



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13770.000989/2010-62
ACÓRDÃO	9303-017.180 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GRANITO ZUCCHI LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI nº 9.363/1996. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO NÃO ALARGADA (“LITERAL”). INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da necessidade de interpretação não alargada (“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 9.363/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Denise Madalena Green (relatora), Alexandre Freitas Costa e Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra o **Acórdão nº 3402 009.953, de 25/10/2022**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, desta 3ª Seção, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

No caso de venda à empresa comercial exportadora, para usufruir do benefício do crédito presumido, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.

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.

Consta do dispositivo:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, **para reverter a glosa com relação aos créditos derivados dos custos com a industrialização por encomenda**. Vencidos os Conselheiros João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente), que negavam provimento ao recurso igualmente neste ponto.

Vencidos em maior extensão os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim (relatora), Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento para reverter a glosa igualmente sobre as receitas com fim específico de exportação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial (fls.1.168/1.179), a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à seguinte matéria: **Crédito Presumido de IPI na Lei 9.363/96. Industrialização por Encomenda**. Para comprovar a divergência, indica como paradigma os **Acórdãos CSRF/02-02.814 e 9303-001.933**.

Em análise de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto, nos seguintes termos:

3.1 Crédito Presumido de IPI na Lei 9.363/96. Industrialização por Encomenda

O acórdão recorrido entendeu que o preço pago por industrialização por encomenda poderia compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei 9.363/96, conforme a ementa já transcrita.

As ementas dos paradigmas foram transcritas pela recorrente, as quais se copiam, na parte de interesse:

Acórdão CSRF/02-02.814, fl. 1.172:

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo serem incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

Acórdão 9303-001.933, fl. 1.173:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL IPI INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA EXCLUSÃO.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

A divergência resta bem caracterizada, porquanto as decisões comparadas entendem de modo diverso o direito de crédito presumido de IPI, na Lei 9.363/96, para os valores de pagamentos de industrialização por encomenda.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls.1.227/1.233), defendendo a improcedência das alegações da recorrente.

Recurso Especial do Contribuinte

A contribuinte se insurgiu contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial (fls.616/628), o qual suscita divergência jurisprudencial em relação à matéria “**tomada de créditos decorrentes das vendas com fim específico de exportação**”. Para comprovar a divergência, indica como paradigma Resolução nº 3401 001.576, de 27/11/2018.

Em análise de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **NEGOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, por falta de indicação de paradigma válido para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, com base no §§ 9º, 10 e 11 do art. 118 do RICARF/2023, uma vez que a decisão indicada como paradigma não serve para comprovar a divergência suscitada (por tratar-se de uma Resolução). Esta decisão se tornou definitiva nos termos do inciso VIII do §2º do art. 122 do RI-CARF, aprovado pela referida Portaria MF nº 1.634/2023.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023, conforme atestado pelo Presidente da 4ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, visto que a matéria controversa restou claramente demonstrada, sobretudo a divergência de teses entre os acórdãos paragonados, que tratando sobre o mesmo tema “*industrialização por encomenda poderia compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei 9.363/96*”, tendo sido adotados posicionamentos distintos para pressupostos fáticos e jurídicos semelhantes.

Sendo assim, entendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional deva ser conhecido, pois presente a divergência jurisprudencial do confronto dos arestos recorrido e paradigmas.

II – Do mérito:

No mérito, o debate diz respeito à possibilidade (ou não) de se incluir na base de cálculo do crédito presumido IPI de que trata a Lei nº 9.636/1996 os valores referentes ao beneficiamento de insumos efetuado por terceiros, sob encomenda.

No caso, conforme Contrato Social anexado às fls.06/13, trata-se de empresa atuante no ramo de mármore e granito, no setor de rochas ornamentais (CNAE 2391-5/03), voltada, preponderantemente, para o mercado internacional, envia matéria-prima (blocos de granito/mármore) para outra empresa realizar processos de corte, polimento e acabamento.

Sobre o tema, consta do Parecer SEFIS nº 123/2013 às fls.703/713, à seguinte conclusão: *“Os valores de industrialização por encomenda somente podem ser aceitos se o contribuinte optar pelo regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001, que no inciso II do § 1º do seu artigo 1º, traz textualmente que poderá ser aproveitado na base de cálculo do crédito presumido os custos “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”*”. No julgamento de primeira instância, a DRJ manteve a negativa do crédito visto que *“incabível o aproveitamento dos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda quando a opção da empresa foi pela forma usual de cálculo, que não prevê a inclusão do item”*.

No julgamento do Recurso Voluntário, a maioria dos membros do Colegiado decidiram por rever a glosa, sob o fundamento de que *“de acordo com o 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. Portanto, entendo que inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato do produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos para, posteriormente, receber o produto já industrializado e o exportar”*.

Em suas razões, pugna a Fazenda Nacional pela reforma do Acórdão, sustentando, em síntese, que o direito ao crédito presumido seria restrito ao valor correspondente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos em que delimitado pelo artigo 2º da lei 9.363/96, desde que esse valor tenha sido comprovadamente suportado pela empresa produtora/exportadora, conforme previsão do artigo 1º da mesma lei. Conforme defendido, a leitura feita dos antigos precedentes não autorizaria a conclusão de que a base de cálculo do crédito presumido incluiria os serviços prestados no processo de beneficiamento feito por terceiros, na medida em que tal conclusão importaria em uma interpretação extensiva do benefício fiscal cuja base de cálculo, definida no artigo 2º da lei 9.363/96.

Nas contrarrazões, a recorrida reitera a alegação de que *“a industrialização por encomenda é um procedimento que, em determinados processos de produção, se revela corriqueiro, e integra, inequivocamente, os custos da matéria-prima empregada, impondo-se que seja levado em conta no cálculo do Crédito Presumido de IPI. Desta forma, tem o contribuinte o*

direito de adicionar à base de cálculo do Crédito Presumido o custo desses insumos e, consequentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.363/96”.

A Lei 9.363/96, visando a desonerar a cadeia de produção e a promover a competitividade das empresas brasileiras no mercado de exportação, assegurou o direito a crédito presumido de IPI incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, como ressarcimento do valor das contribuições PIS e COFINS. A essência da medida residia no entendimento de que a exportação não deve ser onerada por tributos internos, garantindo que o PIS/PASEP e a COFINS incidentes nas etapas anteriores da cadeia não tornassem o produto final mais caro para o consumidor estrangeiro.

Confira o que dispõem os artigos 1º e 2º do citado diploma:

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. (grifou-se)

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal do 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. A base de cálculo do crédito presumido de IPI, nos termos do art. 2º supramencionado, é de um percentual correspondente à receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor, incidente sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, para serem utilizados no processo produtivo, 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, justamente para desonerar a empresa produtora/exportadora das ditas contribuições.

Com efeito, muito embora o entendimento preponderante deste CARF seja no sentido de que o cômputo dos valores agregados pelo terceiro na industrialização do bem destinado à exportação somente se tornou possível a partir da edição da Medida Provisória nº 2.202/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.276/2001, sendo, até então, possível apenas o creditamento pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que a empresa adquire e entrega para terceira empresa realizar a industrialização, não é este o posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, não constituindo o art. 2º, da Lei nº 9.363/96 obstáculo a esse creditamento.

Na linha desse entendimento, citam-se os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. LEI N. 9.363/1996. ELEVAÇÃO DO PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO DE 5,37% PARA O VALOR DE 7,43%. SUSPENSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-3/2001. MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL. NÃO CABIMENTO DE RECURSO ESPECIAL. ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E GASES NATURAIS NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE. CUSTOS DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI EM MOMENTO ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.201/2001, CONVERTIDA NA LEI N. 10.276/2001. PRECEDENTES DO STJ. POSSIBILIDADE. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO. SÚMULA N. 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS CONFORME O ART. 24 DA LEI N. 11.457, DE 2007. APLICAÇÃO DO TEMA REPETITIVO N. 1.003.

I - Inviabilizada a apreciação do pedido de elevação do percentual do crédito presumido para o valor de 7,43% e da impossibilidade de suspensão do crédito presumido pelo art. 12 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, em recurso especial, por demandarem a análise de matéria de cunho constitucional relativo ao princípio da reserva legal na previsão de benefícios tributários, aos limites de edição de medidas provisórias pelo Poder Executivo e à suposta violação do direito adquirido.

II - A energia elétrica, os combustíveis, os lubrificantes e os gases naturais não se amoldam ao conceito de "matéria-prima", "produtos intermediários" e "material de embalagem", previstos no art. 1º da Lei n. 9.363, de 1996, e, portanto, não podem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido de IPI, em razão da ausência de especificação desses produtos em processo de industrialização, de modo a modificar a sua substância e forma quando agregados a outros insumos. Precedente: AgRg no AREsp n. 843.844/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/4/2016, DJe de 27/5/2016.

III - É possível a inclusão dos custos decorrentes de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI para exportação

mesmo antes do advento da Medida Provisória n. 2.201, de 2001, convertida na Lei n. 10.276, de 2001.

Precedente: EDcl nos EDcl no REsp n. 1.474.353/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/12/2018, DJe de 19/12/2018.

IV - O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, a exemplo do IPI, ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457, de 2007, ocasião em que se constata a resistência ilegítima mencionada na Súmula n. 411 do STJ.

Aplicação do Tema repetitivo n. 1.003.

V - Recurso da contribuinte parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. Recurso da Fazenda Nacional parcialmente provido.

(REsp n. 1.833.662/CE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/9/2023, DJe de 21/9/2023.)

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS COM MÃO DE OBRA. INCLUSÃO.**

1. A jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que "**o estabelecimento produtor/exportador que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para, posteriormente, exportar os produtos, faz jus ao crédito presumido do IPI relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem suportadas pela empresa encomendante, nos termos do disposto nos arts. 1º e 2º da Lei n. 9.363/1996**".

(AglInt no REsp 1.444.939/RS, rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 27/05/2019, DJe 29/05/2019).

2. Entende-se, ainda, que não há distinção na composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI, **abrangendo todos os custos com a industrialização por encomenda, inclusive a mão de obra.**

Precedentes: EDcl nos EDcl no REsp 1474353/RS, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/12/2018, DJe 19/12/2018; e AgInt no REsp nº 1.424.201/SC, rel. Ministra Regina Helena Costa, julgado em 31 de maio de 2019.

3. Agravo interno desprovido.

(AglInt nos EDcl no REsp n. 1.437.394/CE, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 13/12/2021, DJe de 1/2/2022.)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ARTS. 1º E 2º DA LEI N. 9.636/1996. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA 411/STJ.

1. **A orientação deste Tribunal Superior sobre o tema firmou-se no sentido de 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 do insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda"** (EDcl no REsp 1.474.353/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13/3/2017).

2. Os valores devem ser atualizados com base na Taxa Selic, tendo em vista a resistência ilegítima do fisco, conforme orientação constante da Súmula 411/STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco."

3. Recurso especial provido.

(REsp 1.432.794 – RS, Rel. Ministro OGFernandes, Segunda Turma, DJe : 06/03/2019) (grifou-se)

Ainda, no julgamento dos EDcl nos EDcl no REsp 1.474.353/RS, a Segunda Turma do STJ, por maioria, acolheu-se os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, reconhecendo que a empresa produtora/exportadora "*tem direito ao creditamento na industrialização por encomenda a) pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que adquire e entrega para terceira empresa realizar a industrialização; e também b) pelo valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda (situação que pode abarcar também os insumos adquiridos se o foram diretamente pela terceira empresa, além de demais dispêndios e lucros da terceira empresa embutidos no preço por ela cobrado pelo serviço prestado - valor agregado)*". Vejamos:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ARTS. 1º E 2º, DA LEI N. 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES PARA RESTAURAR O ACÓRDÃO DE E-STJ FLS. 404/414.

1. A jurisprudência deste STJ reconheceu que a empresa que realiza a **industrialização por encomenda tem sim direito ao crédito presumido de IPI** como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes no mercado interno. No compulsar dos precedentes, **resta evidente que o direito foi reconhecido às empresas não fazendo distinção da composição da base de cálculo do benefício pretendido, abrangendo todos os custos com a industrialização por encomenda, inclusive a mão-de-obra (serviços)**. Nesse sentido os mais antigos precedentes desta Casa que deram origem à jurisprudência: REsp. n. 576.857 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 25 de outubro de 2005; REsp. n. 436.625 - RS, Segunda Turma, Rel.

Min. Castro Meira, julgado em 15 de agosto de 2006; e REsp 840919 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 20 de março de 2007.

2. Sendo assim, deve ser reconhecido o erro de premissa sobre o qual laborou o acórdão embargado. Ressalva de posição pessoal no sentido de que o cômputo dos valores agregados pelo terceiro na industrialização do bem destinado à exportação somente se tornou possível a partir da edição da Medida Provisória 2.202/2001, posteriormente convertida na Lei 10.276/2001.

3. Desta forma, o julgado deve ser retificado para dele fazer constar que a empresa produtora/exportadora tem direito ao creditamento na industrialização por encomenda a) pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que adquire e entrega para terceira empresa realizar a industrialização; e também b) pelo valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda (situação que pode abarcar também os insumos adquiridos se o foram diretamente pela terceira empresa, além de demais dispêndios e lucros da terceira empresa embutidos no preço por ela cobrado pelo serviço prestado - valor agregado).

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para conhecer parcialmente e, nessa parte, negar provimento ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL, restaurando o acórdão de e-STJ fls. 404/414.

(EDcl nos EDcl no REsp 1474353/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/12/2018, DJe 19/12/2018). (grifou-se)

Segundo os Ministros, não se está diante de ampliação indevida de benefícios fiscais, posto que o crédito presumido de IPI deve ser calculado com base na totalidade dos custos decorrentes da aquisição de insumos utilizados no processo de produção de mercadoria destinada à exportação, não havendo restrição legal caso o beneficiamento do insumo tenha sido efetuado por terceiro, sob encomenda.

No mesmo diapasão, cito os seguintes precedentes dos Tribunais Regionais Federais:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO. ENCOMENDA. EXPORTAÇÃO. LEI Nº 9.363/98. POSSIBILIDADE. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a empresa que realiza a industrialização por encomenda tem direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes no mercado interno.

2. De acordo com o entendimento firmado pela Corte Superior, a empresa produtora/exportadora tem direito ao creditamento na industrialização por encomenda pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que adquire e entrega para terceira empresa realizar a industrialização, e também pelo valor da prestação de serviços decorrente de

industrialização por encomenda (situação que pode abarcar também os insumos adquiridos se o foram diretamente pela terceira empresa, além de demais dispêndios e lucros da terceira empresa embutidos no preço por ela cobrado pelo serviço prestado - valor agregado).

3. Não assiste razão à irresignação da União Federal, visto que **a parte autora fornece os insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los (serragem e polimento de chapas de granito), por encomenda, exportando-os posteriormente, razão pela qual faz jus ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.**

4. Apelação da União Federal conhecida e desprovida.

(**TRF 2ª Região**, Apelação Remessa Necessária nº 0103265-04.2013.4.02.5001, Rel. Claudia Neiva, 3ª Turma Especializada, julgado em 06/07/2021, DJe 22/07/2021)

TRIBUTÁRIO. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO REALIZADA POR TERCEIROS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA A PARTIR DO DECURSO DO PRAZO DO ARTIGO 24 DA LEI N.º 11.457/2007. REEXAME E RECURSO DA UNIÃO DESPROVIDOS. APELAÇÃO DA EMPRESA PARCIALMENTE PROVIDA.

- Prejudicado pedido de sobrestamento do feito, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, em razão do julgamento do Recurso Especial n.º 1.768.060/SC (Tema 1003) pelo Superior Tribunal de Justiça.

- A questão referente ao pagamento da correção monetária seja efetivado por meio de precatório, nos termos do artigo 100 da Constituição, suscitada nas razões de apelação, não foi mencionada nas informações prestadas pela fazenda e, em obediência ao princípio da congruência (consubstanciado no artigo 492 do Código de Processo Civil), não foi enfrentada na sentença. Destarte, constitui inovação recursal e, portanto, não pode ser conhecida nesta sede.

- O crédito presumido do IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/1996, que determinou sua incidência sobre as aquisições no mercado interno de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) empregados na fabricação de produtos a serem exportados, como forma de ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, apurado mensalmente pelo estabelecimento da pessoa jurídica produtora e exportadora.

- A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o legislador ordinário não estabeleceu qualquer restrição à concessão do crédito presumido pelo fato de o beneficiamento dos insumos ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda, para posterior exportação.

- **O serviço de beneficiamento da matéria-prima em estado bruto influi no custo final do produto, independentemente de a operação ter sido tributada pelo IPI, bem como que referida etapa não pode ser individuada e excluída do processo**

final de produção do bem destinado ao comércio exterior, de modo que o gasto correspondente deve ser embutido na base de cálculo do incentivo, a fim de se atingir a finalidade da Lei nº 9.363/96.

- Os custos de mão de obra repercutem no custo final do produto, bem como que referida etapa não pode ser individuada e excluída do processo final de produção do bem destinado ao comércio exterior, de modo que o gasto correspondente deve ser embutido na base de cálculo do incentivo, a fim de se atingir a finalidade da Lei nº 9.363/96.

- Relativamente à fixação do termo inicial da incidência da correção monetária no ressarcimento dos créditos tributários escriturais, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.768.060/SC (Tema 1003), representativo da controvérsia, firmou o entendimento de que a atualização do crédito somente é devida após o decurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo fisco - É aplicável a correção monetária pela taxa SELIC, na forma do artigo 34, §4º, da Lei n.º 9.250/95. Precedentes do STJ.

- Remessa oficial e apelação da União desprovidas. Apelação da empresa parcialmente provida.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 5001668-02.2018.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal ANDRE NABARRETE NETO, julgado em 13/05/2025, Intimação via sistema DATA: 14/05/2025)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CUSTOS DECORRENTES DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. POSSIBILIDADE.

A empresa produtora/exportadora que adquire insumos e os repassa a terceiros para fins de industrialização por encomenda, e posteriormente exporta os produtos, tem direito ao creditamento presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes no mercado interno, na industrialização por encomenda. **A composição da base de cálculo do crédito abrange, além dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), o valor da prestação de serviços ou mão de obra utilizada.** Precedentes do STJ.

(TRF 4ª Região, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 5024884-11.2019.4.04.7108, Rel. Juiz Federal Desembargador Federal ANDREI PITTEN VELLOSO, julgado em 18/02/2025, DJe 18/02/2025).

No mesmo sentido e com base nos precedentes do STJ, tem-se que esta CSRF, em composição diversa, possuía o mesmo entendimento aqui esposado. Vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

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 nº 9.363/96.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco (Súmula nº 411/STJ). Em tais casos, a correção monetária, pela taxa SELIC, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art.24 da Lei nº11.457/07), nos termos do REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, i) quanto ao crédito presumido de IPI na industrialização por encomenda, vencidos Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. ii) quanto à correção da taxa selic, para reconhecer a atualização a partir do dia 360, exceto sobre o valor originalmente deferido pela autoridade preparadora, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(Acórdão nº 9303-006.364 – 3ª Turma, Processo nº 10380.900071/2006-34, Rel. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Sessão de 22 de fevereiro de 2018).

Do voto condutor, extrais o seguinte:

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 nº 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.

No mesmo sentido, cita-se outras decisões proferidas por esta CSRF, em composição diversa da que hoje se apresenta (Acórdão nº 9303-013.354, de 22/09/2022; Acórdão nº 9303-005.260, de 20/06/2017; Acórdão nº 9303-005.425, 25/07/2017; Acórdão nº 9303-004.691, de 21/03/2017; Acórdão nº 9303 004.694, de 21/03/2016; Acórdão nº 9303-003.236, de 03/02/2015).

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto minhas razões de divergência em relação ao voto da relatora. Como bem destacado em tal voto, o posicionamento desta turma da CSRF em sua atual composição é em sentido diverso daquele externado em alguns julgados anteriores.

Reflete a evolução da jurisprudência deste colegiado, a título ilustrativo, o Acórdão 9303-016.372:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI no 9.363/1996. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO NÃO ALARGADA (“LITERAL”). INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE. Em face da necessidade de interpretação não alargada (“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 9.363/1996**”. (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Josefovicz Belisário e Denise Madalena Green, sessão de 11.dez.2024) (Participaram ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa e Régis Xavier Holanda).

Em tal precedente recente, com a composição atual do colegiado, destacou-se que o paradigma (naquele caso, o Acórdão nº 9303-006.364, de 22/02/2018) refletia posicionamento contingencial e já superado desta Câmara Superior, derivado de substituição, sendo relatado por Conselheiro suplente, restando vencidos os Cons. titulares Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas. Na ocasião, o relator entendeu que o direito de crédito assegurado pela Lei 9.363/1996 seria amplo, e aplicável para todas as situações em que não houvesse vedação legal expressa, citando dois acórdãos do STJ, de 2011.

Em todos os julgados mais recentes desta mesma Câmara Superior localizados na base de julgados do CARF (“Projeto VER”), tratando do mesmo tema, à luz da Lei 9.363/1996, chegou-se a conclusão oposta à daquele paradigma:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363, DE 1996. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. 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, de 1996.” (**Acórdão 9303-011.273**, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, **17/03/2021**, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello)

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REGIME DA LEI Nº 9.363/96. INADMISSIBILIDADE. A Lei nº 9.363/96 prevê que compõem a base de cálculo do Crédito Presumido apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (observado o conceito de insumos da legislação do IPI) para utilização no processo produtivo. Somente no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 é que passaram a ser admitidos também os custos correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda.” (**Acórdão 9303-011.487**, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, **15/06/2021**, maioria, vencidas as Cons.

Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello)

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE. Em face da necessidade de interpretação restritiva 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, de 1996, para o período de apuração aqui tratado.” (**Acórdão 9303-010.310**, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, **16/06/2020**, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran)

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. 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.” (**Acórdão 9303-009.899**, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, **11/12/2019**, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello)

“CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME DA LEI Nº 9.363/96. GASTOS COM INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Pelo simples comparativo dos dispositivos legais, em interpretação literal (que necessariamente deve ser a adotada na análise de benefícios fiscais, conforme se depreende do art. 111 do CTN), somente no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 é que são admitidos na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI os custos correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, estando, no regime da Lei nº 9.363/96, restritos às aquisições de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) para utilização no processo produtivo.” (**Acórdão 9303-009.170**, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, **17/07/2019**, unânime)

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. 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.” (**Acórdão 9303-008.365**, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, **20/03/2019**, unânime)

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. 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.” (**Acórdão 9303-008.097**, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, **20/02/2019**, unânime)

E o fundamento é uníssono em tais precedentes: a ausência de disposição legal expressa autorizativa e a necessidade de interpretação restritiva (não alargada) de benefícios.

Aliás, este colegiado não tem dúvidas de que o crédito presumido de IPI é um benefício, como restou decidido unanimemente no Acórdão nº 9303-015.656, de 14/08/2024:

“Conforme art. 59 da Lei nº 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (tipificados na Lei nº 8.137/90) acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. **O Crédito Presumido de IPI na exportação (Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001) é um benefício/incentivo fiscal**, desonerando as exportações e levando a que mais indústrias se instalem no território nacional, que implica, diretamente, na redução do saldo a recolher do IPI, apurado na escrita fiscal, e, mesmo que indiretamente, na redução da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes na cadeia produtiva - levando ainda, quando acumulado saldo credor do IPI no trimestre calendário, à possibilidade de ressarcimento em espécie ou de compensação com outros tributos.” (*grifo nosso*)

E, sendo um benefício, não cabe interpretar alargadamente a legislação que rege o crédito (Lei nº 9.363/1996):

“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.(...)”. (*grifo nosso*)

Entender que há no texto legal algo mais do que “**aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**” não espelha uma interpretação compatível com a devida a benefícios fiscais.

Assim, amparado no texto da lei, que deve ser interpretado de forma não alargada (“literal”), por tratar de benefício fiscal, e na jurisprudência reiterada desta Câmara uniformizadora desde 2019, aqui reproduzida, são procedentes as razões recursais da Fazenda Nacional.

Pelo exposto, voto pelo **provimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan