



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10469.902945/2008-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-01.639 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 5 de maio de 2011
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente CAMANOR PRODUTOS MARINHOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. CONCEITUAÇÃO.

O direito ao crédito presumido e ao crédito básico de IPI restringe-se às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo e consumidos a partir de contato direto sobre o produto em fabricação (Súmula CARF nº 19).

CRIAÇÃO DE CAMARÃO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Os produtos utilizados na fabricação de produtos exportados, que atendam os requisitos para se classificar como insumos, podem ser computados no cálculo do crédito presumido de IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Andréa Medrado Darzé e Juliano Eduardo Lirani que deram provimento integral.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE KERN - Presidente.

Assinado digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator.

EDITADO EM: 11/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hécio Lafeté Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Andréa Medrado Darzé, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 155 a 183) interposto em face da decisão da DRJ Recife/PE (fls. 128 a 148) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte (fls. 84 a 109) em contraposição ao teor do Despacho Decisório da repartição de origem (fls. 71 a 77) que deferiu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado e homologou em parte a compensação declarada.

O contribuinte havia entregue à Receita Federal o Pedido de Restituição ou Ressarcimento e a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) em que se requeria o ressarcimento de crédito presumido de IPI, previsto nas Leis nº 9.363/1996 e 10.276/2001, a ser compensado com débito próprio referente a outro tributo administrado pela Receita Federal (fl. 12).

Ao analisar os pedidos do contribuinte, a repartição de origem, por meio do despacho decisório de fls. 71 a 77, deferiu parcialmente o direito creditório, confirmando-se os valores das receitas de exportação declarados pelo contribuinte, mas ressaltando-se que foram identificados produtos utilizados no processo produtivo que, por sua natureza, não dariam direito ao crédito de IPI, por não se enquadrarem no conceito de insumo (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), ou por se referirem a insumos consumidos na atividade agrícola que não se caracterizaria como industrialização. Tais produtos foram assim identificados:

a) cal, calcário, fertilizantes e adubos químicos que não fazem parte do processo de industrialização e são, na realidade, insumos utilizados na atividade primária da cultura do camarão;

b) gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais como oxigênio, acetileno, argônio, amônia, etc.;

c) telas e cercas de proteção, tarrafas, redes, arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas, tábuas, etc.;

d) cloro, material de limpeza e higienização de instalações e medicamentos;

e) combustíveis, óleo diesel e lubrificantes;

f) caixas de isopor para transporte do pescado, utilizadas para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem;

g) insumos da atividade agrícola excluída do conceito de industrialização tais como pós-larva, rações e alimentos diversos para o camarão.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 84 a 109) e requereu o reconhecimento integral do direito creditório e a plena possibilidade de compensação, alegando, aqui reproduzido de forma sucinta, o seguinte:

a) as aquisições excluídas pela Fiscalização são matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ensejando o direito ao creditamento da Lei nº 9.363/1996, dado que se referem a produtos consumidos no processo produtivo;

b) O Fisco interpreta a conceituação de insumos de forma equivocada, pois a produção do camarão engloba uma série de etapas bem definidas, não se resumindo à atividade de beneficiamento;

c) a requerente é uma indústria de camarões, cuja criação é destinada exclusivamente ao processo de beneficiamento, que é uma das espécies do gênero industrialização, e atua em todo o processo produtivo, desde o desenvolvimento dos camarões a partir da pós-larva, passando pela despesca, até o produto final devidamente embalado e pronto para a exportação e apto para o consumo;

d) não é válido o argumento de que a etapa inicial do processo produtivo seria apenas uma atividade agrícola, pois as várias fases da industrialização (beneficiamento) são concatenadas entre si e complementares;

e) a finalidade do crédito presumido do IPI é assegurar o ressarcimentos às empresas produtoras e exportadoras das contribuições Cofins e para o PIS incidentes sobre os insumos que integram o produto final destinado ao exterior;

f) o produto denominado “camarão” consta da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) com alíquota zero, tratando-se, portanto, de produto fruto do processo de industrialização;

g) a Lei nº 9.363/1996, em seu art. 1º, faz referência a empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, não havendo exigência de que seja industrial ou fabricante;

h) a aplicação da legislação do IPI, nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/1996, deve se dar em caráter meramente subsidiário, com aplicação secundária e supletiva.

A DRJ Recife/PE julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 128 a 148), tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

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

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363, de 1996.

Apenas os valores relativos às aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de serem considerados no cálculo do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363, de 1996.

CRIAÇÃO DE CAMARÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A criação de camarão (carcinicultura), por ser atividade que não se enquadra no conceito de industrialização, não propicia que os produtos nela empregados gerem direito ao crédito presumido do IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 155 a 183), faz referência ao contido na declaração de voto do julgador vencido na primeira instância administrativa e reitera seu pedido de acolhimento integral do direito creditório, repisando os mesmos argumentos de defesa anteriormente apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI homologado parcialmente pela repartição de origem em razão da glosa de valores relativos a produtos utilizados no processo produtivo não considerados como insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) e produtos próprios da atividade agrícola que não se insere no conceito de industrialização.

I. Crédito presumido de IPI. Insumos.

Para análise da desconsideração de alguns produtos considerados de natureza diversa da exigida para a fruição do benefício do crédito presumido, insta que se proceda à análise dos dispositivos da legislação tributária que tratam do tema.

Referidos produtos encontram-se identificados como sendo “(i) cal, calcário, fertilizantes, adubos químicos, (ii) gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais como oxigênio, acetileno, argônio, amônia, etc., (iii) telas e cercas de proteção, tarrafas, redes, arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas, tábuas, etc., (iv) cloro, material de limpeza e higienização de instalações e medicamentos, (v) combustíveis, óleo diesel e lubrificantes, (vi) caixas de isopor para transporte do pescado, utilizadas para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem”.

Para analisar o procedimento fiscal relativo aos combustíveis, óleo diesel e lubrificantes, necessário se torna reproduzir a súmula CARF nº 19, *verbis*:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Tendo em vista o contido na súmula, conclui-se por escoreito o procedimento de exclusão desses elementos no cálculo do crédito presumido de IPI.

Para a análise da glosa dos demais produtos, mister reproduzir o dispositivo legal que deu origem ao crédito presumido do IPI:

Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 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 nº 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.(grifos nossos)

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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

(...)

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.(grifos nossos)

(...)

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

A par da autorização legal constante do art. 6º supra, o Ministro da Fazenda editou a Portaria MF nº 38/1997, nos seguintes termos:

Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997.

Art. 1º O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social-COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será apurado e utilizado de conformidade com o disposto nesta Portaria.

(...)

Art. 3º (...)

§ 16. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI. (grifo nosso)

Constata-se que o § 16 supra remete à legislação do IPI a definição do que venha a ser matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) assim se refere à conceituação de insumo:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as **matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.*** (grifo nosso)

Do excerto acima reproduzido, verifica-se que, para se caracterizar como insumo, há necessidade de que o produto, embora não se integrando ao novo bem, seja consumido no processo de industrialização, excetuando-se os bens do ativo permanente.

Do contido no inciso I do art. 164, *in fine*, acima reproduzido, por se tratar de bens do ativo permanente, é possível inferir pela descaracterização como insumo, para fins de creditamento do crédito presumido do IPI, os produtos “telas e cercas de proteção, tarrafas, redes, arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas, tábuas, etc. e caixas de isopor para transporte do pescado”.

Associando-se o comando constante do RIPI/2002 com o teor da súmula CARF nº 19 acima reproduzida, conclui-se que o insumo gerador de crédito de IPI é aquele produto consumido no processo de industrialização em contato direto com o produto novo.

Essa mesma exigência consta do Parecer Normativo CST nº 65/1979, *verbis*:

10. Resume-se, portanto, o problema na :determinação do que se deva entender como produtos que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 — A expressão 'consumidos...' há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde de que decorrentes de **ação direta do insumo sobre o produto em fabricação**, ou deste sobre o insumo. (grifo nosso)

Dessa forma, constata-se que, além de se restringir o direito de crédito presumido às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, deve-se verificar se tais produtos foram consumidos no processo de industrialização a partir de contato direto sobre o produto em fabricação.

Diante dessa constatação, é possível concluir pela correta atuação da autoridade administrativa ao negar direito ao creditamento em relação aos seguintes produtos: "cal, calcário, fertilizantes, adubos químicos, gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais como oxigênio, acetileno, argônio, amônia, etc., cloro, material de limpeza e higienização de instalações e medicamentos".

Portanto, tem-se por acertada a glosa de todos os produtos identificados nos autos sob o código 1, por não se caracterizarem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, nos termos exigidos pela legislação tributária que rege a matéria.

II. Atividade criação de camarões. Industrialização. Creditamento.

Quanto à glosa dos insumos aplicados na atividade de criação de camarões, não se consegue extrair da legislação tributária que rege a matéria tal vedação.

A autoridade administrativa amparou a glosa no fato de que, por se tratar de atividade agrícola, a criação de camarões estaria excluída do conceito de industrialização, em razão do que os insumos consumidos não poderiam gerar crédito presumido de IPI.

O crédito presumido não se confunde com o crédito básico de IPI, não podendo se invocar a sistemática da não cumulatividade em sua apuração, pois constitui-se em incentivo à exportação a partir do afastamento dos efeitos da cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS, sendo relevante, na situação, ter havido a incidência dessas contribuições nas etapas anteriores do ciclo de produção, independentemente de haver ou não incidência do IPI.¹

Esse entendimento foi o esposado em inúmeros acórdãos deste Conselho, destacando-se os de número 292-18.294, de 19 de setembro de 2007, CSRF/02.01.888, de 11 de abril de 2005, e CSRF/02-02.260, de 24 de abril de 2006.

¹ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Esmafe, 2008, p. 46.

Além disso, no presente caso, o produto camarão encontra-se classificado na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como sujeito à alíquota zero, fato esse que, por si só, fragiliza o fundamento adotado pela Fiscalização para descaracterizar, como atividade industrial, a cultura do camarão que precede o beneficiamento do produto a ser exportado.

Como bem consignou o julgador de piso vencido no julgamento *a quo*, em declaração de voto (fls.135 a 148), apesar de existir a possibilidade de ocorrerem de forma independente operações de criação de camarão (atividade agrícola) e de beneficiamento do camarão (industrialização), inexistente nos autos qualquer evidência do exercício simultâneo, ou paralelo, de ambos os tipos de atividade envolvendo camarões, descrevendo-se apenas a atividade de industrialização do camarão.

Merece transcrição, ainda, pelo seu caráter esclarecedor, o excerto a seguir transcrito, extraído da mesma declaração de voto referenciada no parágrafo anterior (fl. 137).

No presente processo, a partir da descrição dos fatos no relatório, e consultada a documentação acostada, pode-se concluir que a atividade descrita é eminentemente industrial, dentro dos limites disciplinados no RIPI. A partir da maturação das pós-larvas de camarão, numa primeira etapa da produção industrial, o processo avança para as etapas seguintes na linha industrial de produção, para a classificação, limpeza, congelamento e embalagem final.

Pede-se atenção neste ponto, não é possível abstrair a figura do camarão desse processo industrial. As larvas, as pós-larvas e os camarões adultos em que aquelas se transformam, compõem necessariamente o produto final obtido ao final do processo industrial (as larvas e as pós-larvas convergem para serem os próprios camarões presentes no produto final industrializado). Não há nos autos nenhuma evidência de comércio, pela interessada, de camarões in natura (nem muito menos, de larvas ou pós-larvas de camarão)

Vale dizer, no caso, se do produto final industrializado for retirada a figura dos camarões maturados na própria empresa, seres em que se transformaram as larvas e pós-larvas, não haveria nenhum produto final industrializado a ser considerado, o que evidentemente não faz sentido ante a evidência de que houve exportação de camarões industrializados. Portanto, neste caso, o camarão é matéria-prima industrial no stricto sensu.

Portanto, no que se refere aos produtos utilizados na criação de camarões – pós-larva, rações e alimentos diversos para o camarão –, dado que comprovado o atendimento dos requisitos para se classificar como insumos, nos termos abordados no item I deste voto, deve-se acatar sua inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por **PROVER PARCIALMENTE** o recurso voluntário, para conceder o direito ao cálculo do crédito presumido de IPI relativamente às aquisições próprias de insumos utilizados na criação de camarões – pós-larva, rações e alimentos diversos para o camarão –, dado que comprovado o atendimento dos requisitos para se classificar como insumos (matérias-primas e produtos intermediários), consumidos em contado direito com o produto final.

Processo nº 10469.902945/2008-80
Acórdão n.º **3803-01.639**

S3-TE03
Fl. 200

É como voto.

Assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Relator



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 10469.902945/2008-80
Interessada: CAMANOR PRODUTOS MARINHOS LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-01.639, de 5 de maio de 2011, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 5 de maio de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
- Com embargos de declaração
- Com recurso especial

Em ____/____/____