



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

Processo n° 13433.000319/2009-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.304 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI-RESSARCIMENTO
Recorrente MARICULTURA TROPICAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

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.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA CRIAÇÃO DE CAMARÕES. POSSIBILIDADE.

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.

Recurso Voluntário Provido.

Direito Creditório Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata o presente processo de deferimento parcial relativo a pedido de compensação que teve como origem o ressarcimento de crédito presumido de IPI do 4º trimestre/2003, calculado sobre insumos adquiridos para a industrialização de produtos para exportação e fundado na Lei nº 9.363/96.

A fiscalização deferiu parcialmente o pedido porque não aceitou a inclusão na base de cálculo do benefício as aquisições de insumos utilizados na fase primária da criação de camarões. Segundo a autoridade tributária, o Contribuinte não teria direito a solicitar os créditos calculados sobre insumos na fase pré industrial de pós larva até a obtenção do camarão *in natura*. A empresa somente faria jus ao ressarcimento do crédito presumido sobre os insumos utilizados na fase industrial de produção do camarão congelado exportado, atinente à aquisição de matéria-prima original (camarão *in natura*) e de material de embalagem.

A Recorrente se insurgiu contra tal entendimento e apresentou manifestação de inconformidade com os seguintes argumentos:

a) Todo o problema se origina da classificação fiscal, na TIPI, do produto camarão. Trata-se de produto industrializado, no campo de incidência do IPI, com alíquota zero, ainda que *in natura*. Veja-se o at.10 da Lei 7.798/89, transcrito às fls.68. No anexo V, estão citados nominalmente, na posição fiscal correspondente aos crustáceos em geral (03.06), independentemente do estado ou peso. A Tabela TIPI, Decreto 4.070/2001 aponta a posição 03.06, com alíquota zero. Em suma: crustáceos, independentemente de estado ou peso, são produtos industrializados, tributados pelo IPI, com alíquota zero;

b) O sentido de classificar um produto quase *in natura*, apenas aperfeiçoado para consumo e embalado, conforme disse o Auditor Fiscal, é que a lei não pode omitir-se às mudanças da economia, no mundo e no Brasil. No nordeste do Brasil vem se implantando a indústria da criação, engorda e ceva de peixe (tilápia) e do crustáceo (camarão). De complexa atividade industrial resulta o produto final, o crustáceo industrializado, muito diferente da atividade extrativista de jogar a rede ao mar. Forma-se uma linha de fabricação industrial, com os seus insumos de matérias-primas (alevinos, produtos intermediários (rações e tratos culturais) e material de embalagem, obtendo-se, por fim, o produto final, o camarão *made in Brazil*. E bote, por favor, tecnologia nessa história;

c) No caso em foco, partindo-se do camarão em estado larvar, evidente que não congelado, da posição TIPI 0306.2300. As larvas são submetidas ao “processo industrial” da ‘fabricação’. Evidentemente uma ficção legal, mais o arraçoamento, o manejo e a tecnologia, e ter-se-á a partir das tais larvas, um produto pronto para a segunda etapa de “beneficiamento”, com a conseqüente mudança da classificação fiscal. Segundo a legislação do IPI, “industrialização” é conceito *ex-lege*, identificando-se uma das operações clássicas previstas na Lei 4.502/64: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento. Assim é que, com uso de tecnologia, aquele produto primitivo, classificado na posição

0306.23.00 (não congelados), transforma-se no produto enquadrado na posição 0306.1300 (congelado), ambos com alíquota zero.

Ato contínuo, a DRJ-RECIFE (PE) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

DESPESAS GERAIS DA EMPRESA. GLOSA DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI INDEVIDAMENTE REGISTRADOS.

Conforme a disciplina normativa que rege a matéria, com base no PN COSIT nº 65/79, afastam-se do cômputo do crédito presumido de IPI, as aquisições referentes a despesas gerais da empresa com alimentação de trabalhadores, com combustíveis, com telefone, energia elétrica ou com peças de reposição para manutenção de bens do ativo permanente.

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.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa repisou os mesmos argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade quanto ao seu direito creditório.

É o relatório.

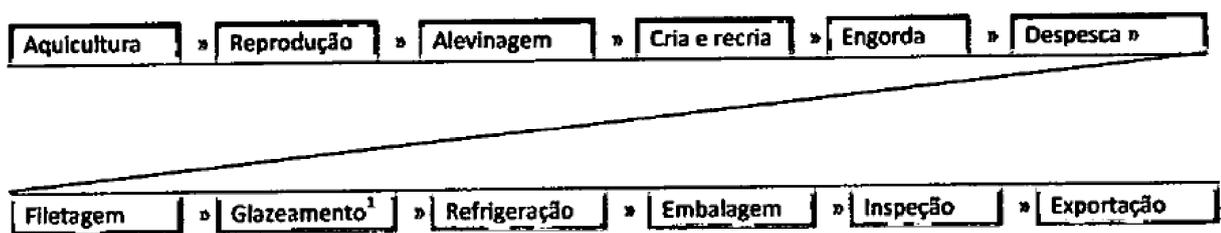
Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Depreende-se da leitura da decisão recorrida que a DRJ manteve a glosa dos insumos sob o fundamento de que a carcinicultura (criação de camarão) é atividade agrícola que não se enquadra no conceito de industrialização, não propiciando direito ao crédito presumido do IPI sobre os insumos utilizados nessa atividade.

A Recorrente informa que a sua produção de camarões envolve as seguintes atividades, conforme fluxograma a seguir reproduzido:



As seis primeiras atividades que fazem parte da primeira etapa da produção de camarões é conhecida como carcinicultura. Nela se parte das larvas de camarões que são armazenadas e alimentadas em tanque, tornando-se estes, após decorridos alguns dias, animais juvenis. Posteriormente, esses animais são transferidos para viveiros onde são devidamente alimentados por vários dias, ocorrendo a sua engorda até a etapa da despesca que faz surgir o camarão "in natura".

A etapa seguinte constituída pelas seis últimas atividades, que segundo entendimento da fiscalização seria a etapa da industrialização propriamente dita, na qual o camarão *in natura* passa por processo químico e de lavagem visando seu controle de qualidade. Na sequência, o camarão é limpo (onde são retirados cabeça, casca e a veias do sistema digestivo), congelado e embrulhado, surgindo assim, o produto final "camarão congelado" que é exportado.

Os insumos glosados objeto do processo foram aqueles utilizados nas seis primeiras etapas, denominada carcinicultura, conforme trecho reproduzido do despacho decisório, *in verbis*:

Através de duas intimações a Maricultura Tropical apresentou notas fiscais e demonstrativos de crédito presumido do ano de 2003. Verifica-se a existência de muitas notas fiscais que não poderiam compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI. Muitas são referentes a fase pré-industrial da produção do camarão, como aquisição de larvas, ração e produtos químicos usados na carcinicultura.

A mesma matéria já foi enfrentada por outras turmas desta Câmara do contencioso administrativo. A Turma Especial da Terceira Seção analisou a mesma questão, envolvendo outra empresa produtora de camarão congelado, em voto proferido pelo Relator Hércio Lafetá Reis no acórdão nº 380301.639, no qual se entendeu que caberia incluir na base do crédito presumido do IPI os insumos utilizados diretamente na etapa inicial de industrialização do camarão congelado, correspondente à criação dos camarões. Dessa forma, com a devida vênia, filio-me aos fundamentos explicitados no referido acórdão, por entender que foi dada a melhor solução para a lide diante dos fatos relatados e legislação que rege a matéria.

A seguir transcrevo o trecho do voto esclarecedor da questão:

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 29218.294, de 19 de setembro de 2007, CSRF/02.01.888, de 11 de abril de 2005, e CSRF/0202.260, de 24 de abril de 2006.

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

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

*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.

Cabe esclarecer que no item I do citado voto, o Relator, após a análise da legislação regente do IPI vigente à época e com a orientação normativa exarada por meio do PN COSIT nº 65/79, conclui que o direito ao crédito presumido se restringe às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo que foram consumidos no processo de industrialização a partir de contato direto sobre o produto em fabricação.

Da mesma forma, no caso concreto, entendo que a produção do camarão congelado da Recorrente se constitui em uma produção industrial em duas fases integradas na qual ocorre uma etapa inicial de maturação das larvas e pós-larvas do camarão até ele se tornar um animal adulto *in natura*, que, em seguida, dentro da mesma linha de produção, é classificado, limpo, congelado e embalado para venda ao exterior. No processo produtivo as operações de beneficiamento e acondicionamento são aplicadas visando a obtenção do produto final, camarão congelado. Frise-se, por oportuno, que, da mesma forma como ocorrida no voto reproduzido, no presente caso também inexistente qualquer informação a respeito da venda do camarão *in natura*.

Ademais, observo que a matéria-prima essencial em todas as etapas da produção, desde a maturação até o beneficiamento e embalagem, é o camarão,. Ao longo do processo produtivo, essa matéria-prima principal pode se apresentar na forma de larva, pós-larva ou *in natura* mas sempre será mantida a sua natureza de camarão do início ao fim do processo produtivo, dando origem ao produto final **camarão classificado por tamanho, limpo, congelado e embalado**. Consequentemente, as larvas adquiridas para a produção do camarão são matérias-primas essenciais ao processo, ensejando a sua inclusão no cálculo do benefício fiscal do crédito presumido de IPI.

Nessa mesma direção, aqueles insumos aplicados na maturação do camarão em seu estado de larva ou pós-larva para conservá-las e desenvolvê-las se caracterizam como produtos intermediários se foram consumidos no processo produtivo decorrente de contato físico direto com o produto final fabricado, no caso, o camarão, nos termos explicitados no Parecer Normativo CST nº 65/1979, *in 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 desgaste, 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.*

(negrito nosso).

Depreende-se que, tal qual ao caso das aquisições de larvas utilizadas como a matéria-prima industrial principal, as rações e produtos químicos aplicados na conservação e alimentação dessas larvas e pós-larvas de camarão na sua maturação são caracterizados como produto intermediário e também devem ser incluídos no cálculo do benefício fiscal do crédito presumido de IPI.

Confirmando esse entendimento de natureza industrial da fase de maturação na linha de produção da indústria do camarão, o Conselheiro Relator Henrique Torres, em voto proferido no acórdão nº 9303003.191 no julgamento de Recurso Especial referente ao mesmo voto anteriormente reproduzido, negou provimento ao recurso da PGFN fundado na classificação fiscal do camarão *in natura* na TIPI que se encontra em posição de produto industrializado sujeito à alíquota zero, conforme argumentos a seguir transcritos:

Ocorre que na Tabela de Incidência do Imposto de Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto 4.542, de 26 de dezembro de 2002 (vigente à época dos fatos geradores), tanto o camarão vivo, o fresco, quanto o congelado (beneficiado) são tributados à alíquota zero, segundo transcrição a seguir (grifos acrescentados):

03.06	CRUSTÁCEOS, MESMO SEM CASCA, <u>VIVOS, FRESCOS, REFRIGERADOS, CONGELADOS, SECOS, SALGADOS OU EM SALMOURA</u> ; CRUSTÁCEOS COM CASCA, COZIDOS EM ÁGUA OU VAPOR, MESMO REFRIGERADOS, CONGELADOS, SECOS, SALGADOS OU EM SALMOURA; FARINHAS, PÓS E "PELLETS" DE CRUSTÁCEOS, PRÓPRIOS PARA ALIMENTAÇÃO HUMANA	
0306.1	-Congelados	
	(...)	
0306.13	--Camarões	
0306.13.10	"Krill" (<i>Euphasia superba</i>)	0
0306.13.9	Outros	
0306.13.91	Inteiros	0
0306.13.99	Outros	0
	(...)	
0306.2	- <u>Não congelados</u>	
	(...)	
0306.23.00	--Camarões	0

Desta forma, temos que a criação de camarões, cujo produto final é o camarão fresco, é atividade industrial, dado que os camarões, ainda que vivos ou frescos, são produtos tributados à alíquota zero, ou seja, sujeitos à incidência do imposto.

A partir dessa constatação, a conclusão a que se chega é que a criação de camarões, por ser atividade sujeita à incidência do imposto (atividade industrial), enseja direito ao crédito presumido do IPI. Desta forma, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na criação dos camarões podem ser incluídas na base de cálculo do benefício, pois é o camarão oriundo da criação que, após congelado e embalado, é exportado.

(negrito nosso)

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para apuração do *quantum* a ressarcir.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator