



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

**Processo n°** 10380.902421/2009-40  
**Recurso n°** 941.482 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-03.137 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de junho de 2012  
**Matéria** PER/DCOMP RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** COMPLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PESCA E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal. Referida norma secundária extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

BASE DE CALCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo não permite a aplicação de atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes de aproveitamento de crédito, por expressa vedação legal.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para admitir o Crédito Presumido de IPI sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas, vencido o Conselheiro Alexandre Kern; e pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto ao direito ao crédito presumido de IPI sobre o custo dos serviços de industrialização por encomenda, vencidos o relator e os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira e Juliano Eduardo Lirani. Designado para a redação do voto vencedor nesta parte o Conselheiro Hécio Lafetá Reis. Fez sustentação oral: Walter Hubmann, RG 5653078 SSP/BA.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern - Presidente.

[assinado digitalmente]

Jorge Victor Rodrigues - Relator.

[assinado digitalmente]

Hécio Lafetá Reis – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

## Relatório

Tomando por vista o princípio da economia processual e levando em conta o ótimo trabalho do I. Relator do processo na DRJ em Belém que relatou a causa de forma clara e sucinta, faço minha as palavras delineadas no relatório que transcrevo abaixo:

*Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI referente ao quarto trimestre de 2003, no valor de R\$ 189.869,18, feito através dos PER/DCOMP de finais 7021 (fls.02/27) e 3810 (fls.43/66). Referido crédito foi utilizado na compensação de débitos da empresa no primeiro documento e nos PER/DCOMP de finais 5067 (fls.28/38) e 9489(fl.39/42).*

*2. A DRF Fortaleza, através do Despacho Decisório de fl.67, reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 66.418,47, homologando parcialmente a compensação objeto do PER/DCOMP de final 7021 e considerando não homologadas as demais.*

*3. Segundo Informação Fiscal disponível no sítio da Receita Federal na internet (conforme orientação contida no Despacho Decisório), foram efetuadas glosas das aquisições de pessoas físicas e dos valores referentes a serviços de industrialização por encomenda e de transporte, por não se caracterizarem como insumos.*

*4. Cientificada em 30/09/2010 (AR fl. 71), a interessada apresentou, tempestivamente, em 22/10/2010, manifestação de inconformidade (fls.72/111) na qual, em síntese:*

a) Informa haver inicialmente efetuado o pedido e a primeira compensação através do PER/DCOMP nº 31667.67057.270204.1.3.01-6852, retificado posteriormente pelo de final 7021, “especificamente para alterar a resposta ao questionamento ‘Matriz Contribuinte do IPI no Trimestre Calendário do Crédito’, que na PerDcomp anterior havia sido respondido como ‘Não’, quando o correto é ‘Sim’.”;

b) Reclama que a fiscalização iniciou-se somente depois de decorridos mais de cinco anos da transmissão do primeiro documento, encerrando-se em setembro de 2010;

c) Afirma que o texto das Instruções Normativas SRF nº 23/97, de 1997 e 313, de 2003, onde constava a vedação para aproveitamento de créditos nas aquisições de pessoas físicas, “é totalmente contrário ao que determina a Lei nº 9.363/96. que instituiu o crédito presumido de IPI”, inexistindo na lei restrição alguma ao tipo de fornecedor dos insumos. Pelo contrário, o dispositivo seria claro ao prever o crédito sobre o total das aquisições;

d) Com referência às glosas sobre serviços de industrialização por encomenda, assevera:

“No caso específico da industrialização sob encomenda, a Manifestante encaminha a matéria-prima e recebe um produto industrializado, e o custo dessa industrialização é tributada pelo PIS e pela Cofins, pagos pela empresa beneficiadora.

Afinal, o beneficiamento da matéria-prima por terceiro não tem natureza de prestação de serviços, mas de industrialização por encomenda. Assim, tratando-se de industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso a matéria-prima, que integra o custo do produto industrializado e posteriormente exportado, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda deve integrar a base de cálculo do crédito presumido criado pela Lei nº 9.363/96.

e) Reclama a atualização pela taxa Selic dos créditos ressarcidos lembrando o período decorrido para a análise do pleito.

f) Ao final, requer a reforma da decisão, com a atualização do crédito pela taxa Selic e a homologação das compensações.”

Ao analisar o caso, decidiu a 3ª Turma da DRJ/BÉLEM pelo improcedência da Manifestação de Inconformidade, não reconhecimento do direito creditório e não homologação da compensação efetuada pela contribuinte. Eis a ementa do acórdão retro:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

**Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003**

**CRÉDITO PRESUMIDO. FORNECEDOR PESSOA FÍSICA.**

*O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como MP, PI ou ME, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.*

*SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. VEDAÇÃO.*

*Os atos que regulam o cálculo do crédito presumido do IPI são claros ao prescrever a utilização do referido crédito para compensar as contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), sem estender tal possibilidade a serviços de qualquer espécie.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

A contribuinte tomou ciência do acórdão retro em 30/01/2012, tendo apresentado Recurso Voluntário na data de 06/02/2012 no qual, em apertada síntese, repisa os mesmos argumentos da defesa inicial e aponta para existência de decisão proferida pelo STJ em sede de recursos repetitivos, o qual permite o creditamento quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas na atividade rural.

Requer o reconhecimento do crédito em sua integralidade e a correção monetária do referido crédito a contar da data do protocolo do processo.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Victor Rodrigues

O presente recuso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade razão pela qual dele tomo conhecimento.

A contribuinte acima identificada transmitiu pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao 4º trimestre de 2003, no valor de R\$ 189.869,18 . O crédito foi parcialmente reconhecido, tendo a autoridade fiscal glosado os valores decorrentes das aquisições de pessoas físicas, e os valores referentes a serviços de industrialização por encomenda e de transporte, por não serem considerados insumos.

Importante ressaltar, *ab initio*, que a Recorrente não contestou a glosa referente aos custos de serviços de transporte de produtos acabados para embarque de exportação, subindo para apreciação deste colegiado apenas as glosas referentes às aquisições de pessoas físicas e serviços de industrialização por encomenda.

Restou controvertida, ainda, a questão referente à correção monetária do crédito pleiteado, o qual foi negado pela DRJ com fundamento no §5º do art. 72 da IN 900/08.

### **Das Aquisições de Pessoas Físicas Não Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS**

Parte considerável das glosas efetuadas pela DRF em Fortaleza se refere aos bens adquiridos de pessoas físicas não contribuintes das contribuições para o Pis/Pasep e para a COFINS.

O argumento da instância de origem para a glosa foi no sentido de que inexistiria permissivo legal para tal concessão, uma vez que tais aquisições não sofreram a incidência das contribuições sociais, de forma que não haveria o que ser ressarcido.

Já a DRJ em Belém entendeu que a lei 9363/90 claramente dispõe que o crédito ressarcirá as contribuições incidentes nas aquisições de insumos. A IN 419/04, por sua vez, preceitua que o crédito presumido será calculado exclusivamente em relação as aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas ao PIS e COFINS.

Tenho firmado meu posicionamento em sentido contrário e entendo que a contribuinte faz sim jus às aquisições de camarão, *in natura*, junto às pessoas físicas não contribuintes do Pis/Pasep e da COFINS ante a ilegalidade da Instrução Normativa nº 23/97 que extrapolou os limites da Lei nº 9.363/96.

Neste ponto, alinho-me ao posicionamento pacificado pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, o que será oportunamente reproduzido neste voto.

Encontra-se em foco a legalidade da Instrução Normativa nº 23/97 que restringiu o direito ao crédito presumido do IPI, exclusivamente, às pessoas jurídicas efetivamente sujeitas à incidência da contribuição destinada ao PIS/PASEP e da COFINS.

O crédito presumido do IPI para ressarcimento do valor do Pis/Pasep e da COFINS foi instituído pela Lei nº 9.363/96 que assim dispôs:

***"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos. 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo .***

***Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."***

Observa-se, da leitura do respectivo excerto que a lei não fez qualquer distinção quanto a obrigatoriedade de recolhimento das contribuições por pessoa jurídica ou exclusão quanto as pessoas físicas por sua não sujeição a tais recolhimentos.

O artigo 6º, da Lei nº 9.363/96 determinou a expedição de instruções necessárias ao cumprimento do disposto na Lei, pelo Ministro de Estado da Fazenda, inclusive

quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Neste contexto, surgiu a Portaria nº 38/97 que dispôs sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizou, por intermédio do seu art. 12, a expedição de normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria pelo Secretário da Receita Federal, o que efetivamente aconteceu com o advento da Instrução Normativa nº 23/97, sucedida pela Instrução Normativa nº 419/2004, assim prevendo:

*"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.*

*§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:*

*I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;*

*II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.*

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, **exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**"*

Nota-se que o dispositivo em destaque restringiu a dedução do crédito presumido do IPI, em relação as pessoas jurídicas que exploram a atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/Pasep e à COFINS, excluindo a possibilidade de creditamento das aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou embalagem de pessoas físicas e cooperativas não contribuintes do tributo.

No direito tributário a validade dos atos normativos secundários, a exemplo das instruções normativas, pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam e ao excluir da possibilidade de creditamento as aquisições de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS/Pasep e pela COFINS a Instrução Normativa nº 23/97 extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, tornando-se ilegal.

A presente questão encontra-se pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que no julgamento do Recurso Representativo de Controvérsia nº 993.164/ MG, sob o crivo do art. 543-C do CPC, consolidou o entendimento acima reproduzido. A ementa transcrevo em seguida:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 08/08/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por JORGE VICTOR RODRIGUES

Impresso em 14/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO).*

*CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC.*

*INOCORRÊNCIA.*

*1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.*

*2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:*

*"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados , como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n os 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo .*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."*

*3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".*

*4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).*

*5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também*

revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero,

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008;

*REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).*

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição" ; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais" ; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º, sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade),

descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ)

autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. *Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.*

15. *Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.*

16. *Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido*

17. *Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Ainda que não tenha havido o trânsito em julgado da causa supracitada, de modo que não posso invocar a aplicação do art. 62-A do RICARF no presente caso, curvo-me e pactuo com os termos da decisão, para reconhecer o direito ao crédito da matéria-prima adquirida de pessoas físicas no período em apuração. Cito como precedentes deste Conselho os acórdãos nºs 340200541 do Processo 11030002417200416; 340200540 do Processo 11030002418200452; 380300708 do Processo 10925900664200604; 380300514 do Processo 139840003900015; Acórdão nº 380300707 do Processo 10925900663200651, 3301-00.859 do Processo 11080.005615/2002-76.

#### **Da Glosa Referentes aos Serviços Industrializados por Encomenda**

No tocante aos serviços industrializados por encomenda, argumenta a ora Recorrente que o objetivo do benefício foi o de incrementar as exportações brasileiras, expurgando a carga tributária contida nos insumos necessários à fabricação dos produtos exportados e para desonerar os insumos utilizados nessa industrialização, o legislador criou um crédito presumido para ressarcir o fabricante exportador os valores do PIS/COFINS que compunham o preço desses insumos.

A DRF em Fortaleza justifica a glosa no sentido de que serviços de industrialização por encomenda e serviços de transportes não se caracterizam como matéria prima, produto intermediário, ou material de embalagem, entendimento este compartilhado pela DRJ em Belém.

O tema específico referente ao cálculo do crédito presumido do IPI levando em consideração os valores referentes a insumos beneficiados por terceiros foi objeto de apreciação por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, as quais pacificaram orientação no sentido de que *"De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.", de modo que "inexiste óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI."*

No anexo à Exposição de Motivos, faz-se a síntese da situação a reclamar por providências governamentais, nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 08/08/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por JORGE VICTOR RODRIGUES

Impresso em 14/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*"As exportações de produtos manufaturados e semi-manufaturados estão sendo oneradas com as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, que incidem sobre os insumos utilizados na fabricação para a exportação, contrariando a prática internacional que recomenda a não-exportação de tributos".*

Mais adiante, apresentam-se soluções e providências contidas na medida proposta, cujo teor segue transcrito:

*"A Medida Provisória institui o crédito fiscal ao exportador final, correspondente à carga tributária do PIS/PASEP e da COFINS contida nos insumos adquiridos e utilizados na produção para a exportação"(grifei).*

Destarte, na presente hipótese, interpretando-se o disposto no aludido art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em matéria idêntica a que aqui se discute, também reconheceu o direito ao creditamento quanto a industrialização efetuada por terceiro, entendendo que a mesma visa aperfeiçoar para o uso a matéria-prima, que integra o custo do produto industrializado e que posteriormente é exportado:

*IPI RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.*

*Recurso especial negado. (Ac. CSRF/02-01.906, Rel. Dalton César Cordeiro de Miranda, Sessão de 12/4/2005).*

Cito, outrossim, os acórdãos nº Acórdão nº 40202769 do Processo 110650025029922, Acórdão nº 40202937 do Processo 13976000327200276, todos da CSRF; e os acórdãos de nº Acórdão nº 20400619 do Processo 110650025520014, Acórdão nº 20217971 do Processo 110800084989846, Acórdão nº 20312269 do Processo 110650013179975, Acórdão nº 20310554 do Processo 130480000909984 e Acórdão nº 340100916 do Processo 13054000055200214.

Desta feita, entendo que em havendo industrialização por encomenda, o contribuinte fará jus a estes valores, desde que integre o custo de aquisição do referido insumo e que o produto beneficiado seja novamente industrializado pelo exportador.

### **Da Correção Monetária**

Há que se registrar que, no caso das contribuições não cumulativas existe expressa vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores

decorrentes de aproveitamento de crédito, consoante os arts. 13 e 15 da Lei 10.833/03, que assim dispõem:

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

[...]

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*  
(grifei)

Da mesma forma, não entendo ser caso da aplicação do entendimento externado pelo STJ quando do julgamento do recurso representativo de controvérsia nº 993.164. Isto porque, o óbice do Fisco constante de ato estatal, administrativo ou normativo que impediu a utilização do crédito de IPI, naquela ocasião, obrigou o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais

Ante o exposto, voto para dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, reconhecendo o direito ao creditamento a insumo adquirido de pessoas físicas, reconhecer o crédito oriundo de serviço de industrialização por encomenda e não conceder a correção monetária do crédito reconhecido face a inexistência de permissivo legal.

[assinado digitalmente]

Jorge Victor Rodrigues - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Hércio Lafetá Reis – Redator designado

Diverge-se neste voto, relativamente ao voto do relator, apenas quanto à matéria referente à glosa do creditamento decorrente dos serviços de industrialização por encomenda.

Em seu voto, o relator faz referência ao acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 02-01.906, de 12/4/2005, em que se decidiu que “[a] industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96”. Cita, ainda, outros acórdãos do CARF em que se teria concluído no mesmo sentido.

Contudo, em 2 de fevereiro de 2010, a 3ª Turma da mesma Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão nº 9303-00.788, decidiu de modo inverso, cuja ementa segue transcrita abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 10/08/2012 p

or ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 08/08/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente

em 10/08/2012 por JORGE VICTOR RODRIGUES

Impresso em 14/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2001*

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.*

*Recurso Especial da Fazenda Nacional*

*BASE DE CALCULO INDUSTRIALIZAÇÃO POR  
ENCOMENDA. EXCLUSÃO.*

*O incentivo denominado "crédito presumido de IPI" somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda.*

(...)

De pronto, afirmo que me alinho ao entendimento supra, tendo em vista que a Lei nº 9.363/1996, que instituiu o crédito presumido de IPI, previu em seu art. 1º que tal crédito, destinado a ressarcir os contribuintes das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não é calculado nas hipóteses de contratação de serviços, incluídos aí, logicamente, os serviços de industrialização por encomenda.

A Lei nº 9.363/1996 é clara ao restringir o cálculo do benefício às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Eis a redação dos dispositivos legais:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (grifei)*

(...)

*Art.2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o **valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem** referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*(grifei)

Constata-se que o direito ao creditamento se restringe à hipótese prevista na lei, qual seja, aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados como insumos no processo produtivo da pessoa jurídica.

Ainda que o aplicador da lei possa se valer, na interpretação da norma jurídica, dos fins almejados pelo legislador quando da instituição do benefício – como, por exemplo, a pretendida desoneração das exportações –, ele não pode se afastar da limitação imposta pelo alcance dos termos lingüísticos utilizados na lei.

Os termos “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem” não comportam, em seu significado, operações do tipo “industrialização por encomenda”.

Tanto é assim que a Lei nº 10.276/2001, aplicável alternativamente à Lei nº 9.363/1996, por opção da pessoa jurídica, passou a prever a possibilidade de creditamento nos casos de “prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto” (art. 1º, § 1º, II), discriminando essa previsão daquela que já existia na Lei nº 9.363/1996 e que foi reproduzida na lei nova. Eis a dicção legal:

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

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

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

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

Constata-se, portanto, que a hipótese de aquisição de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), da forma prevista na Lei nº 9.363/1996, não comporta a prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda, pois, do contrário, tal preceptivo que passou a existir na Lei nº 10.276/2001 seria inócuo, pois que já abrangido pelo outro dispositivo (inciso I) do mesmo artigo da lei.

Conforme constou do voto do relator no referido acórdão nº 9303-00.788 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas operações da espécie, não há qualquer aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, uma vez que o insumo enviado para o industrial “já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda”.

A aquisição de insumo, propiciadora de apuração do crédito presumido de IPI, ocorre em momento anterior a sua remessa para industrialização.

O beneficiamento realizado por terceiro, por seu turno, “deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação", não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido” (acórdão CSRF nº 9303-00.788).

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, no sentido de não reconhecer o crédito no que tange aos serviços de industrialização por encomenda, mantendo-se a decisão do relator quanto ao reconhecimento do direito ao creditamento nos casos de insumos adquiridos de pessoas físicas e de não conceder a correção monetária do crédito por ausência de autorização legal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

**Processo nº:** 10380.902421/2009-40

**Interessada:** COMPLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PESCA E EXPORTAÇÃO LTDA.

## 1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-03.137**, de 27 de junho de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 27 de junho de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
- Com embargos de declaração
- Com recurso especial

Em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_