



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.721776/2010-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.002 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2021
Recorrente CAMANOR PRODUTOS MARINHOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2005 a 01/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE CAMARÃO. PRODUTOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PÓS LARVA E RAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

A Lei nº 9.363, de 1996, remeteu o conceito de matéria-prima, insumos, materiais intermediários e de embalagem utilizados no processo produtivo, para efeito do crédito presumido de IPI, na base de cálculo do PIS e da Cofins para se apurar o crédito, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), e/ ou não os integrem, mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração ou que sirvam ao acondicionamento do produto.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FASE PRÉ INDUSTRIAL. SÚMULA CARF Nº 183.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo, não deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que tratam as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/01.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora). Ausente(s) o conselheiro(a) Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata-se da manifestação de inconformidade das fls. 202 a 212, apresentada em 23 de fevereiro de 2011, segundo consta na fl. 202, contestando o Despacho Decisório das fls. 191 a 194. A ciência desse despacho ocorreu em 24 de janeiro de 2011, conforme se verifica na fl. 199.

O despacho objeto da inconformidade não reconheceu o crédito demonstrado na Declaração de Compensação (DCOMP) 12091.78947.300106.1.3.01-2696, em que foi solicitado, a título de ressarcimento do IPI, referente ao quarto trimestre de 2005, o valor de R\$ 58.456,31, correspondente ao crédito presumido do IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, como ressarcimento da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo de produtos exportados. A denegação do crédito se deu porque o interessado deixou de apresentar as notas fiscais de aquisição de insumos e a memória de cálculo do crédito pleiteado, mesmo após reiteradas intimações e prorrogações de prazo. Consequentemente, não foi homologada a compensação vinculada ao referido crédito.

Na manifestação de inconformidade, o interessado alega que é titular do crédito presumido do IPI, tendo juntado cópias de notas fiscais de aquisição, conforme consta nas fls. 223 a 581, o que justifica, inclusive, a realização de diligência. Aduz que não pode deixar de prevalecer a verdade real, alegando que os insumos glosados são MP e PI integrantes do produto final, destinado ao exterior. Impõe-se, portanto, o reconhecimento do crédito e a homologação da compensação.

Em face da documentação juntada, este processo foi encaminhado em diligência, conforme Resolução nº 978, de 7 de abril de 2017, das fls. 588 a 590, segundo a qual a análise das notas fiscais acostadas aos autos demanda uma verificação fiscal “in loco”, cotejando os insumos descritos nos referidos documentos com o processo produtivo da manifestante, de forma a concluir se verdadeiramente se tratam de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos da legislação do IPI. A DRF em Natal (RN) deveria (a) proceder verificação fiscal, apurando eventual crédito em favor do manifestante, (b) dar-lhe ciência do resultado da diligência e (c) abrir-lhe o prazo de trinta dias para eventual manifestação.

Nas fls. 591 a 612, foi juntado o Relatório de Diligência Fiscal, que, inicialmente, compilou os dados das notas fiscais apresentadas nas fls. 236 a 551 pelo manifestante, totalizando 309 (trezentos e nove) registros, referentes a aquisições no valor de R\$ 944.863,15. Confrontando essa compilação com a tabela das fls. 224 a 235, apresentada pelo manifestante, o Auditor-Fiscal observou que nesta última foram relacionadas notas fiscais que não foram apresentadas, referentes a aquisições no valor de R\$ 104.713,80,

as quais não foram consideradas na diligência. Consta no relatório que há diversos processos do mesmo interessado, sobre o crédito presumido do IPI em questão, motivo pelo qual foram coletadas informações dos processos 10469.902946/2008-24 e 10469.720332/2010-41, a respeito do processo produtivo do estabelecimento.

Na sequência, o Auditor-Fiscal salienta que a atividade inicial exercida pelo manifestante é a criação de camarões, também denominada carcinicultura. Esclarece que, nesse caso, ocorre o cultivo de camarões em cativeiros, ou em viveiros, tratando-se de um segmento da aquicultura, ou aquacultura, que, por sua vez, se define como o cultivo de organismos aquáticos, a saber, peixes, crustáceos, moluscos, algas, répteis e qualquer outra forma de vida aquática de interesse humano, geralmente em espaço confinado e controlado.

Cita e transcreve esclarecimento obtido na página da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa) na rede mundial de computadores (*Internet*), no endereço eletrônico <https://www.embrapa.br/tema-pesca-e-aquicultura/nota-tecnica>, acessado em 7 de janeiro de 2018, no seguinte sentido:

Pesca e aquicultura

A pesca baseia-se na retirada de recursos pesqueiros do ambiente natural. Já a aquicultura é baseada no cultivo de organismos aquáticos geralmente em um espaço confinado e controlado. A grande diferença entre as duas atividades é que a primeira, por ser extrativista, não atende as premissas de um mercado competitivo.

Já a aquicultura possibilita produtos mais homogêneos, rastreabilidade durante toda a cadeia e outras vantagens que contribuem para a segurança alimentar, no sentido de gerar alimento de qualidade, com planejamento e regularidade.

Segundo a Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação (FAO), a aquicultura é a mais rápida das atividades agropecuárias em termos de resultados produtivos e uma das poucas capazes de responder com folga ao crescimento populacional, o que pode contribuir para o combate à fome em todo o mundo.

O Auditor-Fiscal segue dizendo que na etapa inicial do ciclo de operações do interessado há um desenvolvimento estritamente biológico do crustáceo, que evolui de pós-larva para camarão. Afirma que não há como tratar as pós-larvas como matéria-prima, propriamente dita, do camarão congelado e acondicionado. Apesar de as pós-larvas darem origem ao camarão adulto, que é a matéria-prima do processo industrial realizado pelo interessado, ainda sofrem diversas modificações naturais anteriormente, próprias do desenvolvimento biológico da espécie. Dessa forma, a carcinicultura, pela sua própria definição e contexto de atividade econômica na qual se insere, não constitui industrialização em estabelecimento fabril, mas, sim, uma fase pré-industrial, não se assemelhando a um dos processos industriais previstos no Regulamento do IPI, para caracterizar uma operação de industrialização. Consequentemente, as aquisições de produtos para criação de camarões, como é o caso de pós-larvas, rações, farelos, farinhas etc., e demais materiais utilizados, dentre os quais adubos, fertilizantes, cal, calcário, telas, caracterizam-se como custos da criação dos animais, sem se enquadrar nas categorias “matéria-prima”, “produto intermediário” ou “material de embalagem”, próprios para utilização em produção industrial. Logo, não serão considerados para fins de cálculo do crédito presumido do IPI. No item 17 do Relatório de diligência Fiscal foram listados os produtos registrados nas notas fiscais de fls. 236 a 551, empregados na atividade de carcinicultura que, por ser atividade pré-industrial, não geram crédito

presumido de IPI. No item 18, estão relacionadas as notas fiscais correspondentes, objeto de glosa.

Adiante, o Auditor-Fiscal aborda as aquisições de embalagens, referindo que podem ser computadas no cálculo do crédito presumido do IPI as embalagens de apresentação, excluindo-se as embalagens de transporte. Relaciona as embalagens admitidas, bem assim as notas fiscais correspondentes.

Com respeito às notas fiscais emitidas por Guaraves – Guarabira Aves Ltda., sob o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 6.124, referente a “industrialização efetuada para outra empresa”, o Auditor-Fiscal consigna que, além de se tratar de produto utilizado na carcinicultura, foi utilizado indevidamente o valor total da operação, ao passo que o cômputo dessa parcela, caso fosse admitida, se restringiria ao valor dos insumos remetidos para industrialização por encomenda. Relaciona, também nesse caso, as respectivas notas fiscais glosadas.

Além disso, houve glosa de itens que não se enquadram nos conceitos de MP, PI nem ME, mencionando-se as notas fiscais correspondentes no item 29 do Relatório de Diligência Fiscal.

Por último, não foram admitidas no cálculo do crédito presumido do IPI aquisições de produtos beneficiados com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, ou sujeitos à alíquota zero por essas contribuições, tendo em vista que, nesses casos, não houve incidência

das referidas exações. No item 33 do Relatório de Diligência Fiscal, estão relacionadas as notas fiscais referentes a essa glosa.

Eis a apuração do crédito presumido do IPI em cada um dos meses do quarto trimestre de 2005, decorrente da diligência, totalizando R\$ 9.368,58 (...)

O interessado tomou ciência do Relatório de Diligência Fiscal, das fls. 591 a 612, em 21 de janeiro de 2019, segundo consta na fl. 613, e apresentou a manifestação de inconformidade complementar, das fls. 623 a 635, em 20 de fevereiro de 2019, pelo que se vê na fl. 620. Alega, dessa feita, em suma, o que segue.

Reitera que o processo produtivo do estabelecimento é único, embora dividido em várias etapas, sem que exista uma suposta fase pré-industrial, de cultivo do camarão. À vista disso, é indevida a glosa referente aos insumos da suposta atividade dissociada, como é o caso, por exemplo, de pós-larva de camarão, rações diversas, dentre as quais se incluem camaronina, farelo, artêmia etc., bem assim diversos outros insumos, podendo citar adubos, fertilizantes, cal, calcário, redes, grades, telas, dentre outros. Todos esses itens devem ser considerados para apuração do crédito presumido do IPI, pois compõem o processo produtivo único do camarão, a seguir descrito:

- a) desenvolvimento do crescimento das pós-larvas de camarão;
- b) alimentação das pós-larvas saídas do laboratório e transportadas para a empresa onde são armazenadas em tanques “pré-berçários” para alimentação;
- c) manutenção dos animais juvenis em viveiros de “pré-engorda” onde permanecem um curto período;
- d) engorda dos camarões em viveiro próprio onde os animais permanecem em viveiros até a etapa de despesca, sendo acompanhado o desenvolvimento da pós-larva, considerando alimentação própria, exames, peso, medida etc.;
- e) efetivação do processo de despesca do camarão adulto que atingir as exigências mínimas;

f) realização de processo de conservação da qualidade do camarão, através de submersão do produto em substância química inofensiva para o homem (metabissulfito), que passa a se incorporar ao produto e é uma etapa típica do aperfeiçoamento para consumo humano, bem como em outros produtos como, por exemplo, no gelo para resfriamento e manutenção de suas propriedades; e

g) procedimento de melhoramento final do produto, através de controle de lavagens, verificações de qualidade, congelamento especial e embrulho do crustáceo, sendo devidamente embalado e acondicionado, momento em que ocorre o termo do ciclo produtivo, da linha de produção, e o produto passa a estar pronto para exportação.

Argumenta que a Lei n.º 9.363, de 1996, foi editada para desonerar os produtos nacionais exportados, o que é evidenciado pelo art. 1.º desse diploma, ao se referir a empresa “produtora” e em “mercadorias nacionais”. A industrialização, ou fabricação, é secundária, subsidiária. Caso contrário, o legislador teria utilizado expressões como “industrialização” e “fabricação”, como aconteceu no art. 1.º da Lei n.º 8.402, de 8 de janeiro de 1992, no art. 1.º do Decreto-lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e na Súmula n.º 16 do Carf, que diz: “*o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1.º de janeiro de 1999. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)*”.

Sob outra perspectiva, menciona que a Lei n.º 9.363, de 1996, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, deu efetividade à máxima de que não se deve exportar tributo, o que também foi feito em relação ao IPI e ao ICMS, nesses dois casos pela própria Constituição da República Federativa do Brasil. Consequentemente, o crédito presumido do IPI, instituído pela referida Lei n.º 9.363, de 1996, deve ser compreendido com base na legislação que rege o PIS/Pasep e a Cofins, conforme *caput* do art. 3.º do diploma citado, segundo o qual a apuração do valor dos insumos deve ser efetuada nos termos das normas que regem as mencionadas contribuições, utilizando-se a legislação do IPI apenas em caráter subsidiário, na forma do parágrafo único do mesmo art. 3.º da Lei n.º 9.363, de 1996. O IPI foi escolhido para o ressarcimento das contribuições citadas, porquanto, na época da edição da Lei n.º 9.363, de 1996, ainda não existia a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Cita e transcreve excertos de acórdãos do Carf e da CSRF, a saber: 3803- 01.639, 9303-003.191, 9303-006.604 e 9303-007.535. Além disso, menciona acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento dos Recursos Especiais n.º 1.221.170/PR e n.º 1.254.402/ES. Reporta-se, ainda, à doutrina.

Por fim, argumenta sobre a técnica de creditamento, para evitar discriminação odiosa entre contribuintes que se encontrem em situações de fato potencialmente idênticas. Caso o manifestante adquirisse de outra empresa o “camarão adulto” já despescado, ou seja, morto pelo processo natural da pesca, e, apenas a partir desse ponto, realizasse o processo de beneficiamento sobre os camarões adquiridos de terceiro, não haveria glosa dessa aquisição. Diz que, certamente, a qualidade, o tamanho, o peso, ou, em síntese, a maturação dos camarões, não estaria na forma e exigências impostas pelos importadores, impossibilitando a exportação. Seria uma punição ilógica vedar ao manifestante o crédito pelo fato de, ao invés de comprar o camarão de terceiro, produzi-lo diretamente. A aplicação de tal entendimento é uma distorção tributária para inibir a indústria da carcinicultura de produzir os crustáceos que irá exportar. Seguramente, o contexto da lei não é fazer distinção entre quem compra e quem produz o crustáceo que irá ser exportado.

Finaliza, requerendo que o Relatório da diligência fiscal seja refeito, paracalcular o crédito presumido de IPI mediante cômputo de todos os insumos utilizados no processo produtivo, em função da imprescindibilidade ou a importância de determinado item, seja bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

É o relatório.”

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, amparada o voto do relator considerando:

“No caso concreto, a questão a ser resolvida é se o camarão adulto, ou seja, aquele que atingiu o máximo do seu crescimento e a plenitude das suas funções biológicas, pode, ou não, ser considerado resultante de uma das operações de industrialização descritas no art. 4º do RIPI, de 2002. Examinando-as, uma a uma, conclui-se que as operações de montagem e de renovação ou recondicionamento são impertinentes ao caso. Além disso, o camarão não pode ser resultante de operação de transformação, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, dando origem a espécie nova, porquanto o desenvolvimento do animal decorre de um processo biológico, independente da ação humana, em que larva ou pós-larva evoluem naturalmente para camarão. Por fim o camarão pode ser submetido às operações de beneficiamento, acondicionamento ou reacondicionamento, mas não pode resultar destas, pelo mesmo motivo citado com respeito à operação de transformação.

À vista disso, o camarão não é resultante de qualquer das operações de industrialização descritas no art. 4º do RIPI, de 2002.

(...)

Resta evidente, portanto, que, por um lado, a carcinicultura é uma atividade que não se enquadra no rol das operações industriais citadas no art. 4º do RIPI, de 2002, para que se pudesse considerá-la, no âmbito da legislação do IPI, “produção” de camarões. Por outro lado, existe dispositivo da legislação tributária que enquadra culturas animais, como é o caso da carcinicultura, como atividade rural.

Consequentemente, os gastos com aquisições de produtos utilizados no cultivo de camarões, no âmbito da atividade denominada carcinicultura, não podem ser computados, a título de aquisições de matérias-primas ou produtos intermediários, para fins de apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996.

(...)

No tocante às glosas dos itens a seguir relacionadas, a manifestação complementar silenciou, motivo pelo qual restam definitivas:

a) embalagens de transporte;

b) parcela excedente relativa à industrialização por encomenda, que, além de se tratar de produto utilizado na carcinicultura, foi computado indevidamente o valor total da operação, ao passo que o cômputo dessa parcela, caso fosse admitida, se restringiria ao valor dos insumos remetidos para industrialização por encomenda;

c) itens que não se enquadram nos conceitos de MP, PI nem ME; e

d) aquisições de produtos beneficiados com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, ou sujeitos à alíquota zero por essas contribuições.

Em face do exposto, voto no sentido de considerar definitivas as glosas não contestadas e, na parte, litigiosa, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.”

A contribuinte foi cientificada da decisão em 11/06/2019. Em 21/06/2019, apresentou recurso voluntário, reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, considerando o cumprimento do prazo para interposição da peça recursal - 30 (trinta) dias a contar da intimação, é tempestivo o recurso.

A controvérsia dos autos cinge-se sobre o reconhecimento do direito da contribuinte quanto ao ressarcimento da Contribuição para o PIS e da COFINS por força das exportações, na forma da Lei n.º 9.363/96, bem como afastar as glosas dos créditos das aquisições dos insumos pós-larva, rações e alimentos para camarão, utilizados no processo produtivo de “camarão tipo exportação” da Recorrente.

A matéria é conhecida deste tribunal administrativo, havendo entendimento consolidado no sentido de não se reconhecer para fins de crédito presumido de IPI, de que tratam as Leis n.ºs 9.363/96 e 10.276/01, dispêndios realizados em fase pré-industrial. Desta jurisprudência consolidada foi editada a Súmula CARF n.º 183, de observância obrigatória, nos termos regimentais. Eis o enunciado:

“O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo, não deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que tratam as Leis n.ºs 9.363/96 e 10.276/01”.

Destaco que dentre os precedentes que embasaram o enunciado consta, inclusive o acórdão 9303-006.665, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em recurso da mesma contribuinte, em que se discutiu exatamente a mesma matéria diferindo o período de apuração dos créditos, com a seguinte ementa:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE CAMARÃO.
PRODUTOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PÓS
LARVA E RAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

A Lei n.º 9.363, de 1996, remeteu o conceito de matéria prima, insumos, materiais intermediários e de embalagem utilizados no processo produtivo, para efeito do crédito presumido de IPI, na base de cálculo do PIS e da Cofins para se apurar o crédito, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem), e/ ou não os integrem, mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração ou que sirvam ao acondicionamento do produto.

No presente caso, a própria Contribuinte informa que os insumos " póslarva e ração" são manejados na fase de produção agrícola, numa etapa anterior a qualquer industrialização."

Considerando tal entendimento sobre o mérito do presente recurso, despicienda a análise dos demais argumentos trazidos pela Recorrente, sobretudo no que tange a comprovação do direito creditório e efetiva utilização dos dispêndios no processo produtivo já que todos os itens glosados referem-se a fase pré-industrial.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito, negar provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral