



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000227/2008-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.466 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de março de 2024
Recorrente ADAMA BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ESTOQUES FINAIS. EXCLUSÃO.

Os valores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido do último período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP):

Trata-se de PER/DCOMP apresentado pela interessada através do qual requer, para o **1º trimestre de 2004**, o **ressarcimento de crédito de IPI**, no valor de **R\$ 636,407,21**, sendo **R\$ 397.771,11** referente ao saldo credor da escrita fiscal de que trata o **art. 11 da Lei nº 9.779/99**, e **R\$ 238.636,10** de crédito presumido de IPI, previsto nas **Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/2001**, bem como requer a compensação de débitos de sua responsabilidade, com o crédito a ser ressarcido.

Conforme o **Despacho Decisório de fl. 151 e Parecer SAORT de fls. 148/150**, e com base na **informação fiscal de fls. 131/141**, o **pedido foi parcialmente deferido**, no valor de **R\$ 469.443,85**, sendo que foi reconhecido integralmente o saldo credor da escrita de R\$ 397.771,11 e parcialmente o crédito presumido de R\$ 71.672,74, e as **compensações foram homologadas até o limite do crédito deferido**, restando um débito a ser cobrado, no valor originário de R\$ 166.963,36.

Segundo consta, a redução do valor do crédito presumido ocorreu em virtude das seguintes **retificações no cálculo**:

- no DCP do 1º trimestre/2004, não foi transcrito pelo contribuinte a inclusão do **estoque de produtos em elaboração e acabados e não vendidos** (saldo em 29/02/2004), no valor de **R\$ 20.948.822,68**;

- na **LINHA 13** — acréscimo no mês do valor excluído no mês anterior foi transcrito **R\$ 16.671.020,41** quando o **correto é R\$ 26.953.680,56**, conforme **balancetes de fls. 101**; tais lançamentos estão previstos nos **artigos 11 e 12 da IN SRF 420/2004**;

- **janeiro/2004, foi o último mês de competência do crédito presumido de IPI**, de que trata a **Lei 9.363/1996, pois a partir desta data, foi instituído o sistema de PIS/COFINS, não cumulativos**, ficando extinto a modalidade de crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/COFINS no custo de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem aplicados no fabrico de produtos exportado para o exterior.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a **manifestação de fls 157/166**, alegando, em síntese, que:

- a autoridade fiscal apontou que a Recorrente não teria incluído os valores de produtos em elaboração e acabados e não vendidos (saldo em 29.02.04), no valor de R\$ 20.948.822,68; **entretanto, sob os valores de R\$ 16.734.413,90 e R\$ 4.214.409,04, deve ser aplicado índice relativo à proporção de matéria-prima nacional, que, no caso em tela, é 0,4286065060**;

- percebe-se que a não homologação, no tocante ao aspecto acima exposto, se deu por força da desconsideração, pelo r. Agente Fiscal, de que **o cálculo do crédito pressupõe uma equação entre o volume da matéria-prima nacional e importada utilizada nos produtos exportados**;

- adicionalmente, o cálculo observado pela Receita Federal simplesmente desconsiderou os valores referentes a matéria-prima e embalagens;

- nos termos da IN SRF n.º 419/04, em seu art. 7º, **a exclusão do estoque final deve ser realizada apenas na apuração relativa ao mês de dezembro**;

- dessa forma, **demonstra-se em desacordo com a legislação de regência do tema a posição da Receita Federal que pretende incluir o valor de R\$ 20.948.822,68 na conta de estoque de produtos em elaboração e acabados e não vendidos**;

- no Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido do IPI (DCP) do 1º trimestre de 2004, ficha 07B, a Recorrente lançou na "linha 13" o valor de R\$ 16.671.020,41, entretanto, a autoridade fiscal apontou que o valor a ser lançado seria de R\$ 26.593.680,56; por ser devida a exclusão da base de cálculo dos montantes referentes à matéria-prima somente no último trimestre do ano, o único valor a ser apontado na conta de acréscimo no mês de valor excluído no ano anterior é o referente ao estoque inicial, i.e., R\$ 16.671.020,41;

- requer a realização de prova pericial para demonstrar o seu direito creditório.

Por fim, requereu o provimento integral da manifestação de inconformidade para o efeito de deferir integralmente o pedido.

Em 27/11/2014, a 12ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto proferiu a **Resolução n.º 14-003225 (fls. 236/238)**, na qual remeteu o processo para diligência fiscal, com o objetivo de revisar os valores apontados nas LINHAS 12 e 13 do DCP, contemplando os valores dos insumos nacionais.

A fiscalização elaborou a **informação fiscal de fls. 259/261**, revisando o valor do crédito presumido do trimestre, apresentando **novo demonstrativo (fls. 257/258)**, com as seguintes justificativas:

- verifica-se que foi considerado pela RFB, **no campo 12, no mês de dezembro de 2003, relativo ao cálculo do crédito presumido do 4º trimestre/2003 (processo n.º 16366.000266/2008-67), o mesmo valor de R\$ 26.953.680,56 utilizado posteriormente, em janeiro de 2004, como “Acréscimo no mês do valor excluído no ano anterior”**; juntou-se cópia da informação fiscal (fls. 241/251) e do Parecer SAORT (fls. 252/253) relativos ao 4º trimestre/2003 (processo n.º 16366.000266/2008-67);

- os valores informados como **insumos adquiridos nos mercados interno e externo, utilizados no mês de janeiro/2004, seriam de respectivamente R\$ 8.628.260,27 e R\$ 16.322.652,43**, conforme Manifestação e Demonstrativo de fl. 201; a relação de insumos Mercado interno/Total de Insumos, apontada na Manifestação como de 42,86 %, seria de fato de 34,58 %; no entanto, utilizando-se os valores do Balancete de fl 101 e consideradas as Compras relacionadas em fl. 201, obtém-se:

“Total insumos consumidos : R\$ 24.701.307,13

% Mercado Interno : $8.712.864,13 / 24.701.307,13 = 35,27\%$

$35,27\% \times 20.948.822,68$ (estoque janeiro conf. balancete fl 101) = R\$ 7.388.649,76”

- a empresa passou a apurar a COFINS não cumulativa em fevereiro de 2004, o que a enquadra no art 34 da IN SRF 419/2014;

Em razão do novo cálculo, o valor apurado para o crédito presumido do 1º trimestre de 2004 foi de R\$ 145.465,09.

Regularmente cientificada, a interessada manifestou-se às fls. 267/268, da seguinte forma:

“1. A contribuinte foi intimada acerca da Informação Fiscal SAORT n.º 140/2019, que, na forma em que determinado por este r. Delegacia Regional de Julgamento, apresentou novo cálculo do crédito presumido, apurado no montante de R\$ 145.465,09, considerando os insumos adquiridos no mercado interno, conforme segue abaixo:

Insumos nacionais

- Estoque inicial: R\$ 5.993.600,73

- Compras : R\$ 10.450.169,04

- **Estoque Final : 7.670.905,64 (5.265.443,65 + 2.405.461,99)**

- Insumos nacionais consumidos : R\$ 8.712.864,13

Insumos Importados

- Estoque inicial: R\$ 21.615.994,44

Compras : R\$ 17.265.868,95

- Estoque Final : 22.893.420,39

- Insumos importados consumidos : R\$ 15.988.443,00

Total insumos consumidos : R\$ 24.701.307,13

% Mercado Interno : $8.712.864,13 / 24.701.307,13 = 35,27\%$

$35,27\% \times 20.948.822,68$ (estoque janeiro conf. balancete fl. 101) = R\$ 7.388.649,76

2. Assim, verifica-se que foram parcialmente acolhidos os argumentos apresentados pela Requerente em sua manifestação de inconformidade.

3. Contudo, constata-se que remanesceu, ainda, em cobrança um saldo no valor de R\$ 93.171,00, que é igualmente indevido, na forma da legislação aplicável ao caso, consoante na manifestação de inconformidade.

Desta forma, reitera a Requerente os demais fundamentos da manifestação de inconformidade apresentada para que seja realizada a correta análise da legislação concernente a crédito presumido de IPI para o efeito de deferir integralmente o pedido de ressarcimento PER n.º. 18922.45259.130404.1.3.01-9272, objeto da PER/DCOMP de mesmo número.”

[grifo nosso]

Ao proferir decisão acerca da manifestação de inconformidade (acórdão n.º **14-105.188**, às fls. 270/276), a **2ª Turma da DRJ/RPO**, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte, reconhecendo um direito creditório adicional de R\$ 73.792,35, totalizando um direito creditório de R\$ 543.236,20, conforme demonstrado abaixo:

	SALDO CREDOR	CRÉDITO PRESUMIDO	TOTAL
Valor Requerido	RS 397.771,11	RS 238.636,10	RS 636.407,21
Valor Deferido - Despacho Decisório	RS 397.771,11	RS 71.672,74	RS 469.443,85
Valor Deferido - DRJ	RS 397.771,11	RS 145.465,09	RS 543.236,20

O acórdão do colegiado a que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que se caracterize como dispensável.

ESTOQUES FINAIS. EXCLUSÃO.

Os valores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido do último período de apuração.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Abaixo transcrevemos trecho da decisão de piso que resume bem a controvérsia ainda persistente após a realização da diligência solicitada pelo colegiado a quo:

Comparando-se o cálculo do crédito presumido do trimestre efetuado pela auditoria mediante a diligência fiscal (fls. 257/258) com a apuração originariamente realizada pela interessada (fls. 94/99), chega-se às seguintes constatações:

1. A autoridade fiscal acatou para a Linha 13 - Acréscimo no mês do valor excluído no ano anterior, o mesmo **valor de R\$ 16.671.020,41 utilizado pela interessada**, não havendo mais qualquer divergência quanto a este quesito.

2. A única divergência existente entre o cálculo da fiscalização e o da requerente é o valor adotado na Linha 12 - Exclusão no mês do valor utilizado em produtos em elaboração e acabados não vendidos. A fiscalização adotou o valor de **R\$ 7.388.649,76**, enquanto a contribuinte considerou o valor de **R\$ 0,00**.

Conclui-se, portanto, que a única questão a ser analisada neste Voto é o valor da Linha 12.

Cientificado dessa decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 283/291), no qual voltou a defender que, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa SRF n.º 315, de 3 de abril de 2003, a exclusão dos estoques finais de produtos em elaboração e acabados não vendidos (linha 12 da Ficha 07B do Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido do IPI - DCP) deve ocorrer somente na apuração relativa ao mês de dezembro.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF n.º 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões recursais.

3. Do período de apuração para a exclusão dos estoques finais de produtos em elaboração e acabados não vendidos

Conforme indicado no relatório acima, a Recorrente pleiteou ressarcimento de IPI, referente ao **1º trimestre de 2004**, no valor total de **R\$ 636,407,21**, dos quais, **R\$ 397.771,11** dizem respeito ao saldo credor da escrita fiscal, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, e **R\$ 238.636,10** correspondem a crédito presumido de IPI, previsto nas Leis nº 9.363/1996 e nº 10.276/2001.

Em auditoria manual de créditos, a unidade de origem da RFB reconheceu integralmente o crédito de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, porém, deferiu apenas parte do crédito presumido pleiteado (**R\$ 71.672,74**). Ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada contra essa decisão, a câmara baixa converteu o julgamento em diligência, ocasião em que a unidade de origem refez a apuração e conclui que o valor total do crédito presumido é de **R\$ 145.465,09** (Demonstrativo às fls. 257/258).

De posse do resultado da diligência, o colegiado a quo julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente, reconhecendo o direito creditório adicional no valor de **R\$ 73.792,35**, em acréscimo aos R\$ 469.443,85 inicialmente reconhecidos na análise do PER/DCOMP no 18922.45259.130404.1.3.01-6272. Julgou, no entanto, não assistir razão à tese da manifestante de que a exclusão dos estoques finais de produtos em elaboração e acabados não vendidos deve ocorrer somente na apuração relativa ao mês de dezembro.

Em recurso, o contribuinte volta a apresentar o mesmo argumento. Vejamos:

1. À época dos fatos aqui tratados (1º trimestre de 2004) a normativa da Receita Federal do Brasil que dispunha sobre o cálculo, a utilização e a apresentação de informações do crédito presumido do IPI tratava-se da **Instrução Normativa SRF nº 315, de 3 de abril de 2003**.

2. A referida Instrução Normativa dispunha em seu art. 11, in verbis:

Art. 11. No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, conforme o caso, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora deverá excluir da base cálculo do crédito presumido o valor dos insumos correspondentes a MP, PI, ME, bem assim da energia elétrica, dos combustíveis e da prestação de serviços na industrialização por encomenda, utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos.

§ 1º No caso de impossibilidade de determinação direta dos valores de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços na industrialização por encomenda, utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos, deverá ser aplicado ao somatório destes custos o valor resultante da relação entre tais custos e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento.

§ 2º A pessoa jurídica que não tiver efetuado a exclusão de que trata o caput, deverá fazê-lo na apuração do crédito relativa ao mês de dezembro.

(...)

3. Frise-se, “a pessoa jurídica que não tiver efetuado a exclusão de que trata o caput, deverá fazê-lo na apuração do crédito presumido relativa ao mês de dezembro”.

4. Portanto, **realizando a subsunção da norma administrativa ao caso concreto, fica claro que a exclusão do estoque final deve ser realizada apenas na apuração relativa ao mês de dezembro.**

Discordo da interpretação defendida pela Recorrente e entendo que a decisão recorrida seguiu o rumo correto ao enfrentar o referido argumento. Assim, utilizo sua *ratio decidendi*, como se minha fosse, para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

Em sua manifestação de inconformidade, à fl. 162, item 7, **a recorrente sustenta, erroneamente, que a exclusão dos estoques finais de produtos em elaboração e acabados não vendidos deve ocorrer somente na apuração relativa ao mês de dezembro.**

Assim estabelecia o **art. 11 da IN SRF 315/2003, vigente no 1º trimestre/2004:**

“Art. 11. No **último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, conforme o caso**, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora **deverá excluir da base cálculo do crédito presumido o valor dos insumos correspondentes a MP, PI, ME**, bem assim da energia elétrica, dos combustíveis e da prestação de serviços na industrialização por encomenda, **utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos.**

§ 1º No caso de impossibilidade de determinação direta dos valores de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços na industrialização por encomenda, utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos, deverá ser aplicado ao somatório destes custos o valor resultante da relação entre tais custos e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento.

§ 2º A pessoa jurídica que **não tiver efetuado** a exclusão de que trata o caput, deverá fazê-lo na apuração do crédito relativa ao mês de dezembro.

”(grifou-se)

Como se pode notar, a determinação é para a exclusão dos estoques no último trimestre em que houver efetuado exportação ou no último trimestre de cada ano. No caso em tela, como **a contribuinte passou a apurar a COFINS de forma não cumulativa a partir de fevereiro/2004, o último mês para o qual fez jus ao crédito presumido de IPI foi janeiro/2004, razão pela qual é obrigatória a exclusão dos estoques no 1º trimestre de 2004, por se tratar do último trimestre.**

Em relação ao valor a ser excluído, a contribuinte defende, à fl. 163, que o correto seria R\$ 7.760.693,66, entretanto, há um claro equívoco no percentual apurado à fl. 161, entre o total de insumos nacionais e o total de insumos, pois, como bem apontado pela fiscalização à fl. 260, a requerente adotou como denominador o valor dos insumos importados, quando o correto seria o valor total dos insumos (insumos nacionais + insumos importados).

Conforme se verifica à fl. 260, a fiscalização adotou os valores constantes do Balancete (fl. 101) e de Compras relacionadas à fl. 201, razão pela qual está correto o valor apurado pelo auditor de R\$ 7.388.649,76.

Acrescente-se que o valor apurado pela fiscalização (R\$ 7.388.649,76) é inferior ao defendido pela requerente (R\$ 7.760.693,66). Tratando-se de exclusão dos valores de insumos a serem considerados, o valor apurado pela fiscalização é mais benéfico à contribuinte.

De fato, analisando as disposições do § 2º do art. 11 da IN SRF 315/2003, ao qual se prende a Recorrente na defesa de sua tese, vê-se que a exclusão dos estoques finais de produtos em elaboração e acabados não vendidos no mês dezembro é uma hipótese subsidiária à tratada no caput do artigo. Ao interpretarmos de maneira conjunta as disposições do caput e dos parágrafos do art. 11, concluímos que a exclusão dos estoques deverá ser feita em dezembro se não tiver ocorrido no último trimestre em que o contribuinte houver efetuado exportação ou no último trimestre de cada ano.

No caso concreto, a unidade de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina/PR) apontou que a Recorrente passou a apurar a COFINS não cumulativa em fevereiro de 2004 (fls. 260/261). Então, como bem concluiu o colegiado a quo, o último mês para o qual a Recorrente fez jus ao crédito presumido de IPI foi janeiro/2004, sendo obrigatória, portanto, a exclusão dos estoques no 1º trimestre de 2004, por se tratar do último trimestre.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato