



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13890.000314/00-03  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.698 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de março de 2017  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TH BUSCHINELLI E CIA LTDA

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

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator) e Rodrigo da Costa Possas, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Marcio Canuto Natal - Relator.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Redator designado.

Processo nº 13890.000314/00-03  
Acórdão n.º **9303-004.698**

**CSRF-T3**  
Fl. 3

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Miyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 202-18.151, de 20/06/2007, o qual possui a seguinte ementa na parte que interessa ao presente exame:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Exercício 2000*

*INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A  
CRÉDITO. LEI Nº 9.363/96.*

*O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes  
à operação de beneficiamento da argila in natura —  
industrialização por encomenda.*

*(...)*

Cuida o presente processo de Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação, no qual a interessada acima qualificada pleiteia ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, apurado no 2º trimestre do ano de 2000.

Antes do julgamento que resultou na ementa acima transcrita, importante destacar que a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio da Resolução nº 202-01.026, e-fls. 251/253, determinou a realização de diligência para que se respondesse os seguintes quesitos:

- quais os insumos remetidos a terceiros;
- qual produto é produzido com os mesmos; e
- o que é feito do produto industrializado após seu retorno ao encomendante, ou seja, se este realiza nova operação de industrialização com o mesmo, antes de remetê-lo ao exterior.

Foi efetuada a diligência, tendo a fiscalização, por meio do Termo de Informação Fiscal de e-fl. 257, constatado o seguinte:

*(...)*

No 1º e 2º trimestres de 2000 os produtos remetidos a terceiros foram basicamente argila in natura, a qual foi submetida a beneficiamento, voltando na forma de pó cerâmico com descrições do tipo "argila moída" ou "argila beneficiada", que é o insumo básico utilizado pela empresa em seu processo de produção de pisos e revestimentos cerâmicos. Tais insumos foram remetidos e retornaram com suspensão de IPI.

*(...)*

A controvérsia suscitada se refere à possibilidade de inclusão dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996. Para comprovar a divergência, a recorrente apresentou o seguinte acórdão paradigma: nº 201-79.866.

A fiscalização glosou os valores apropriados relativos à industrialização por encomenda com o seguinte fundamento, transcrito do Relatório Fiscal de e-fl. 106:

(...)

Foi constatado no Livro de Registro de Apuração do IPI que o contribuinte utilizou na composição dos custos valores referentes ao código 1.13 - industrialização por encomenda. Esta operação, com a remessa dos insumos e o retorno dos produtos com suspensão do imposto, caracteriza apenas prestação de serviço, não podendo ser incluída no cálculo da base de cálculo, pois, a Lei nº 9.363, de 1996 diz respeito, tão somente, às aquisições de MP, PI e ME, conforme art. 1º, caput, não fazendo qualquer menção a serviços executados neste tipo de operação. A legislação somente passou a permitir tais gastos a partir da MP nº 2.202, de 2001, convertida na Lei nº 10.276, com vigência a partir de sua regulamentação pela IN SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001.

(...)

Em apertada síntese, a Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que não existe previsão legal para a inclusão dos valores gastos com industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido do IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 342/343.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões nas quais pede a manutenção do entendimento exarado no acórdão recorrido.

O contribuinte também apresentou recurso especial de divergência em relação à glosa realizada decorrente de gastos com GLP, porém tal recurso não foi admitido, conforme despacho de e-fl. 529 e Despacho de Reexame de Admissibilidade de e-fls. 600/602.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial apresentada pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos requisitos legais para o seu conhecimento.

### Mérito

Como visto, a controvérsia estabelecida refere-se à possibilidade de inclusão dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996.

Esta matéria não é nova no CARF e eu me filio à corrente de que no regime da Lei nº 9.363/96 tal apropriação está desamparada de previsão legal.

Inicialmente partilho do entendimento de que qualquer modalidade de incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito a regras de interpretação literal da legislação que o concede. Não creio que está correta a conclusão de que as formas de exclusão do crédito tributário sejam somente as previstas no art. 175 do CTN. Na minha opinião o art. 175 do CTN somente estabeleceu que a isenção e a anistia excluem o crédito tributário, mas por evidente, não são as únicas formas existentes de exclusão do crédito tributário. A concessão de crédito presumido de IPI é uma forma indireta de excluir o crédito tributário, na medida em que permite se apropriar de um crédito antes inexistente para ser compensado com tributos devidos.

Fosse correta a conclusão de que as únicas formas de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia, penso que a redação do art. 111 do CTN seria muito infeliz em prever no seu inciso II uma regra que já se encaixava no próprio inciso I, ou seja, seria desnecessário constar no inciso II que se interpreta literalmente as regras de outorga de isenção já que esta é uma forma de exclusão do crédito tributário já contemplado no inciso I. Veja como é a redação do art. 111 do CTN:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

Portanto entendo que no presente caso deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal nos exatos termos de que dispõe o art. 111 do CTN. Na verdade a concessão de isenção, anistia, incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal. Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...)

*Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que **tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal.** Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, **“o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”.***

*Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.*

*Assim, **o direito excepcional deve ser interpretado literalmente,** razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.*

(...)

*(Trecho extraído da internet no seguinte endereço:  
<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)*

Estabelecido esta premissa, vejamos então como 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.*

A interpretação literal 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. Portanto mesmo que nessa prestação de serviço possa se agregar algum insumo ou mesmo que do serviço resulte uma matéria-prima a ser utilizada no seu processo produtivo próprio, entendo que a lei não permitiu essa apropriação.

Tanto é verdade, que posteriormente à edição do referido benefício fiscal, sobreveio por meio da Lei nº 10.276/2001, uma forma alternativa de apuração do crédito presumido, desta feita prevendo expressamente a possibilidade de se apropriar do valor correspondente aos serviços com industrialização por encomenda. Segue transcrição do dispositivo 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.*

*(...)*

*§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na **Lei nº 9.363, de 1996**.*

Ora, na minha opinião, evidente que se o contribuinte quiser se apropriar dos valores gastos com industrialização por encomenda é obrigatório que ele faça a opção pelo cálculo do crédito presumido do IPI na forma alternativa proposta pela Lei nº 10.276/2001. Ou seja, ao optar pela fórmula de cálculo da Lei nº 9.363/96 não há possibilidade desse aproveitamento por absoluta falta de previsão legal.

Por todo o exposto voto por dar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Discordamos do il. Relator.

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 dispendido seja incorporado ao custo da matéria-prima, a tese vencida o exclui da determinação do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996.

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, todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomendante.

Adotando o nosso 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.*

Processo nº 13890.000314/00-03  
Acórdão n.º **9303-004.698**

**CSRF-T3**  
Fl. 11

---

*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)

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Charles Mayer de Castro Souza