Dec	581,36		420.283,32
	3º Dec	1.189,96		419.093,36
	1º Dec	2.778,56		416.314,80

ago/99	2º Dec	3.145,08	133,48	413.303,20
	3º Dec	5.983,74		407.319,46
set/99	1º Dec	6.373,38		400.946,08
	2º Dec	734,18		400.211,90
	3º Dec	8.086,60		392.125,30
out/99	1º Dec	7.105,13		385.020,17
	2º Dec	8.755,85		376.264,32
	3º Dec	13.662,52		362.601,80
nov/99	1º Dec	24.867,40		337.734,40
	2º Dec	16.231,79		321.502,61
	3º Dec	8.377,68		313.124,93
dez/99	1º Dec	54.523,61		258.601,32
	2º Dec	28.673,38		229.927,94
	3º Dec	40.896,23		189.031,71
Jan/00	1º Dec	69.110,22		119.921,49
	2º Dec	28.068,91		91.852,58
	3º Dec	58.118,77		33.733,81
Fev/00	1º Dec	14.655,21		19.078,60
	2º Dec	26.673,81	2.535,70	-5.059,51

Assim, como o pedido de ressarcimento do IPI (nos termos da Lei nº 9.779/99) corresponde a períodos posteriores (a partir do 2º decêndio de março/2000), conclui-se que, desde então, a empresa já cumprira com os requisitos legais inerentes à prévia utilização dos créditos escriturados em 31/12/1998, necessários para o gozo do direito ao ressarcimento pleiteado.

No mais, também concordo com as observações feitas pelo Conselheiro-Relator na parte em que demonstra o equívoco cometido pela Fiscalização ao inverter a ordem de dedução dos créditos prevista no artigo 5º, § 2º, na IN SRF nº 33/99. Na mesma toada, entendo como inadequada a metodologia empregada pela Fiscalização quando compara estoque de mercadorias com faturamento, até porque a IN SRF nº 33/99 trouxe uma presunção legal específica destinada a apurar o esgotamento do saldo credor do imposto existente em 31/12/1998, contida na parte final do § 2º de seu artigo 5º, segundo o qual “*os produtos que primeiro saírem devem ser considerados como sendo industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento*”. Não custa repetir o inteiro teor do retrocitado dispositivo:

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

[...]

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

(grifei)

Ainda sobre a metodologia empregada pela Fiscalização – segundo a qual, como ressaltado, não teriam sido exauridos completamente os créditos do imposto existentes em 31/12/1998 –, reproduzo, abaixo, trecho do *Termo de Informação Fiscal* de fls. 232/233:

Analisando a evolução do saldo credor a partir de, 31 de dezembro de 1998, até a data de, 30 de setembro de 2000, constatamos que em 31/12/98, seu saldo credor era de R\$ 440.166,91 (Quatrocentos e quarenta mil, cento e sessenta e seis reais e noventa e um centavos), e em 30/09/00 seu saldo credor ainda permanecia em R\$ 379.028,62 (Trezentos e setenta e nove mil, vinte e oito reais e sessenta e dois centavos), portanto o saldo credor em, 30 de setembro de 2000, é proveniente daquele que existia em 31/12/98.

Como se pode observar os débitos apresentados em seu livro de apuração do IPI, no início do ano de 1999, são valores baixos (ver planilha fls. 223 e 224), em função de que seus produtos na maioria eram tributados à alíquota zero, somente a partir de agosto de 1999, é que passaram a ter aumentos de alíquotas gradativamente conforme Decreto n.º 3.102/99.

As saídas dos estoques existentes em 31/12/98, não geraram débitos suficientes para amortizar o saldo credor daquela data.

Seus estoques em 31 de dezembro de 1998, totalizavam R\$ 2.975.392,17 (Dois milhões, três mil, novecentos e setenta e cinco mil, trezentos e noventa e dois reais e dezessete centavos) (sic) (Fls. 227 à 229), e seus faturamentos nos 07 (sete) primeiros meses do ano de 1999, totalizaram R\$ 6.502.166,63 (Seis milhões, quinhentos e dois mil, cento e sessenta e seis reais e sessenta e três centavos), gerando um débito de IPI no valor de R\$ 21.073,55 (Vinte e um mil, setenta e três reais e cinqüenta e cinco centavos) (ver planilha às (Fls. 225), insuficientes para amortizar todo o saldo credor apresentado em 31/12/1998. Portanto os débitos que poderiam ser utilizados para amortizar o saldo credor apresentado em 31 de dezembro de 1998, seriam somente aqueles referentes as saídas até o limite dos estoques existentes em 31 de dezembro de 1998, considerando que as primeiras saídas de 1999, foram referentes aos estoques anteriores.

Não vejo qualquer possibilidade de ressarcimento, antes de zerar todo aquele saldo que existia em 31/12/98.

(grifos nossos)

Com a devida vênia, o trecho acima transcrito – além de demonstrar a inapropriada comparação entre as grandezas *faturamento* e *saldo credor do IPI* – revela, ao menos, mais dois equívocos cometidos pela Fiscalização quando da análise do pleito.

Primeiro – reportando-me ao último trecho grifado –, e considerando que o **pleito corresponde ao 2º decêndio de março/2000 (parcial) até o 3º decêndio de setembro/2000**, a autoridade administrativa não poderia ter estancado sua análise (quanto ao exaurimento do saldo credor do imposto existente em 31/12/1998) apenas nos sete primeiros meses do ano de 1999. De fato, no referido período, o débito do IPI não foi suficiente para amortizar todo o saldo escriturado em 31/12/1998; no entanto, como já demonstramos (ver tabela supra), e considerando a presunção legal objeto da IN SRF nº 33/99 (artigo 5º, § 2º), **todo o crédito existente em 31/12/1998 foi exaurido no segundo decêndio de fevereiro de 2000, antes, portanto, do período correspondente ao pleito de ressarcimento, que, como já dito, se iniciou no 2º decêndio de março/2000.**

Reitero, aqui, meu posicionamento no sentido de que a apuração da utilização do saldo credor do IPI existente em 31/12/1998 deve ser feita considerando a presunção legal contida na IN 33/99, ou seja, mediante amortização do crédito com o débito do mesmo imposto, grandezas de mesma “unidade de medida”. Ao admitir tal presunção, referida instrução normativa, de forma salutar, tornou mais prática a adequação da realidade fática ao direito intertemporal aplicável ao caso concreto, praticidade esta reiterada no reportado ADI SRF nº 15/2002, o qual, como já dito, permitia o imediato gozo ao direito de ressarcimento do saldo credor do IPI apurado a partir de 1999, desde que estornado o saldo existente em 31/12/1999.

Continuando o exame das considerações traçadas pela Fiscalização, releva destacar, em segundo lugar, que é equivocada a afirmação fiscal segundo a qual o saldo credor existente em 30/09/2000 (de R\$ 379.028,62) seria “[...] proveniente daquele que existia em 31/12/98” (ver primeiro trecho grifado do *Termo de Informação Fiscal* acima reproduzido).

Com efeito, de acordo com a apuração objeto da planilha adiante colacionada, **onde estão computados apenas os créditos do imposto de competência do segundo decêndio de março/2000 e períodos posteriores**, observa-se que o crédito do IPI no interregno pleiteado – concluído em 30/09/2000 –, se não considerada a glosa fiscal estornada no terceiro decêndio de abril/2000 (de R\$ 6.252,85), equivaleria, de fato, ao montante de R\$ 379.028,62. Evidente, pois, que **todo o crédito pleiteado é proveniente de aquisições realizadas a partir de 1999, e, mais especificamente, a partir do segundo decêndio de março de 2000.**

Neste comenos, e diante dos cálculos apresentados na planilha abaixo, constata-se que **o saldo credor do IPI passível de ressarcimento nos termos da Lei nº 9.779/99, correspondente ao 2º decêndio de março/2000 (parcial) até o 3º decêndio de setembro/2000 (período correspondente ao pedido), é de R\$ 372.775,77, portanto, um pouco inferior ao montante pleiteado, que, conforme fls. 01, equivale a R\$ 379.028,62.**

Análise quantitativa do crédito pleiteado (a partir do segundo decêndio de março/2000)						
Período		IPI Débitos	IPI Estornos	Créditos IPI	Saldo credor IPI passível de ressarcimento (mês)	Saldo credor IPI passível de ressarcimento (acumulado)
mar/00	2º Dec	35.436,41		25.743,88		25.743,88
	3º Dec	19.637,39		26.199,37	51.943,25	51.943,25
abr/00	1º Dec	850,40		10.018,95		61.962,20
	2º Dec	10.797,96		14.188,67		76.150,87
	3º Dec	14.426,07	6.252,85	12.695,70	36.903,32	88.846,57
mai/00	1º Dec	727,30		7.784,04		96.630,61
	2º Dec	1.880,16		8.686,18		105.316,79
	3º Dec	8.646,31		17.472,84	33.943,06	122.789,63
jun/00	1º Dec	26.482,35		5.943,01		128.732,64
	2º Dec	4.913,26		11.959,50		140.692,14
	3º Dec	8.231,87		17.883,48	35.785,99	158.575,62
jul/00	1º Dec	21.387,26		6.904,58		165.480,20
	2º Dec	33.278,80		9.529,74		175.009,94
	3º Dec	77.540,77		55.866,98	72.301,30	230.876,92

ago/00	1º Dec	27.912,30		48.914,03		279.790,95
	2º Dec	12.058,22		11.363,67		291.154,62
	3º Dec	66.578,05		29.041,15	89.318,85	320.195,77
set/00	1º Dec	615,33		10.823,11		331.018,88
	2º Dec	46.750,55	192.728,07	24.142,02		355.160,90
	3º Dec	17.350,45		17.614,87	52.580,00	372.775,77
(A) Total do crédito apurado =						372.775,77
(B) Valor pleiteado pela interessada =						379.028,62
(B) - (A) =						6.252,85

Como já adiantado linhas acima, a diferença entre o valor requerido e o apurado, de R\$ 6.252,85, diz respeito a glosa fiscal estornada no terceiro decêndio de abril/2000. Nesse período, a interessada informara como valor correspondente ao decêndio R\$ 18.948,55 (v. fls. 04); no entanto, conforme fls. 161, o crédito correto equivale a R\$ 12.695,70, valor este utilizado na planilha da Fiscalização e não contestado pela reclamante.

Por fim, vale ressaltar que no segundo decêndio de setembro/2000 foram escriturados dois estornos de débitos no valor total de R\$ 192.728,07, correspondentes a dois processos de ressarcimento **do primeiro e do terceiro trimestres de 1999**, indeferidos pela autoridade fazendária. Os estornos em tela, como dito, só lançados no segundo decêndio de setembro/2000 (conf. fls. 205), se destinaram a anular os débitos do imposto escriturados no 2º decêndio de abril/99 (R\$ 113.470,68 – ver fls. 50) e no 3º decêndio de outubro/99 (R\$ 79.257,39 – ver fls. 107).

Nos nossos cálculos, **não consideramos esse valor para fins de dedução do saldo credor passível de ressarcimento**, uma vez que o estorno – registrado no segundo decêndio de setembro de 2000 – objetivou apenas corrigir o saldo credor do imposto mantido na escrituração da empresa, não influenciando, pois, sobre o direito correspondente ao pedido (2º decêndio de março/2000 até o 3º decêndio de setembro/2000), onde, de acordo com os cálculos acima demonstrados, restou evidente a existência de créditos passíveis de ressarcimento no montante de R\$ 372.775,77.

Diante de todo o exposto, **voto para dar provimento parcial ao recurso interposto pela reclamante**, reconhecendo o direito creditório correspondente ao saldo credor do IPI de competência do 2º decêndio de março/2000 até o 3º decêndio de setembro/2000, no montante de **R\$ 372.775,77 (trezentos e setenta e dois mil, setecentos e setenta e cinco reais e setenta e sete centavos)**.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios

Declaração de Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda

A Delegacia da Receita Federal em Cascavel indeferiu o pedido de ressarcimento do IPI relativo aos 2º e 3º trimestres de 2000, no valor de R\$ 379.028,62, porque

a contribuinte não teria esgotado o saldo credor de IPI existente em 31/12/1998 no Livro Registro de Apuração do IPI, em conformidade com os artigos 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/99:

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

Portanto, o esgotamento dos créditos existentes em 31/12/1998 deve ser realizado de acordo com o disposto no parágrafo 2º, do art. 5º da IN SRF nº 33/99, transcrito acima, qual seja, o seu aproveitamento na compensação de débitos decorrentes da saída de produtos acabados existentes em 31/12/1998 e de produtos fabricados em 1999 com insumos que geraram créditos em 1998. Outra alternativa para se considerar esgotado o saldo credor existente em 31/12/1998 é o estorno deste saldo conforme o artigo único do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 25 de setembro de 2002, *in verbis*:

Artigo único. Será considerado esgotado, nas condições previstas no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, o saldo credor que remanescer do aproveitamento previsto no § 2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo.

A Lei nº 9.779/1999 veio assegurar, além do direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, a possibilidade de utilização do saldo credor acumulado para fins de compensação com outros tributos federais ou de ressarcimento em dinheiro:

Art.11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Também tratando da matéria, o Enunciado nº 16 da Súmula CARF dispõe que “o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.”

Dessa forma, o deferimento do pedido de ressarcimento efetuado pela contribuinte dependeria do esgotamento do saldo credor de 31/12/1998.

A Fiscalização informa à fl. 233 que, no período de janeiro a julho de 1999, o faturamento da empresa foi de R\$ 6.502.166,63, sendo que em 31/12/1998 os estoques totalizavam R\$ 2.975.392,17, o que tornaria evidente de que todos os produtos em estoque em 31/12/1998 já haviam saído do estabelecimento. Entretanto, essas saídas geraram um débito de apenas R\$ 21.073,55, enquanto que o saldo credor da escrita em 31/12/1998 era de R\$ 440.166,91.

Nesse ponto, tenho que o Demonstrativo apresentado pela Autoridade Fiscal (fl. 225) baseado no valor do faturamento ocorrido nos meses de janeiro a julho de 1999 não é a forma mais indicada para comprovar a saída dos estoques dos produtos acabados e dos insumos existentes em 31/12/1998.

Por conseguinte, tenho que, ao contrário do quanto afirmado pela Fiscalização e pela decisão recorrida, não se pode ter certeza – pela documentação juntada aos autos – que o esgotamento dos estoques dos produtos acabados e dos insumos existentes em 31/12/1998 teria ocorrido em 31/07/1999.

No entanto, é relevante a informação acrescentada pela Fiscalização de que os débitos apresentados em seu livro de apuração do IPI, no início do ano de 1999, são valores baixos (ver planilha fls. 223 e 224), em função de que seus produtos na maioria eram tributados à alíquota zero, somente a partir de agosto de 1999, é que passaram a ter aumentos de alíquotas gradativamente conforme Decreto n.º 3.102/99.

Já com base nesses dados, é forçoso concluir que os **estoques dos produtos acabados e dos insumos existentes em 31/12/1998 esgotaram-se** – se não em 31/07/1999 – **certamente em data anterior à absorção de todo o saldo credor do IPI existente em 31/12/1998** quantificado em R\$ 440.166,91.

Com efeito, a geração de um débito de apenas R\$ 21.073,55 diante de um faturamento de R\$ 6.502.166,63 (período de janeiro a julho de 1999) dão-nos uma convicção que houve sim, e **muito**, a saída de **produtos acabados e de insumos existentes em 31/12/1998** com tributação à alíquota zero, o que, de per si, sem qualquer fixação de data certa, conduz ao fato de que certamente algum saldo credor – e não pouco – remanesceria do

aproveitamento imposto pelo artigo 5º, §2º da IN SRF nº 33/99 apto a ser estornado consoante o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2002.

Portanto, as saídas dos estoques existentes em 31/12/98 não geraram débitos suficientes para amortizar o saldo credor daquela data.

Além disso, a contribuinte não escriturou os referidos créditos à margem da escrita fiscal, como determinado pelo parágrafo 1º do mesmo artigo, e nem tampouco, realizou qualquer estorno, como previsto pelo ADI SRF nº 15/2002, mantendo o crédito em sua escrita e utilizando-o indevidamente no abatimento de débitos de produtos que não estavam em estoque em 31/12/1998.

Com efeito, como bem destacado pelo i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, *compulsando as peças impugnatória (fls. 282/284) e recursal (fls. 324/327), encartadas nos presentes autos, verifica-se que a Recorrente, coerentemente com o seu argumento de que seria ilegal o critério de aproveitamento do saldo credor do IPI, existente em 31/12/1998, instituído no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, elaborou outro Demonstrativo (fls. 284 e 327), em que a compensação do referido saldo credor com os débitos do IPI, apurados a partir de 1º decêndio de janeiro de 1999, foi feita sem qualquer restrição quanto a origem dos débitos, ou seja, independentemente deles serem provenientes da venda dos produtos fabricados com insumos adquiridos antes ou depois de 1º de janeiro de 1999.*

Segue anotando que *ratifica o asseverado, o fato de a Interessada ter deixado expressamente registrado no presente Recurso que, diante da ilegalidade da restrição imposta pelo art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, ela havia realizado a compensação do citado saldo credor, com observância apenas do disposto no art. 4º, combinado com o § 2º do art. 2º, da referida Instrução Normativa⁴, que trata da forma de aproveitamento, exclusivamente, dos créditos vinculados aos insumos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1999, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.*

Ora, não tendo realizado o devido estorno do saldo credor remanescente relativo à 31/12/1998 no momento adequado, mas, ao contrário, mantendo o crédito em sua

⁴ "Art. 2º- Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do artigo 347 do RIPI:

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1º - O aproveitamento dos créditos a que faz menção o "caput" dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2º - No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.

(...)

Art. 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999".

escrita e utilizando-o indevidamente no abatimento de débitos de produtos que não estavam em estoque em 31/12/1998, o interessado, em consequência, acabou por não se utilizar de créditos oriundos do exercício de 1999 para o abatimento de tais débitos, o que, em cascata, acabou se constituindo em valores objeto do presente pedido de ressarcimento, ou seja, em cascata, o que aqui está se pedindo em ressarcimento são valores que, ao contrário, deveriam é ter sido estornados pela empresa recorrente.

Veja-se ainda que era obrigação do contribuinte anotar os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, à margem da escrita fiscal do IPI – o que não foi feito. De certo ainda que o controle e a demonstração da data certa em que os estoques dos produtos acabados e dos insumos existentes em 31/12/1998 se esgotaram e o respectivo estorno do saldo remanescente de crédito do IPI caberia ao contribuinte – e não à fiscalização - como condição/requisito para a fruição da presente renúncia fiscal que, como tal, deve ter restrita sua interpretação.

Por fim, cabe ainda esclarecer que a questão relativa à inversão, pela fiscalização, na planilha de fl. 223, da ordem de dedução prevista no art. 5º, §3º, na IN SRF nº 33/1999, deduzindo de imediato os créditos das entradas de 01/01/1999, deixando os créditos acumulados em 31/12/1998 para dedução apenas ao final, não trazem qualquer implicação ao raciocínio até então exposto uma vez que tal planilha não foi aqui levada em consideração e o equívoco apontado não infirma as conclusões a que chegamos.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 30 de agosto de 2011

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda