



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

**Processo n°** 16707.000135/2003-17  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.966 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA  
**Recorrente** MARICULTURA TROPICAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Júlio César Alves Ramos e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado). Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

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

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3803-002.312, de 25/01/2011, o qual possui a seguinte ementa, transcrita somente na parte que interessa ao presente exame:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N.º 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. LEI N.º 10.276/2001. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto na remessa e no retorno ao encomendante, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que este alcança apenas as aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

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 4º trimestre do ano de 2001.

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: CSRF nº 02-02.243.

A fiscalização glosou os valores apropriados relativos à industrialização por encomenda com o seguinte fundamento, transcrito do Relatório Fiscal de e-fl. 149:

(...)

Vale ressaltar que os valores de combustíveis e energia elétrica não são considerados como insumos para efeito de compor crédito presumido conforme a Lei 9.363/96. Quanto aos valores de beneficiamento dos insumos, efetuado por terceiros, no caso concreto efetuado pela MUCURIBE PESCA LTDA (fls. 64 a 96),

---

não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de prestação de serviços que não está compreendida no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

(...)

Em apertada síntese, o contribuinte defende o seu direito à inclusão da industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido do IPI afirmando que há interpretação equivocada por parte da fiscalização da Receita Federal na interpretação do art. 1º da Lei nº 9.363/96. Cita excertos da jurisprudência do CARF que condizem com o seu entendimento.

O recurso especial do contribuinte foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 274/276.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões nas quais pede a manutenção do entendimento exarado no acórdão recorrido.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

O recurso especial apresentada pelo contribuinte 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.

Para um melhor entendimento sobre o presente processo, por parte dos julgadores deste colegiado, transcrevo abaixo o objeto social do contribuinte retirado de seu contrato social.

Contrato social - e-fl. 9:

*CLÁUSULA 2ª. DO OBJETO SOCIAL*

*A Sociedade terá por objeto social:*

*(a) A Aquicultura — cultura de camarões e outros pescados em todas as suas fases, sua industrialização, e comercialização de sua produção ou de terceiros, no varejo e no atacado, no mercado nacional e internacional;*

*(b) a prestação de serviços auxiliares relacionados com beneficiamento para outras empresas do ramo;*

*(...)*

Às e-fls. 66 em diante constam as notas fiscais de retorno da industrialização por encomenda, de onde se pode extrair que a empresa que realiza o beneficiamento por encomenda, devolve o camarão beneficiado congelado e embalado. Veja como consta, por exemplo a nota fiscal da e-fl. 66:

- - Camarão Benef. Congelado conf. Nf de Origem nº 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08 e parte da 09. Perca Industrial.
- - Material Empregado no Beneficiamento: 22.000 Kg. 11.000 Caixetas, 1.100 Mater.Caixas, 11.000 Sacos Plásticos.
- - Valor mão de Obra ref Beneficiamento de 22.000 kg.

Esclareço que a discussão se, após este beneficiamento, seriam realizadas outras etapas do processo produtivo ao produto a ser exportado nunca foi travada nos presentes autos. Penso que não existem novas etapas de industrialização, tendo em vista que o camarão retorna da industrialização por encomenda congelado e já embalado, conforme visto no descritivo das notas fiscais. Porém, no posicionamento que eu adoto em relação a esta matéria, este dado é irrelevante.

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**[44]. 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**[45] **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 negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Vê-se que a lide posta em discussão trata do cômputo ou não no cálculo do crédito presumido de IPI dos custos de beneficiamento de matérias-primas realizado por outra pessoa jurídica. O que, depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia para divergir do ilustre conselheiro Andrada.

É de se recordar que o sujeito passivo tem por objeto a aquicultura — cultura de camarões e outros pescados em todas as suas fases, sua **industrialização**, e comercialização de sua produção ou de terceiros, no varejo e no atacado, no mercado nacional e **internacional**, bem como a prestação de serviços auxiliares relacionados com beneficiamento para outras empresas do ramo.

E inegável que a empresa que realiza o beneficiamento por encomenda, devolve o camarão beneficiado, eis que se não sofrerem a passagem por diversas etapas de beneficiamento específicos, não poderiam ser comercializados ou exportados. Continuando, importante trazer que a criação de camarões envolve engorda, condições de temperaturas elevadas durante meses, disponibilidade abundante de água de boa qualidade, restrição de áreas sujeitas a odores e poluição, eliminação de dejetos, filtros e equipamentos específicos para a manutenção de condições ideais, etc. O que mais uma vez, impossível afastar que tal produto não sofra beneficiamento/industrialização.

Com essas breves considerações, antecipo meu entendimento quanto à possibilidade de se efetuar o creditamento do IPI dos custos de beneficiamento quando se tratar de industrialização por encomenda.

Para melhor elucidar, trago o art. 1º da Lei 9.363/96 (Grifos meus):

*“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.”

Somente com a leitura desse dispositivo, é possível, a princípio, entender que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, não circunscrevendo seu alcance aos produtos industrializados.

Não obstante, a Lei trouxe ainda que, para a fruição do crédito presumido do IPI a dependência de as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sejam utilizadas no processo produtivo.

Nesse ínterim, vê-se que a Lei 9.363/96, ao criar o mecanismo do crédito presumido para reduzir o impacto econômico da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS considerou o processo de produtivo - ou seja, a industrialização ou beneficiamento do produto - a ser exportado, não importando se for decorrente de beneficiamento por terceiro ou não.

O que, por conseguinte, tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, a industrialização por encomenda dos produtos exportados, por terceira empresa, autoriza o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. E não há que se falar em restrição ao direito do crédito presumido no caso em questão (beneficiamento por encomenda), eis que a Lei não trouxe esse obstáculo.

Proveitoso trazer ainda que, quanto à Lei 10.276/01, entendo que o art. 1º apenas trouxe novas regras quanto ao cálculo do crédito presumido – que poderão ser adotadas pelo sujeito passivo alternativamente – à sua opção. Sendo que, caso opte por observar as novas regras de apuração, deverá adotar no cálculo do crédito presumido o fator “F” e limitações trazidas por essa lei.

Não se deve interpretar que a Lei 10.276/01 instituiu de forma inovadora a possibilidade de tal creditamento envolvendo beneficiamento por encomenda, mas sim que trouxe, alternativamente, à opção pelo sujeito passivo, de se adotar as novas regras para a

---

apuração do crédito presumido do IPI. Eis que traz que, alternativamente ao disposto na Lei 9.363/96 – que já possibilitava a apuração do crédito presumido sobre os custos de serviços de beneficiamento por encomenda, o sujeito passivo poderá adotar o novo critério de cálculo do crédito trazido pela Lei 10.276/01 – que, por sua vez, poderá ser mais benéfico economicamente. Para tanto, o sujeito passivo deverá optar pelo novo critério de apuração do crédito presumido – eis que a RFB deverá enxergar os diferentes critérios adotados pelos sujeitos passivo, para fins de fiscalização e transparência.

Vê-se que somente trouxe nova modalidade de cálculo, e não nova possibilidade de se incluir no computo do cálculo do crédito presumido os custos dos serviços de beneficiamento por encomenda. Frise-se tal entendimento o disposto no art. 1º, § 7º da Lei 10.276/02 que trata da renúncia anual da receita decorrente da **modalidade de “cálculo”** do ressarcimento das contribuições incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo, reconhecendo o crédito presumido de IPI na forma da Lei 9.363/96 relativo ao 4º trimestre de 2001.

É o meu voto.

*(assinado digitalmente)*  
Tatiana Midori Migiyama