



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

**Processo n°** 13312.720033/2007-82  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3002-000.395 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 18 de setembro de 2018  
**Matéria** IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.  
**Recorrente** BIOTEK MARINE COMERCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. PÓS-LARVA E RAÇÃO. MATÉRIAS-PRIMAS UTILIZADAS NA CARCINICULTURA. FASE ANTERIOR À INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os valores relativos às matérias-primas (pós-larva e ração) empregadas na fase carcinícola, que antecede a fase de industrialização do camarão, devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido, tendo em vista que a Lei nº 9.363/1996 determina que sejam utilizados os conceitos de produção e de matéria-prima da legislação do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Carlos Alberto da Silva Esteves e Alan Tavora Nem.

**Relatório**

Trata o processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI relativo ao 3º trimestre de 2002, no valor de R\$ 43.688,29, cumulado com declaração de compensação de débitos de IRPJ (fls. 3 a 13).

A Delegacia da Receita Federal em Sobral abriu procedimento fiscal para apuração do crédito disponível (fls. 18 e 19), que resultou no indeferimento do pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, na não homologação da compensação, por entender que a criação de camarão não constitui operação de industrialização, mas atividade agrícola anterior à fase de industrialização, razão pela qual não é possível o creditamento em relação aos insumos adquiridos para a atividade primária de cultura (pós-larvas e ração) – Termo de Verificação Fiscal (fls. 170 a 172) e Despacho Decisório (fls. 173 a 176).

Foi ainda consignado no Termo de Verificação Fiscal que o contribuinte não preencheu o Demonstrativo do Crédito Presumido na DCTF e não apresentou o Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), apesar das diversas intimações para fazê-lo.

A recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 187 a 206), na qual defendeu que: segundo a definição do CTN, considera-se industrializado o produto que tenha sido aperfeiçoado para consumo; realiza a operação de industrialização sobre sua matéria-prima, o “pós-larva”; que vende tanto o camarão apenas coletado, para beneficiamento (lavagem, classificação, embalagem e congelamento) por outra empresa, como o camarão por ele mesmo beneficiado; que a atividade que exerce não se encontra entre as exclusões do conceito de industrialização previstas no art. 5º do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002); e que a TIPI inclui os camarões nas posições 0306.13, 0306.23.00 e 1605.20.00. Ainda, requereu que o crédito fosse corrigido pela taxa Selic.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém proferiu o Acórdão nº 01-12.995 (fls. 241 a 246), por meio do qual decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade por entender que a criação de camarão não se enquadra no conceito de industrialização previsto nos arts. 3º e 4º do RIPI/2002, descabendo o creditamento em relação à pós-larva e à ração, e salientando que tal entendimento é corroborado pela legislação do Imposto de Renda, pela qual a criação de animais é considerada atividade rural, vide o art. 2º da Lei nº 8.023/1990.

Ademais, apontou-se que a empresa não apresentou o RAIPI – o registro do crédito presumido no RAIPI tem natureza constitutiva, não apenas declaratória – e não preencheu o demonstrativo de crédito presumido na DCTF ou no DCP, condições para o requerimento do ressarcimento de IPI estabelecidas pelas Instruções Normativas SRF nº 419/2004 e nº 210/2002, respectivamente.

Por fim, a correção pela Selic foi negada com base no entendimento de que o art. 39 da Lei nº 9.250/1995 não atinge o ressarcimento, mas tão somente a compensação ou a restituição, que são institutos diversos.

O Acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS*

*Período de apuração: 01/07/2002 A 30/09/2002*

*CRIAÇÃO DE CAMARÃO.*

*A criação de camarão não pode ser considerada como atividade de industrialização.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.  
ESCRITURAÇÃO.*

*Remanescendo saldo credor, é permitida a utilização de conformidade com as normas sobre ressarcimento em espécie e compensação previstas pelo Fisco, a partir do primeiro dia subsequente ao trimestre-calendário em que o crédito presumido tenha sido escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI.*

*RESSARCIMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*Os créditos presumidos de IPI somente poderão ter seu ressarcimento requerido à SRF após a entrega, pela pessoa jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado referidos créditos, de demonstrativo referente à fruição do benefício.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Exercício: 2002 JUROS SELIC.*

*Descabe a incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos de IPI.*

*Solicitação Indeferida.*

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 01/02/2010, conforme Aviso de Recebimento constante à fl. 283, e protocolizou seu Recurso Voluntário em 18/02/2010, conforme despacho à fl. 284.

No Recurso Voluntário (fls. 253 e 274), a recorrente repisa os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade: que suas atividades estão contidas no conceito de industrialização – o processamento do camarão é um aperfeiçoamento para o seu consumo; que a empresa comercializa o camarão *in natura*, que envolve a criação e engorda, bem como o camarão beneficiado, que envolve a sua limpeza e acondicionamento; e, em relação à taxa Selic, traz jurisprudência do Carf, em julgados ocorridos entre os anos de 1999 e 2003, nos quais decidiu-se pela aplicação da atualização monetária por entender que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, para o qual há previsão legal de correção. No que diz respeito à ausência de apresentação do demonstrativo de crédito presumido e do RAUPI, o contribuinte não se pronunciou.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Larissa Nunes Girard - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A decisão a ser tomada por este Colegiado, na visão da recorrente, diz respeito, em essência, à definição sobre suas atividades consistirem ou não nas operações de

industrialização de que trata o Regulamento do IPI, de modo a permitir-lhe o ressarcimento do imposto.

Todavia, creio ser necessário delimitar mais precisamente este litígio para que não nos afastemos do cerne da questão.

De acordo com a documentação acostada aos autos, em particular as Declarações do contribuinte (fls. 45 a 56) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 170 e 171), dos 7 diferentes tipos de insumos utilizados normalmente em seu processo produtivo, foi solicitado ressarcimento apenas em relação à pós-larva – que é o camarão adquirido de laboratórios para a fase seguinte, de crescimento e engorda em berçários e viveiros até o ponto de consumo – e em relação à ração fornecida como alimento a essas pós-larvas de camarão.

Tal condição foi verificada pela Fiscalização e consignada no Termo de Verificação Fiscal da seguinte maneira:

*O Estabelecimento ora fiscalizado cria camarões em viveiros, que têm como classificação fiscal o código NCM 0306.1391, tributados a alíquota zero. Os principais insumos são pós-larvas e ração. Ao adquirir as pós-larvas, as mesmas são acondicionadas em tanques berçários e posteriormente levadas para viveiros de engorda até atingirem um tamanho comercial. A ração é o alimento fornecido 2 vezes por dia no período de engorda, vide declaração datada de 05/11/2007 em que consta o emprego e a finalidade de cada insumo utilizado (fl.43).*

*Na declaração acima citada constam outros insumos e no item 7 - "Uréia agrícola - utilizado para promover um choque térmico, matando o camarão por ocasião da "despesca", que consiste na retirada do produto do viveiro para ser enviado ao processamento final, que é lavagem, classificação, embalagem e congelamento". Diante do exposto concluímos que os insumos utilizados, relacionados até o item 6, foram para criação e engorda do camarão (atividade primária) e que os camarões serão enviados a outro local para a etapa que consideramos de industrialização ou seja lavagem, classificação, embalagem e congelamento. (grifado)*

Disso resulta que, independentemente de o processo produtivo da recorrente conter uma fase de criação e outra de industrialização, nestes autos analisa-se tão somente a possibilidade de creditamento em relação a 2 insumos utilizados na fase carcinícola, ou seja, na fase que antecede a fase de industrialização.

A recorrente pretende apurar o crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/1996, que assim dispõe sobre a matéria:

*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.*

(...)

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*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. (grifado)*

Os artigos acima, considerados conjuntamente, determinam que o benefício aplica-se às empresas e produtos que atendam aos conceitos de estabelecimento produtor e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, ou seja, na Lei nº 4.502/1964 e no Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente à época dos fatos.

Da leitura dos dispositivos legais pertinentes, a seguir transcritos, infere-se que para fins do IPI o estabelecimento produtor equivale a estabelecimento industrial, definido como aquele que executa alguma operação de industrialização da qual resulte produto tributado pelo imposto, ainda que de alíquota zero ou isento.

Lei nº 4.502, de 1964

*Art. 3º Considera-se estabelecimento **produtor** todo aquele que **industrializar produtos sujeitos ao impôsto.***

*Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: (...)*

RIPI/2002

*Art. 4º Caracteriza **industrialização** qualquer operação que **modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:***

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria ( acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

do IPI: Extrai-se igualmente dessa legislação a delimitação do campo de incidência

RIPI/2002

*Art. 2º O imposto incide sobre **produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.***

*Parágrafo único. O campo de incidência do imposto **abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).***

*Art. 3º **Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. (grifado)***

Da leitura dos textos acima, conclui-se por necessário o atendimento simultâneo a duas condições: tratar-se de atividade contida na definição de operação de industrialização prevista no Regulamento do IPI e que dessa operação resulte um produto com alíquota, ainda que zero, relacionado na Tabela do IPI (TIPI), excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado). Assim, está dentro do campo de incidência do IPI a combinação atividade/produto que esteja na interseção dessas duas condições.

É certo, como afirma a recorrente, que o seu produto final, camarão, consta da TIPI e com uma alíquota, ainda que zero, estando atendida uma das condições. Contudo, é inquestionável que a criação de animais não se enquadra no conceito de industrialização, restando desatendida a outra condição.

De se ressaltar que não há divergência nestes autos quanto ao entendimento do contribuinte de que exerce algumas atividades de industrialização, que são a lavagem, classificação, embalagem e congelamento do camarão. Entretanto, o pedido de ressarcimento

formulado não se refere aos insumos utilizados na fase de industrialização, mas na fase anterior, da carcinicultura.

A criação de camarões, assim como a cultura de frutas ou legumes, não é atividade de industrialização, embora o produto delas resultante possa ser utilizado como matéria-prima em uma operação de beneficiamento ou transformação, sujeita ao imposto, mas a atividade, em si, de alimentar, fazer crescer e engordar um camarão não é, definitivamente, industrialização.

Nesse sentido, já tivemos diversas decisões no Carf, seja nas turmas ordinárias, seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a ver os acórdãos seguintes, transcritos apenas na parte de interesse para este processo:

- Acórdão nº **3402-002.536**, do conselheiro Antônio Carlos Atulim:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Ano-calendário: 2004*

*CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO.  
INCUBAÇÃO E CRIAÇÃO DE FRANGOS PARA ABATE.*

*As atividades de incubação de ovos e de criação de frangos para abate são processos biológicos que não se subsumem ao conceito de industrialização. O valor dos custos com insumos empregados nessa fase do processo produtivo devem ser excluídos do cálculo do crédito presumido de IPI.*

- Acórdão nº **3402-003.848**, do conselheiro Diego Ribeiro:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002*

*CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. ATIVIDADE AGRÍCOLA.*

*O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.*

- Acórdão nº **9303-006.665**, do conselheiro Demes Brito:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000*

*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.*

*No presente caso, a própria Contribuinte informa que os insumos " pós-larva e ração" são manejados na fase de produção agrícola, numa etapa anterior a qualquer industrialização. (grifado)*

Resta então verificar a segunda razão de decidir adotada pela DRJ, qual seja, que o contribuinte não atendeu a certas obrigações acessórias, fundamentais a ponto de determinar o seu direito a requerer o ressarcimento. Transcreve-se o trecho pertinente do voto:

*12. Vê-se que a Administração estipulou que **primeiro se escritura o crédito em um dado trimestre. Em seguida, pode-se pedir ressarcimento e declarar compensação a partir do primeiro dia após o referido trimestre. Com isso, a regra normativa determinou uma natureza constitutiva para a escrituração no livro de apuração do IPI, e não declaratória.***

*13. Infere-se, como derivação direta da legislação tributária acima transcrita, o óbvio: que o direito ao ressarcimento do crédito em questão, previsto em abstrato na lei, vincula-se a que o titular da pretensão tenha mantido e mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor dos créditos pleiteados, fato que não ocorre neste processo em análise.*

*14. Quanto à não apresentação do demonstrativo, o art. 14, § 4º da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, com redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003, vigente na época da transmissão do pedido de ressarcimento, esclarecia:*

*§ 4º Os créditos presumidos do IPI de que trata o inciso I do § 1º somente poderão ter seu ressarcimento requerido à SRF, bem assim serem utilizados na forma prevista no art. 21, após a entrega, pela pessoa jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado referidos créditos, do(a):*

*I - Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP) do trimestre-calendário de escrituração, na hipótese de créditos escriturados após o terceiro trimestre-calendário de 2002; ou*

*II - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) do trimestre-calendário de escrituração, na hipótese de créditos escriturados até o terceiro trimestre-calendário de 2002. (grifado)*

---

A despeito de a recorrente citar essa matéria em seu Recurso Voluntário (fl. 261), dando a entender que iria desenvolvê-la posteriormente, não o fez, motivo pelo o qual converte-se em matéria não recorrida. Consequência inevitável é que, ainda que déssemos razão ao contribuinte quanto primeiro tópico (possibilidade de creditamento de insumo utilizado na fase carcinícola), tendo o segundo permanecido incólume, a decisão da DRJ deve ser mantida em sua integralidade.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard