



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001377/2007-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.761 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente AGROVICOLA VENETO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Demonstrado que o auto de infração contém expressa motivação quanto situação fática arrolada na autuação, torna-se incabível a nulidade arguida.

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS "NT". DIREITO AO INCENTIVO. INEXISTÊNCIA.

A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao Crédito Presumido de IPI na exportação (Súmula CARF nº 124).

CRÉDITO PRESUMIDO. CONCEITO DE INSUMO. LEGISLAÇÃO DO IPI.

A Lei nº 9.363/96 (art. 3º, parágrafo único) remete expressamente à legislação do IPI para o estabelecimento do conceito de produção, matéria- prima, produtos intermediários e material de embalagem, conceito este detalhadamente consignado no Parecer nº 65/79, que interpreta que geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório que indeferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito presumido e não homologou totalmente as compensações declaradas, por terem sido glosadas as aquisições de não contribuintes do PIS e/ou COFINS e pela glosa dos gastos com mercadorias e serviços utilizados na criação de animais.

Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, preliminarmente, que foram citados pela fiscalização atos administrativos já revogados, o que teria cerceado a defesa, dando causa à nulidade. No mérito, em síntese, alega que, considerando o conceito de imunidade do despacho decisório caminhou contra a Constituição e a legislação, sendo que não se pode afirmar que esta última concedeu o crédito presumido apenas nas aquisições oneradas pelas contribuições do PIS e da COFINS, portanto, não há justificativa legal para as glosas das aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Ademais, o cálculo do crédito presumido deve abranger todos os custos necessários para a manutenção da fonte produtiva e exportadora, com é o caso dos gastos com ovos, incubação, remédios, farelo de soja, milho, sal, óleo de soja, proteínas, etc.... Considerando que o produto final da contribuinte é o frango, não se poderia glosar a incubação de ovos, pois é etapa anterior da industrialização que pode ser caracterizada como industrialização por encomenda, até porque a atividade agroindustrial do interessado é caracterizada com industrial pela transformação da proteína vegetal em animal. Confirma tal hipótese a definição de atividade rural dada pelo manual do INSS e pela Lei nº 8023/90, bem como pela declaração de inconstitucionalidade dada pelo STF. da Lei nº 8870/94, donde se concluiria que não incide o FUNRURAL sobre a produção própria, ou seja, se a própria agroindústria está produzindo insumos, estes devem constar na base de cálculo do crédito presumido, lembrando que os pintos enviados, em regime de parceria rural, para aviários, são de propriedade da contribuinte.. Também confirmaria o entendimento do interessado a legislação do draw-back quando classifica os insumos utilizados na fabricação de ração como parte final do produto produzido pela impugnante, sendo que se for utilizados marcadores na alimentação dos frangos e houver uma análise dos cortes facilmente se comprovará que eles foram utilizados no processo produtivo da carne de frango destinado ao exterior. Encerrou requerendo o total deferimento do pedido.

Em 09 de junho de 2010, através do Acórdão nº **14-29.651**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP **JULGOU IMPROCEDENTE** a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, via Aviso de Recebimento, em 18 de agosto de 2010, às e-folhas 723.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 17 de setembro de 2010, de e-folhas 727 à 775.

Foi alegado:

- Cerceamento de defesa - insegurança, inexatidão e incerteza jurídica, por ausência de indicação do dispositivo da Lei;
- Imunidade acerca das contribuições para as receitas de exportação;
- Crédito presumido IPI exportação;
- Forma de apuração do crédito presumido de IPI;
- Custos Necessários a Manutenção da Fonte Produtiva - Conceitos Para o IRPJ;
- Das Remessas para Industrialização;
- Glosa do Crédito Presumido de IPI;
- Glosa (Exclusão) das Aquisições de Insumos, que Entendeu não se Tratar de Matéria-Prima, Produtos Intermediários ou Material de Embalagem em Relação aos Produtos Exportados pela Impugnante;
- Glosa de Aquisições de Cooperativas e Pessoas Físicas;
- Manual da Previdência Social;
- Lei 8.870/80 da Produção Própria;
- Concessão do Regime Draw-Back pela Receita Federal do Brasil;
- Comprovação de Exportação dos Insumos de Alimentação Animal.

- DO PEDIDO:

Em face do exposto, requer o Contribuinte se digne este Egrégio Conselho de Contribuintes a receber, conhecer e prover o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para o fim que seja deferido TOTALMENTE o pedido de crédito do IPI, e autorizada a compensação de modo integral, considerando-se as parcelas glosadas pela fiscalização, nos termos da fundamentação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 18 de agosto de 2010, às e-folhas 723.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 17 de setembro de 2010, e-folhas 727.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Cerceamento de defesa - insegurança, inexatidão e incerteza jurídica, por ausência de indicação do dispositivo da Lei;
- Imunidade acerca das contribuições para as receitas de exportação;
- Crédito presumido IPI exportação;
- Forma de apuração do crédito presumido de IPI;
- Custos Necessários a Manutenção da Fonte Produtiva - Conceitos Para o IRPJ;
- Das Remessas para Industrialização;
- Glosa do Crédito Presumido de IPI;
- Glosa (Exclusão) das Aquisições de Insumos, que Entendeu não se tratar de Matéria-Prima, Produtos Intermediários ou Material de Embalagem em Relação aos Produtos Exportados pela Impugnante;
- Glosa de Aquisições de Cooperativas e Pessoas Físicas;
- Manual da Previdência Social;
- Lei 8.870/80 da Produção Própria;
- Concessão do Regime Draw-Back pela Receita Federal do Brasil;
- Comprovação de Exportação dos Insumos de Alimentação Animal.

Passa-se à análise.

- Cerceamento de defesa - insegurança, inexatidão e incerteza jurídica, por ausência de indicação do dispositivo da Lei.

É alegado às folhas 07/08 do Recurso Voluntário:

Conforme exposto na manifestação de inconformidade, a autoridade administrativa fundamentou sua decisão em vários dispositivos legais, como a Portaria MP 93/2004, Portaria 64/2003, Portaria 38/1997, IN SRF 419/2004, IN SRF 441/2004, IN SRF 420/2004 e IN 441/2004, IN SRF 460/2004, IN SRF 600/2005, que já foram objetos de alterações posteriores a ocorrência da apresentação da DCP, ou seja, legislações que foram alteradas ou revogadas após a ocorrência da constituição do crédito presumido de IPI exportação.

De outro vértice, encontramos a citação da IN SRF n.º 69/2001, onde a autoridade fiscal faz menção expressa deste ato legal, afirmando que tal dispositivo explicitou o que determinava o §1º do art. 1º da Lei 10.276/2001.

Logo, foi salientado que, diante da vasta e complexa legislação aplicável ao caso concreto, tanto como a sua validade e eficácia no mundo fenomênico, a legislação aplicável será a que estiver em vigência na data da ocorrência do fato gerador, que não pode ser legislada por ato subsequente.

Diante de tal situação, foi prequestionado o fato da autoridade fiscal citar, em várias vezes, a legislação superveniente ao fato gerador ou ao fato ocorrido.

E, em face destas razões, o recorrente entendeu que houve cerceamento de defesa, posto que o procedimento fiscal estava eivado de insegurança jurídica, inexatidão e incerteza, que são pressupostos para assegurar ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório.

Ao apreciar a preliminar, a Turma prolatora do Acórdão ora recorrido, entendeu, sem apresentar qualquer embasamento jurídico, que improcedia as alegações, pois a forma de citação é histórica, não sendo necessário fundamentar especificamente em qual Instrução Normativa o contribuinte incorreu, conforme podemos vislumbrar do trecho a seguir transcrito, o qual pedimos vênias para transcrever:

(...)

Contudo, as razões expostas no voto condutor do Acórdão não possui respaldo jurídico, posto que mesmo que a legislação subsequente venha a manter a redação original do dispositivo revogado expressamente, deve a autoridade fiscal citar o dispositivo legal aplicado a época e não, a legislação subsequente.

Desta forma, citando e utilizando-se de base legal os dispositivos legais editados posteriores a ocorrência do fato, é que tal procedimento fiscal está eivado de insegurança jurídica, inexatidão e incerteza, que são pressupostos legais para assegurar ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, preceitos estabelecidos na Constituição Federal.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se manifestou sobre o assunto às folhas 05 daquele documento:

Preliminarmente entendo que não houve cerceamento à defesa por conta das citações de fls. 336. 337. 346 e 347. pois, além das glosas efetuadas não estarem fundamentadas especificamente nas Instruções Normativas citadas, a forma de citação é histórica, ou seja, esclarecendo as alterações ocorridas propiciando melhor compreensão destas, ao contrário do que alega a manifestante.

Adequada a interpretação do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Restou demonstrado no Despacho Decisório as circunstâncias fáticas responsáveis por deferir parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito presumido e também parcial homologação das compensações declaradas, por terem sido glosadas as aquisições de não contribuintes do PIS e/ou COFINS e pela glosa dos gastos com mercadorias e serviços utilizados na criação de animais.

Verifica-se que o interessado foi regularmente cientificado, o que lhes oportunizou o exercício do contraditório e da ampla defesa, princípios constitucionais, corolários do devido processo legal, que possibilitam ao interessado arguir suas razões de defesa bem como lhe facultam a contraprova, por todos os meios de prova admitidos em direito, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, constata-se que a recorrente pode exercer plenamente seu amplo direito de defesa, haja vista que desde a peça impugnatória, manifestação de inconformidade na DRJ, bem como no Recurso Voluntário, não se vislumbrando qualquer vício que comprometa a validade dos lançamentos, uma vez que foram atendidas todas as garantias processuais, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, além das disposições específicas dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ante os fundamentos expostos, depreende-se que o cerceamento de defesa alegado na peça recursal não pode ser acolhido, uma vez que ao sujeito passivo foi assegurada a ampla defesa através da ciência do auto de infração que lhes possibilitou assim exercê-la através da peça impugnatória, peça processual que tem o condão de instaurar a fase litigiosa do procedimento, permitindo aos autuados oferecerem ao fisco por todos os meios de prova admitidos em direito, elementos que comprovem suas alegações.

O mero equívoco de citar legislação superada, mas em que seu bojo traz idêntica determinação que a sucedeu, não possui o condão da nulidade.

No caso em análise, a Recorrente não demonstrou, efetivamente, qualquer prejuízo dos supostos vícios apontados no processo administrativo e exerceu seu direito de defesa com plenitude, assim, deve ser aplicado o princípio *pas de nullité sans grief*, não há nulidade sem prejuízo.

Diante dos fundamentos acima constata-se que não há reparos no feito fiscal, tampouco na decisão de piso.

- NO MÉRITO

- Crédito presumido IPI exportação.

Vejamos os dispositivos de interesse da 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 ... incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

Art. 3º...

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.

Assim, a própria lei remete ao conceito de insumo da legislação do IPI, detalhadamente consignado no Parecer nº 65/79:

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

No que tange a manutenção de crédito presumido de IPI, os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, de modo que, só integram a base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 os insumos consumidos na produção que entrem em contato direto com o produto fabricado, não abrangendo os gastos gerais de produção.

O contribuinte, ora. recorrente, protocolizou administrativamente Pedido de Ressarcimento para ressarcir valores recolhidos a título de "Crédito Presumido de IPI", estabelecido pela Lei 9.363/96.

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, com subsidio em diligência autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência nº 09.2.01.00-2007.00369-1 (fl. 274), foi feita verificação do pedido de ressarcimento eletrônico - PER nº 12657.23155.051103.1.5.01-0102 (fls. 56/105) de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI apurado no 2º trimestre-calendário de 2003 no valor de **R\$ 2.026.221,23**.

Foi realizada diligência para verificação da documentação do estabelecimento matriz do contribuinte no endereço Rua Alfredo Pessi, nº 2000, Nova Veneza - SC, CEP 88865-000, nos dias 11 e 12/07/2007, sendo a fiscalização atendida pelo Sr. Sinésio Volpato, CPF. 027.975.189-34, Diretor Superintendente. Em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos (fl. 275/276) o contribuinte disponibilizou os documentos solicitados.

Foi constatado descompasso entre as respostas fornecidas para o item 6 e 16 da Intimação Saort nº 2007.0216:

"6) Relação resumida dos produtos fabricados e/ou comercializados pelo estabelecimento no trimestre-calendário referente ao pedido de ressarcimento, agrupados por classificação da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), indicando a descrição ou nome comercial, forma de tributação e alíquota aplicável, devidamente assinada por representante legal. "

Na folha 161, o contribuinte cita os produtos fabricados em 2003 e 2004:

PRODUTOS	TIPI
Pedaços e miudezas de frango, congelado	0207.14.00
Pedaços e miudezas de frango, resfriado	0207.13.00
Frango Resfriado Inteiro	0207.11.00
Frango Congelado Inteiro	0207.12.00
Farinha de Carne	2301.10.10

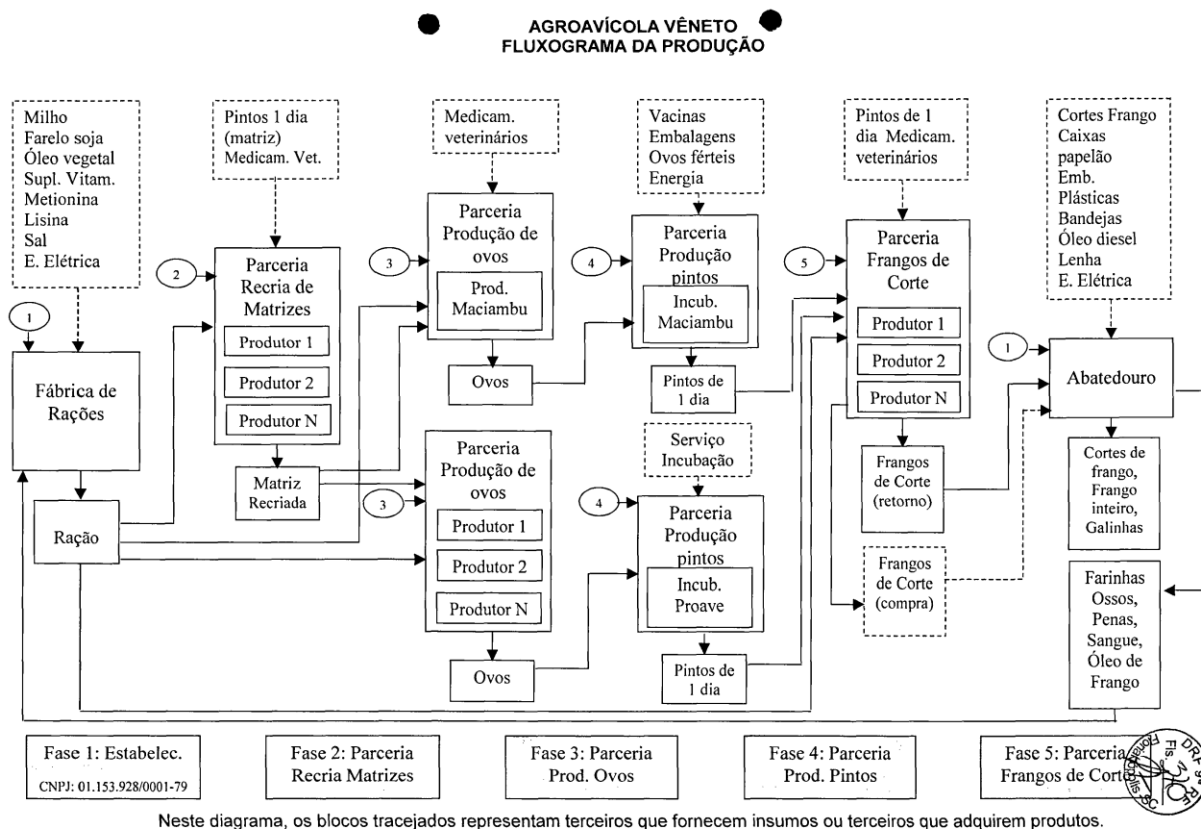
Na resposta, a folhas 159/160, ao descrever o processo produtivo e os insumos que utiliza, o contribuinte descreve atividades que não são realizadas em seu estabelecimento industrial, mas em parcerias rurais, e cita a fabricação de rações e seus insumos, que não foram citados como produtos fabricados na resposta ao item 6. Ainda, tendo em vista a complexidade da operação da empresa e a necessidade de novos esclarecimentos, através da Intimação SEORT 2007.0429 (fls. 277/281) foram solicitadas informações sobre a forma de cálculo dos valores utilizados nos DCP, sobre as operações de algumas unidades da empresa e sobre a utilização das aquisições da empresa a fim de delimitar exatamente quais as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem relacionados com os produtos exportados pela empresa.

Informou também que considera remessa para industrialização o envio de ovos férteis para incubação em terceiros, recebendo os pintos correspondentes 21 dias após, quando os remetem para criação nos parceiros rurais. Além disto, remete polietileno para uma indústria plástica que devolve embalagem de acondicionamento do produto final.

A resposta, nas folhas 282 e 283, encaminha um diagrama de blocos das atividades da empresa com as correções que entendeu necessárias (folha 287). Neste diagrama, o contribuinte utiliza elipses numeradas para identificação das fases da produção. Também confirma que a aquisição de frangos vivos se refere à parcela de produção da parceria rural que caberia ao parceiro que criou as aves, explica melhor a forma como são amortizadas as matrizes e confirma a entrada de pedaços e miudezas de frangos abatidos em outras empresa como matéria-prima eventual do abatedouro.

Na folha 283, o contribuinte confirma que, apesar de não ter incluído na relação de produtos fabricados, folha 161 para o 2º trimestre de 2003, fabrica os produtos industriais **rações para alimentação animal**, de diversos tipos, em seu estabelecimento

industrial e que a produção é totalmente utilizada para alimentação das aves (próprias e de seus parceiros).



Das informações prestadas, resulta que as aquisições listadas na tabela 1 são utilizadas na produção de rações:

Tabela 1 – Aquisições utilizadas na produção de rações

TIPO	Descr. Produto	TIPO	Descr. Produto	TIPO	Descr. Produto
1	LENHA DE MATO DIVERSOS	6	FGO FINAL ABATE NUTRON	6	MULTIFRANGO CRESCIMENT VEG. MACHO
1	MILHO EM GRAOS	6	FGO INICIAL NUTRON	6	MULTIFRANGO FINAL FEMEA
2	FARELO DE SOJA	6	FGO INICIAL NUTRON VEG.	6	MULTIFRANGO FINAL MACHO
2	MILHO EM GRAOS	6	FGO PRE MAX VERDE NUTRON	6	MULTIFRANGO FINAL VEG FEMEA
6	ACUCAR REFINADO	6	FGO PRE-INICIAL NUTRON	6	MULTIFRANGO FINAL VEG.MACHO
6	BICARBONATO DE SODIO 27%	6	FOSFATO BICALCICO	6	MULTIFRANGO INICIAL SUPLEMENTO 4
6	CALCAREO CALCITICO	6	MILHO EM GRAOS	6	MULTIFRANGO INICIAL SUPLEMENTO 5
6	FARELO DE SOJA	6	MULTI FRANGO CRESCIMENTO 1 VEG	6	MULTIFRANGO SUPLEMENTO 6
6	FARELO DE TRIGO	6	MULTI FRANGO CRESCIMENTO 2	6	MULTIOVO CRESCIMENTO
6	FARINHA DE CARNE	6	MULTI FRANGO CRESCIMENTO 2 VEG	6	MULTIOVO INICIAL
6	FARINHA DE OSTRAS	6	MULTI FRANGO FINAL	6	MULTIOVO REPRODUCAO 1
6	FGO CRESC FEMEA NUTRON VEG	6	MULTI FRANGO FINAL VEGETARIANA	6	MULTIOVO REPRODUCAO 2
6	FGO CRESC MACHO NUTRON VEG	6	MULTI FRANGO INICIAL	6	OLEO DE ARROZ
6	FGO CRESCIMENTO NUTRON	6	MULTI FRANGO INICIAL VEGET	6	OLEO DE SOJA
6	FGO CRESCIMENTO FEMEA NUTRON	6	MULTI FRANGO PRE-INICIAL	6	PROTEINA ISOLADA DE SOJA
6	FGO CRESCIMENTO MACHO NUTRON	6	MULTI FRANGO PRE-INICIAL VEGET .	6	PROTENOSE
6	FGO FINAL ABATE FEMEA NUTRON	6	MULTIFRANGO CRESCIMENTO 1	6	SAL
6	FGO FINAL ABATE FEMEA NUTRON VEG	6	MULTIFRANGO CRESCIMENTO FEMEA	6	SAL REFINADO
6	FGO FINAL ABATE MACHO NUTRON	6	MULTIFRANGO CRESCIMENTO MACHO	6	SAL ZAP F PLUS
6	FGO FINAL ABATE MACHO NUTRON VEG	6	MULTIFRANGO CRESCIMENTO VEG.FEM	6	SUPLEMENTO 3

A expressão “TIPO” é utilizada pela empresa para caracterizar o tipo de operação realizada. Utilizamos nas tabelas 1, 2 e 3 abaixo a mesma codificação, especificada no quadro 2.

Quadro 2 – Tipo de Operação	
1	Aquisições de Produtor
2	Aquisições de Cooperativas
3	Remessas p/ Industrialização
4	Energia Elétrica
6	Aquisições de Matérias Primas
7	Aquisições de Combustíveis
8	Aquisições de embalagens
16	Aquisições de Produtos Intermediários
36	Frete Aquisições de Matérias Primas
38	Frete Aquisições de Embalagem
46	Frete Aquisições de Produtos Intermediários
50	Seguro Frete Matéria-Prima

- As aquisições do tipo 1 são aquisições de pessoas físicas;
- As aquisições do tipo 2 são aquisições de cooperativas;
- As aquisições do tipo 6 são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem não utilizados no processo produtivo dos produtos exportados.

Consulta ao sistema DW-Aduaneiro mostrou que, com embarque no período 01/01/2002 a 31/12/2004, o contribuinte exportou apenas produtos de duas classificações da NCM:

1. US\$ 88.597.216,00 FOB de produtos classificados na NCM 0207.14.00 (pedaços e miudezas de galos e galinhas, congelados); e
2. US\$ 235.400,00 FOB de produtos classificados na NCM 1602.32.00 (preparações alimentares/conservas de carne, miudezas ou de sangue de galos e de galinhas).

Das informações prestadas, resulta que as aquisições listadas na tabela 2 são utilizadas no processo produtivo dos produtos exportados:

Tabela 2 – Aquisições utilizadas no processo produtivo dos produtos exportados

TIPO	Descr. Produto	TIPO	Descr. Produto	TIPO	Descr. Produto
1	Aquisições de Produtor	2	PEITO S/ OSSO S/ PELE BAND	6	COXA RESFRIADA AGROV
1	FRANGO VIVO PARA ABATE	2	SOBRECOXA RESFRIADA AGROV	6	FILE CONG AGRO
2	ASA BAND	6	COXA C/ OSSO INTERFOLHADA	6	MATRIZES PARA ABATE
2	COXA C/ SOBRECOXA	6	COXA C/ SOBRECOXA	6	PEITO COM OSSO
2	COXA C/ SOBRECOXA INT GONG AGROV	6	COXA C/ SOBRECOXA INT GONG AGROV	6	PIMENTA BRANCA TRITURADA
2	COXA/SOB BAND	6	COXA DESOSSADA AGROVENETO	6	SOBRECOXA RESFRIADA AGROV
2	FILE CONG AGRO	6	COXA DESOSSADA RESFRIADA		
2	PEITO COM OSSO	6	COXA DESOSSADA S/ PELE CONG		

- As aquisições do tipo 1 são aquisições de pessoas físicas;
- As aquisições do tipo 2 são aquisições de cooperativas.

As demais aquisições listadas pelo contribuinte em resposta ao item 8 da intimação Saort 2007.0429 (fls. 283/286), listadas na tabela 3, são utilizadas nas demais

atividades da empresa e também não têm relação com matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem utilizados no processo produtivo dos produtos exportados.

Tabela 3 – Aquisições utilizadas nas demais atividades

TIPO	Descr. Produto	TIPO	Descr. Produto
1	MATRIZES PARA POSTURA	6	OVOS FERTEIS P/ INCUBAR
1	MILHO EM GRAOS	6	PINTOS DE UM DIA VACINADO C/MAREK
1	OVOS FERTEIS	6	PINTOS MATRIZES
1	OVOS FERTEIS P/ INCUBAR		

O pedido não foi homologado totalmente pela autoridade administrativamente, pelas seguintes razões:

- de que o contribuinte utilizou na base de cálculo, as aquisições de insumos (milho, soja, farelo de soja, pintos de um dia, ovos férteis e demais insumos para a produção de rações e na parceria rural integrada com produtor rural, procedimento não acatado pela autoridade fiscal, que entendeu não se tratar de matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem em relação aos produtos exportados pela impugnante, o que fere o inciso I do § 1º do art. 1º da Lei 10.276/2001);
- de que o contribuinte utilizou na base de cálculo, os insumos adquiridos de produtores rurais e cooperativas, e que sobre estas aquisições não houve a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, procedimento acatado pela autoridade fiscal, que entendeu afrontar o § 1º do art. 1º da Lei 10.276/2001;
- de que o contribuinte utilizou na base de cálculo, os serviços de industrialização ou incubação de ovos, e que os produtos produzidos são pintos de um dia. Entendendo a autoridade fiscal que não caracteriza industrialização por encomenda.

Ainda sobre a discordância, entendeu a fiscalização que:

- os produtos exportados pela empresa estão classificados na NCM 0207.14.00 (pedaços e miudezas de galos e galinhas, congelados) e 1602.32.00 (preparações alimentares/conservas de carne, miudezas ou de sangue de galos e de galinhas);
- matérias-prima são os animais vivos para abate ou partes de frangos abatidos em outras empresas;
- produtos intermediários são todos aqueles utilizados durante a preparação dos produtos exportados ou que, embora não se integrando ao produto fabricado, sejam consumidos no processo de fabricação ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo;
- material de embalagem é aquele utilizado para embalar os cortes de frango.

- que são ainda, produzidas pelo contribuinte, embora não sejam exportados, os produtos "Rações" para alimentação de frangos, em suas diversas fases do ciclo de crescimento.

- Insumos para a produção de rações.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se manifestou sobre o assunto às folhas 05 daquele documento:

Com relação ao mérito, de plano, cumpre aqui esclarecer que os produtos exportados pelo interessado não são frangos vivos (produtos NT, ou seja, não considerados como industrializados pela legislação), nem rações, mas sim animais abatidos, bem como a carne e derivados destes, congelados, preparados e embalados. Portanto, o processo de produção industrial executado se inicia com o abate do animal e não com a sua criação (seja só pelo contribuinte, seja em regime de parceria rural), sendo relevante frisar que o animal não é o produto industrializado exportado, mas sim a matéria-prima empregada para a industrialização dos produtos exportados.

Ressalte-se que o interessado não exporta insumos para a fabricação de ração, nem medicamentos ou outros insumos normalmente empregados na atividade de criação de animais. Estes insumos, certamente estão incluídos no custo dos animais abatidos, porém não são admissíveis no cálculo isolado do benefício em questão, por não se constituírem, por si só, em matérias-primas dos produtos exportados.

Às folhas 10 do Recurso Voluntário é feita a seguinte contraposição:

Ressalta-se que o interessado não exporta insumos para a fabricação de ração, nem medicamentos ou outros insumos normalmente empregados na atividade de criação de animais. Estes insumos, certamente estão incluídos no custo dos animais abatidos, porém não são admissíveis no cálculo isolado do benefício em questão, por não se constituírem, por si só, em matérias-primas dos produtos exportados. (...)

Às folhas 11 do Recurso Voluntário o processo produtivo é descrito da seguinte forma:

Gize-se, antes de mais nada, que o Contribuinte é preponderantemente exportador e por esta razão 80% de sua produção de frangos inteiros ou em partes são destinadas à exportação.

Para a produção de seus produtos (frango abatido ou suas partes), adquire insumos agrícolas de origem vegetal, oriundo de vários estados brasileiros, os quais são transformados em alimento para os frangos de cortes os quais são abatidos, resultando então no seu produto final, que é o frango abatido e suas partes que são exportados.

Podemos afirmar que em seu estabelecimento único, o contribuinte, ora recorrente, adquire insumos agrícolas como milho e soja, misturando e moendo estes insumos (*atividade meio*), utilizando esta mistura para alimentação de sua produção própria de animais para abate, as quais são produzidas em parceria rural com produtores da região da seguinte forma:

através desse estabelecimento único, e aí entenda-se como único, um só CNPJ e uma só inscrição estadual, adquire insumos para produção de seus produtos (insumos de origem vegetal, insumo de origem animal, bem como outras matérias-primas, materiais intermediário e de embalagens);

em parceria rural com outros produtores da região, produz ovos férteis, pintos de um dia e frangos de corte, operando da seguinte forma: (...)

Não percamos o foco. Está-se a analisar **Rações para alimentação de frangos e não** frangos abatidos.

É preciso se ter em mente que **o processo de produção industrial executado se inicia com o abate do animal e não com a sua criação (seja só pelo contribuinte seja em regime de parceria rural).**

Para tanto, colaciono trecho de Ementa do Acórdão de Recurso Voluntário nº 202-09.865, citado inclusive pelo próprio Recurso Voluntário, às folhas 31:

"Processo: 13925.000111/96-05

Acórdão: 202-09.865

Ementa: IPI - COFINS - PIS/PASEP - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI COMO RESSARCIMENTO - As contribuições sociais, por incidirem em cascata, oneram as várias etapas da comercialização dos insumos, por isso é que o seu custo se acha embutido no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo que não haja a incidência na sua última aquisição: daí a fixação de uma média percentual (5,37%), conforme esclarecido na EM que encaminhou a MP nr. 948/95, justamente para o cálculo do crédito presumido, nessa hipótese. PRODUTO INDUSTRIALIZADO - O recurso, pelo fisco à legislação do IPI, para efeitos de definir estabelecimento industrial, tem caráter tão-somente subsidiário, não podendo ser utilizado para alterar conceitos e formas da ciência econômica. **Nesse sentido, o preparo de carnes de aves e de suínos, a partir do abate, passando por processo vários, até a embalagem final, é processo de industrialização, agora expressamente reconhecido na Lei nr. 4.493/97, a qual reconheceu a natureza de produtos industrializados aos que são objeto do presente.** (Grifo e negrito nossos)

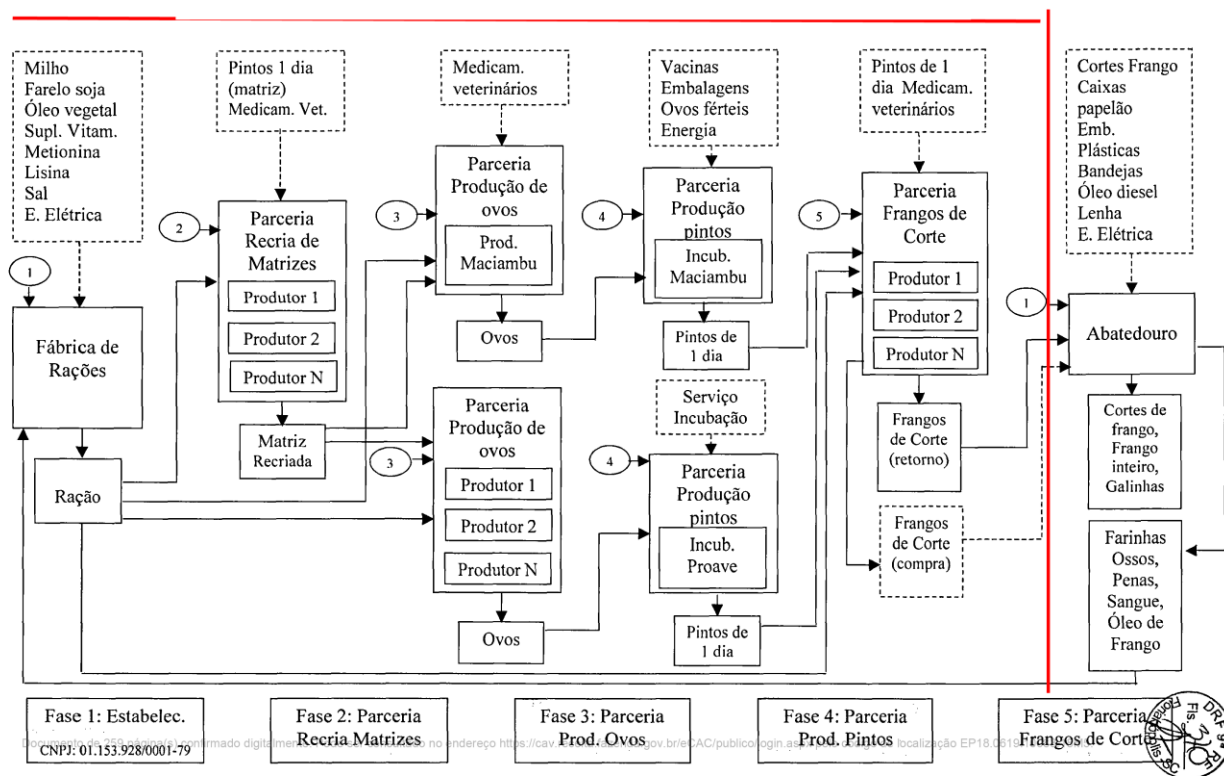
Portanto, o processo de industrialização **se inicia com o abate.**

Outra vez, o item 11 do Parecer CST nº 65/79:

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

Assim, tudo que é anterior a linha vermelha **não pode ser considerado insumo**, pois não integra o processo produtivo.

PRODUTO Não Tributado - FRANGO VIVO



Neste diagrama, os blocos tracejados representam terceiros que fornecem insumos ou terceiros que adquirem produtos.

Obs: Linhas vermelhas incluídas pelo Relator para fins de exposição.

É essa conclusão que se depreende ao se analisar a TIPI:

01.05	GALOS, GALINHAS, PATOS, GANSOS, PERUS, PERUAS E GALINHAS-D'ANGOLA (PINTADAS), DAS ESPÉCIES DOMÉSTICAS, VIVOS	
0105.1	-De peso não superior a 185g	
0105.11	--Galos e galinhas	
0105.11.10	De linhas puras ou híbridas, para reprodução	NT
0105.11.90	Outros	NT
0105.12.00	--Peruas e perus	NT
0105.19.00	--Outros	NT
0105.9	-Outros	
0105.92.00	--Galos e galinhas de peso não superior a 2.000g	NT
0105.93.00	--Galos e galinhas de peso superior a 2.000g	NT
0105.99.00	--Outros	NT

Frango vivo é produto “Não Tributado”.

Deve se salientar que os produtos efetivamente exportados são esses:

PRODUTOS	TIPI
Pedaços e miudezas de frango, congelado	0207.14.00
Pedaços e miudezas de frango, resfriado	0207.13.00
Frango Resfriado Inteiro	0207.11.00
Frango Congelado Inteiro	0207.12.00

Assim, as **rações para alimentação de frangos**, ministradas em suas diversas fases do ciclo de crescimento, não fornecem direito a crédito presumido do IPI, porque a produção de ração não é exportada.

Cabe ainda citar a Súmula CARFnº124

A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

É alegado às folhas 25 do Recurso Voluntário:

Data vênua ao despacho proferido e r. Acórdão, mas, a Lei 9.493/97, em seu artigo 14, dispõe que "ficam incluídos **no campo de incidência do IPI, tributados à alíquota zero, os produtos relacionados na TIPI** nas posições 0201 a 0208 e 0302 a 0304 e nos códigos 0209.00.11, 0209.00.21 e 0209.00.90", desta forma o que é produzido pelo contribuinte, ora inconformado, é a carne de frango, que é a sua atividade fim e os meios que utiliza para almejar o seu objeto social são as atividades meios.

(Grifo e negrito nossos)

Ocorre que não está a se lidar com produtos tributados à alíquota zero, mas com produtos "não-tributados".

É de se salientar ainda que o Recurso Voluntário cita o Acórdão de Recurso Voluntário nº 201-75.537, de 12 de novembro de 2001, que decidiu por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso no que concerne à exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados. **Esse entendimento foi superado pela Súmula CARF nº 124.**

- Aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Quanto ao direito a crédito nas aquisições de insumos de não contribuintes PIS/Cofins, como as pessoas físicas e, quando assim o são, as cooperativas, há decisão vinculante do STJ admitindo estes créditos, em Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do Antigo CPC (Recursos Repetitivos), no REsp nº 993.164/MG, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 17/12/2010.

Transcrevo excerto da Ementa do referido Acórdão, no que interessa à discussão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA.

Existe inclusive Súmula do STJ a respeito, publicada em 13/08/2012:

Súmula 494: O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os

insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

Cito ainda a Ementa do Acórdão nº **9303-009.170** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 17/07/2019, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

CREDITO PRESUMIDO. INSUMOS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. ADMISSÃO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VTNCULANTE. NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como as pessoas físicas e cooperativas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º. do RICARF).

Contudo, essas disposições não se aplica ao presente caso, pois:

Em regime de parceria rural, na modalidade conhecida por produção integrada, a empresa fornece pintos de um dia, ração, medicamentos, e demais materiais necessários aos diversos produtores rurais, que, ao final, produzem frangos vivos que são a matéria-prima do estabelecimento industrial exportador, ou ovos férteis, que irão realimentar o sistema através das incubadoras encarregadas de produzir os pintos, localizadas no Condomínio Rural Maciambú.

Destes estabelecimentos rurais saem os produtos frango, ovos, etc, podendo, inclusive, conforme o prazo, sair o plantel de animais encarregados da produção de ovos, ao final de seu período economicamente útil. Note-se que o consumo de milho, soja, etc, ocorre na fase anterior à entrada do frango vivo no estabelecimento industrial, durante a produção das rações, desta forma não se confundindo com produtos intermediários. Também não podem ser consideradas matérias-primas, pois na verdade milho, soja, suplementos vitamínicos, etc, são utilizados é na fabricação da ração consumida na fase de produção rural para alimentação dos animais, juntamente com os medicamentos veterinários, nos estabelecimentos rurais dos parceiros integrados.

Pelos argumentos já aduzidos, as **rações para alimentação de frangos**, ministradas em suas diversas fases do ciclo de crescimento, não fornecem direito a crédito presumido do IPI, porque a produção de ração não é exportada.

- Pintos de um dia.

Os pintos enviados, em regime de parceria rural, para aviários, são de propriedade da contribuinte.

Em regime de parceria rural, na modalidade conhecida por produção integrada, a empresa fornece pintos de um dia, ração, medicamentos, e demais materiais necessários aos diversos produtores rurais, que, ao final, produzem frangos vivos que são a matéria-prima do estabelecimento industrial exportador.

01.05	GALOS, GALINHAS, PATOS, GANSOS, PERUS, PERUAS E GALINHAS-D'ANGOLA (PINTADAS), DAS ESPÉCIES DOMÉSTICAS, VIVOS	
0105.1	-De peso não superior a 185g	
0105.11	--Galos e galinhas	
0105.11.10	De linhas puras ou híbridas, para reprodução	NT
0105.11.90	Outros	NT
0105.12.00	--Peruas e perus	NT
0105.19.00	--Outros	NT
0105.9	-Outros	
0105.92.00	--Galos e galinhas de peso não superior a 2.000g	NT
0105.93.00	--Galos e galinhas de peso superior a 2.000g	NT
0105.99.00	--Outros	NT

O frango vivo não é exportado.

Deve se salientar que os produtos efetivamente exportados são esses:

PRODUTOS	TIPI
Pedaços e miudezas de frango, congelado	0207.14.00
Pedaços e miudezas de frango, resfriado	0207.13.00
Frango Resfriado Inteiro	0207.11.00
Frango Congelado Inteiro	0207.12.00

Assim, os **pintos de um dia**, não fornecem direito a crédito presumido do IPI, porque não são exportados.

- Imunidade acerca das contribuições para as receitas de exportação.

É alegado às folhas 14 do Recurso Voluntário:

Então, atualmente, está expressamente previsto no texto constitucional que as contribuições sociais **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação**, e tal é incontestável, pois, vale repetir, é comando expresso de nossa lei maior.

Ocorre que, conforme demonstrado, os insumos reclamados não são exportados, valendo essa mesma conclusão para os demais tópicos.

- Da comprovação de exportação dos insumos de alimentação animal

É alegado de folhas 50/51 do Recurso Voluntário:

A produção industrial de carne de frango e de outras aves fazem parte de uma grande cadeia produtiva, cujo início se dá na produção de grãos e de outras matérias primas utilizadas em nutrição animal.

O organismo animal, neste caso o do frango funciona meramente como transformador de proteínas vegetais em proteínas animais, muito mais nobres para a alimentação humana. Este desdobramento e transformação ocorre através da ação de enzimas e sucos digestivos rompendo cadeias de aminoácidos dos nutrientes vegetais e em consonância com outras substâncias minerais e vitamínicos depositando tecido muscular na estrutura óssea formada no animal.

O frango e qualquer outra ave de corte, e conseqüentemente sua carne, obviamente não existiria se a alimentação adequada à espécie não acontecesse. Se estabelecermos uma analogia com uma produção de outra mercadoria qualquer, é claramente perceptível que milho, soja e demais ingredientes da ração animal, são componentes indispensáveis na composição da mercadoria carne de frango.

Esta transformação é tão claramente entendida no universo técnico, que se marcarmos qualquer um destes componentes, com substâncias marcadoras (Ex: iodo) poderemos com segurança encontrar resíduos na carne .

Em outras palavras, se houver a utilização de substância marcadoras na alimentação do frango e houver uma análise dos cortes de frangos no local de destino, neste caso o exterior, será de fácil percepção que os insumos utilizados na alimentação do frango como o milho e soja, foram utilizados no processo produtivo da carne de frango destinado ao exterior, e como tais foram exportados, destinando estes insumos ao exterior, comprovando assim, a necessidade de inclusão como insumos no cálculo do crédito presumido de IPI exportação das aquisições de insumos, ora glosados pela autoridade fiscal.

Repisando:

- O frango vivo é produto “Não Tributado”;
- O processo de industrialização **se inicia com o abate**;
- Aplicação da a Súmula CARFnº124.

A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.