



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.900016/2009-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.690 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Recorrente** ANDRADE INDUSTRIA E COMERCIO DE MARMORES E GRANITOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da necessidade de interpretação literal de normas tributárias que dispõem sobre benefícios fiscais, não é possível a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96. Esses custos somente podem ser admitidos quando apurado o crédito pela sistemática da Lei nº 10.276/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator. Vencido o conselheiro Walker Araújo (relator). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Larissa Nunes Girard.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Paulo Regis Venter (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green. Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.690 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10783.900016/2009-54

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de piso que, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente para manter o despacho decisório que glosou os créditos apurados pelo contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os serviços prestados por terceiros na industrialização por encomenda não podem ser enquadrados como matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário, não sendo possível, portanto, a sua adição à base de cálculo do crédito presumido apurado nos termos da Lei n.º 9.363/96.

Em resumo, os créditos glosados foram motivados da seguinte forma:

“Apesar da regularidade dos dados informados, foram glosados todos os valores constantes das notas fiscais de entradas com os códigos de CFOP 1.124, 2.125, 2.124 e 2.125 conforme tabela abaixo, pois estas notas fiscais não poderiam fazer parte do cálculo do crédito presumido como exposto a seguir.

(...)

As notas fiscais com os códigos informados acima referem-se, basicamente, aos valores cobrados nos serviços de industrialização/beneficiamento efetuado por terceiros em matérias-primas remetidas- pela empresa, tais como serragem e polimento de chapas de granito, e também ao valor cobrado pelos serviços realizados em produtos intermediários (PI), como rolos e serras diamantadas, produtos estes enviados para manutenção.

Portanto, quanto às industrializações por encomenda, ficou claro que se trata, pura e simplesmente, de prestações de serviço, não se enquadrando no conceito de aquisição de MP, PI e ME mencionada na legislação. Corroborando este entendimento destacamos o Ato Declaratório COSIT n.º 9, de 31/07/1998, pergunta 2.7, que diz que "no caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido".

Vale ressaltar, que todos os valores não aceitos pela fiscalização (glosados) das notas fiscais com os códigos CFOP acima, com a data de entrada, número da nota fiscal, natureza da operação, descrição do produto e~ valor total da nota fiscal encontram-se descritos nas Planilhas de Entradas fornecidas pelo contribuinte (Relação de Insumos MP, PI e ME).

Em suas razões recursais, a Recorrente em síntese apertada alega que:

- I) pondera que “remeteu blocos de granito para industrialização por encomenda, tendo recebido chapas brutas serradas. Após, promoveu industrialização sobre tais produtos, consubstanciados em beneficiamento, polimento e acondicionamento para exportação, o que faculta a usufruir do benefício em comento;
- II) sustenta que a industrialização por encomenda equivale à aquisição de MP, PI e ME, suficientes para integrar a base de cálculo do 1 crédito presumido do IPI apurado na forma da Lei n.º 9.363/96;
- III) para corroborar seu entendimento reproduz julgados do Conselho de Contribuintes no sentido de que o beneficiamento realizado por terceiro é

operação necessária à utilização do insumo na fabricação dos produtos, devendo o seu custo ser considerado como custo da matéria-prima, uma vez que “se a empresa adquirisse o insumo beneficiado, todo o valor por ele pago deveria fazer parte da base de cálculo do crédito presumido, como custo para aquisição de matéria-prima.

Em 24.09.2019, o processo foi convertido em diligência para verificar se a Recorrente à época dos fatos era optante pelo cálculo previsto na Lei nº 10.276/2001.

Nos termos da informação fiscal de fls. 256, constatasse que a Recorrente informou que não houve qualquer opção pela Lei nº 10.276/2001, conforme comprovado nos autos do processo e ainda, que o recurso no processo trata somente dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, tornando-se, despendiend a diligência para verificar se houve ou não a opção pela Lei nº 10.276/2001.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, o cerne do litígio é referente à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, quanto às despesas efetuadas com industrialização por encomenda, sendo esta a única matéria em litígio.

De fato, no TVF não há qualquer discussão acerca da opção ou não pelo cálculo previsto na Lei nº 10.276/2001, inexistindo, assim, a necessidade de se auferir o direito da Recorrente sob a égide do referido preceito normativo.

Pois bem.

O crédito presumido do IPI está disciplinado na Lei nº 9.363/96:

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.

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.

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.

Do que se extrai do comando normativo acima transcrito é que gera direito ao crédito presumido do IPI os valores decorrentes da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para aplicação no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras. A industrialização por encomenda é um serviço prestado ao industrial e não se identifica definitivamente com qualquer dos itens citados na norma, quais sejam matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nos termos do despacho decisório, constata-se que os créditos glosados foram motivados da seguinte forma:

“Apesar da regularidade dos dados informados, foram glosados todos os valores constantes das notas fiscais de entradas com os códigos de CFOP 2.124, 2.125, 2.124 e 2.125 conforme tabela abaixo, pois estas notas fiscais não poderiam fazer parte do cálculo do crédito presumido como exposto a seguir.

(...

As notas fiscais com os códigos informados acima referem-se, basicamente, aos valores cobrados nos serviços de industrialização/beneficiamento efetuado por terceiros em matérias-primas remetidas- pela empresa, tais como serragem e polimento de chapas de granito, **e também ao valor cobrado pelos serviços realizados em produtos intermediários (PI), como rolos e serras diamantadas, produtos estes enviados para manutenção.**

Portanto, quanto às industrializações por encomenda, ficou claro que se trata, pura e simplesmente, de prestações de serviço, não se enquadrando no conceito de aquisição de MP, PI e ME mencionada na legislação. Corroborando este entendimento destacamos o Ato Declaratório COSIT n.º 9, de 31/07/1998, pergunta 2.7, que diz que "no caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido".

Vale ressaltar, que todos os valores não aceitos pela fiscalização (glosados) das notas fiscais com os códigos CFOP acima, com a data de entrada, número da nota fiscal, natureza da operação, descrição do produto e~ valor total da nota fiscal encontram-se descritos nas Planilhas de Entradas fornecidas pelo contribuinte (Relação de Insumos MP, PI e ME).

De plano, entendo que deve ser mantida a glosa em relação aos serviços de manutenção realizados em rolos e serras diamantadas, por não se tratar-se de industrialização e sim de conserto de máquinas e equipamentos que não ensejam crédito de IPI.

Já em relação aos demais serviços de industrialização, adoto a razões do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, nos autos do PA n.º 10380.900071/2006-34, acórdão 9303-006.364, de 22.02.2018, para reverter, parcialmente, as glosas realizadas pela fiscalização, a saber:

Conforme assentado no exame de sua admissibilidade, o acórdão recorrido afastou a pretensão de ver incluídos, no cálculo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, os serviços de industrialização por encomenda, assim como entendeu inexistir previsão legal para abonar a incidência da taxa Selic sobre os valores ressarcidos. Os acórdãos paradigmas, todavia, em flagrante dissídio jurisprudencial, concluíram justamente o contrário.

No mérito, vemos assistir razão à contribuinte.

No que concerne à primeira matéria, imaginem-se as seguintes situações: uma primeira, em que a matéria-prima sai do estabelecimento vendedor já definitivamente acabado e pronto para aplicação no processo produtivo do adquirente, ou seja, quando nela já se encontra aplicado aquele serviço que, se assim não fosse, o adquirente teria de encomendar a um terceiro a sua realização para o posterior emprego no seu processo produtivo. Neste caso, não se questiona que todo o valor do custo de aquisição da matéria-prima gera o direito ao crédito pleiteado.

Agora, uma segunda situação, na qual a matéria-prima é adquirida do estabelecimento vendedor sem que nele tenha sido aplicado o serviço que se afigura necessário à sua utilização no processo produtivo do adquirente, que, por isso mesmo, o encomenda a um terceiro. Embora o gasto assim despendido seja incorporado ao custo da matéria-

prima, a tese encartada no acórdão recorrido o excluiu na determinação do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, pois no seu cálculo não se incluiria a hipótese de contratação de serviços.

Todavia, a Lei nº 9.363, de 1996, autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo. Não havendo óbice legal, entendemos que todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização no processo industrial devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que, sim, devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomendante.

Adotando esse entendimento, confirmam-se os seguintes acórdãos desta mesma Turma e do Superior Tribunal de Justiça STJ:

#### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 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 finais a serem 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 nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96. (Acórdão nº 9303001.721, de 07/11/2011).

#### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Provado que o bem submetido a industrialização adicional em outro estabelecimento é empregado pelo encomendante em seu processo produtivo na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para obtenção do produto por ele exportado, o valor pago ao executor integra a base de cálculo do incentivo instituído pela Lei 9.363/96 deferido ao produtor-exportador. (...) (Acórdão nº 930301.623, de 29/09/2011).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 BA. 1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento o insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.

2. A respeito do pleito de cômputo dos valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do crédito presumido do IPI, o *recurso especial não foi conhecido em face da ausência de* prequestionamento. Nesta feita, a agravante limitou-se a repetir as teses jurídicas apresentadas no recurso especial, deixando de impugnar o fundamento específico da decisão hostilizada quanto ao ponto. Incidência da Súmula n. 182/STJ.

3. Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 BA.

4. Agravo regimental da Fazenda Nacional não provido e agravo regimental da contribuinte conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/11/2011)

Neste sentido, cita-se decisões proferidas pela CSRF, nos acórdãos n.º 9303-004.691, 9303-004.692 e 9303-004.693, envolvendo a Recorrente e matérias idênticas ao presente caso, a saber:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. 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 finais a serem 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 nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei n.º 9.363/96.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas aos serviços de industrialização/beneficiamento efetuado por terceiros em matérias-primas remetidas pela empresa, tais como serragem e polimento de chapas de granito, excetuando-se, contudo, os serviços de manutenção.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

## Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Com a devida vênia, discordo do conselheiro relator quanto à possibilidade de inclusão dos gastos com serviço de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido tomado na sistemática da Lei n.º 9.363/1996, pelas razões que se seguem.

A Lei n.º 9.363/1996 define que a base de cálculo do crédito presumido do IPI compõe-se apenas das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, elementos cuja conceituação deve ser buscada na legislação do IPI conforme estabelece a referida Lei:

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.

.....  
Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente**, a legislação do Imposto de Renda e do **Imposto sobre Produtos Industrializados** para o estabelecimento, respectivamente,

dos **conceitos de** receita operacional bruta e de produção, **matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.** (grifado)

Assim, não há previsão legal para a tomada de crédito sobre os gastos com serviços de industrialização por encomenda. Deve ser adotado no caso o art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação tributária na aplicação de suspensão, exclusão ou isenção de crédito tributário.

Essa possibilidade somente passou a existir com a publicação da Lei nº 10.276/2001, que prevê expressamente a hipótese, nos seguintes termos:

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. (grifado)

Uma vez demonstrado que o interessado apurou o crédito conforme a sistemática da Lei nº 9.363/1996, não existe a possibilidade de incluir serviços quando feita essa escolha pelo contribuinte.

O que se constata é uma tentativa do contribuinte de se aproveitar dos aspectos mais positivos para ele em cada uma das formas estabelecidas pela legislação, em uma mescla impossível de ser realizada porque não autorizada pela lei. Ou se adere à Lei nº 9.363/1996, com sua alíquota de 5,37% sobre a base de cálculo, ou se adere à sistemática da Lei nº 10.276/2001, que aplica um fator a ser calculado, normalmente menor, mas permite a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda.

Destaco que o entendimento que aqui se adota representa a posição da 3ª Turma da CSRF nos anos recentes, a exemplo dos acórdãos nº 9303-009.897, 9303-010.310 e 9303-011.487, julgados entre 2019 e 2021.

Pelo exposto, entendo que deve ser mantida também a glosa aos serviços com industrialização por encomenda, negando-se provimento ao recurso voluntário em sua integralidade.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard