



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.000321/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.095 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2020
Recorrente MARICULTURA TROPICAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS CONCEITO

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial para reverter as glosas relacionadas as despesas com alevinos, rações e tratamentos culturais. Vencida, no mérito, a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento ao Recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Hélcio Lafeta Reis, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Relatório

Adoto o relatório produzido pelo julgador de piso visto que bem sintetiza os fatos:

Inicialmente registra-se que a menção à numeração das folhas diz respeito à versão digitalizada do processo.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade acompanhada de documentos, postada tempestivamente, em Agência dos Correios, em 08/setembro/2009, por MARICULTURA TROPICAL LTDA - CNPJ nº 03.983.844/0001-98 (fls. 79/86) contra Despacho Decisório de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Mossoró/RN, que homologou parcialmente a compensação de crédito pleiteada por meio da PER/DCOMP nº 22678.50839.170904.1.3.01-7221 e não homologou as compensações pleiteadas pelos PER/DCOMP 42128.50664.221004.1.3.01-7710 e 25707.08400.060906.1.3.01-0150 (Despacho Decisório às fls. 62/66; ciência da Decisão em 13/agosto/2009 – fls. 67).

Os PER/DCOMP acima identificados apresentam créditos com origem em ressarcimento de IPI do 3º trimestre/2003, a serem compensados com débitos de IRRF, IOF, CONFINS e CSLL dos anos-calendário 2003 e 2004.

Conforme o Despacho Decisório, a Maricultura Tropical é uma empresa produtora e exportadora de camarões e o processo de industrialização de seu produto se resume à limpeza, retirada de pernas, cabeças, cascas (beneficiamento), congelamento e acondicionamento em embalagens para consumo final; no caso da industrialização de camarão não se usam matérias primas a serem agregadas ao produto industrializado; o camarão chega ao estabelecimento industrializador como camarão *in natura*, não sofre qualquer processo que o transforme em produto diverso, não incorpora nenhuma outra matéria prima, apenas é aperfeiçoado para consumo e embalado. Este beneficiamento, como já dito, se limita à limpeza por processos mecânicos (lavagem e cata manual).

Com base nos conceitos de industrialização constantes na legislação do IPI, somente se caracterizam como matéria-prima (MP) e produto intermediário (PI) os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. Neste sentido, somente a aquisição de matéria prima original (camarão *in natura*) e de material de embalagem podem ser computados para determinação da base de cálculo dos créditos presumidos de IPI.

Nas Notas Fiscais apresentadas pela empresa verificou-se que muitas se referiam à fase pré-industrial da produção do camarão, como aquisição de larvas, ração e produtos químicos usados na carcinicultura; outras são relativas a despesas gerais da empresa, como alimentação do trabalhador, combustível, telefone, energia elétrica, peças de reposição para manutenção de bens do ativo, etc. Em vista disso, vários valores informados foram glosados e foram feitos os cálculos dos créditos presumidos de IPI, mês a mês, tendo-se extraído dos sistemas da RFB as exportações efetuadas pela empresa no ano de 2003. Tais valores foram comparados com os informados na DIPJ do ano-calendário 2003 e lançados na DCP do mesmo período. Com isso foi feita uma planilha com o cálculo dos créditos presumidos, resultando em crédito presumido para o 3º trimestre/2003 no valor de R\$3.016,42.

Com o reconhecimento de crédito no valor acima foi homologado parcialmente a compensação requerida por meio da PER/DCOMP nº 22678.50839.170904.1.3.01-7221, até o limite do crédito reconhecido, e não foram homologadas as compensações pleiteadas pelos PER/DCOMP 42128.50664.221004.1.3.01-7710 e 25707.08400.060906.1.3.01-0150.

As principais razões de contestação apresentadas pela empresa interessada foram essencialmente:

a) Todo o problema se origina na classificação fiscal, na Tabela de Incidência do IPI - 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 art.10 da Lei nº 7.798/89, transcrito às fls. 81 e o anexo V dessa lei, onde estão citados nominalmente na posição fiscal correspondente os crustáceos em geral (03.06), independentemente do estado ou peso. Já a Tabela TIPI, Decreto 4.070/2001 apontava a posição 03.06, com alíquota zero. Em suma: crustáceos, independentemente do estado ou peso, são produtos industrializados, tributados pelo IPI, com alíquota zero;

b) Qual o sentido de classificar como industrializado um produto quase *in natura*, apenas aperfeiçoado para consumo e embalado, conforme disse o Auditor-Fiscal? É que a lei não pode se omitir 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). Tem-se agora, a partir de avanços tecnológicos, uma complexa atividade industrial que resulta numa nova “fabricação”, um “produto fabricado”, 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*;

c) Alega que o camarão produzido desta forma é um produto industrial. Que das cinco operações clássicas de industrialização, conceituadas na Lei nº 4.502/64 (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e re-condicionamento), somente na transformação e na montagem tem-se produtos anteriores transmutados em produto novo; nos demais, permanece o mesmo produto, com agregamento ou não, de insumos, mais o processo laborativo. Que 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 - sofrendo o arraçoamento, o manejo e a tecnologia, e obtendo-se a partir das tais larvas, um produto pronto para a segunda etapa de “beneficiamento”, qual seja, camarões congelados, com a conseqüente mudança da classificação fiscal. Ou seja, com uso de tecnologia, aquele produto primitivo, classificado na posição 0306.23.00 (camarões não congelados), transforma-se no produto enquadrado na posição 0306.1300 (camarão congelado), ambos com alíquota zero.

Pelas razões expostas, pede a reforma da decisão, para se reconhecer a legitimidade do creditamento sobre os insumos da atividade industrial de cria, manejo, pesca e beneficiamento do camarão exportado, sobre todos os seus insumos, conforme demonstrado.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento de Porto Alegre (RS), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. GLOSA NÃO CONTESTADA. DECISÃO DEFINITIVA.

Considera-se definitiva a glosa não contestada, nos termos do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PRODUTOS UTILIZADOS NA CRIAÇÃO DE ANIMAIS.

Insumos utilizados na criação de animais não se enquadram no conceito de MP, PI ou ME, bem assim essa atividade não se subsume ao conceito de operação de industrialização.

Inconformada a Recorrente recorre a este conselho alegando preliminarmente que impugnou as glosas de despesas referentes às Notas Fiscais relativas a despesas gerais da empresa, como alimentação do trabalhador, combustível, telefone, energia elétrica, peças de reposição para manutenção de bens do ativo e no mais replica os argumentos da manifestação de inconformidade já relatados acima.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade para julgamento nesta turma.

A controvérsia está nas razões pela homologação parcial da PER/DCOMP que apresenta créditos com origem em ressarcimento de IPI, previsto na Lei n.º 9363/1996, do 3º trimestre/2003, a serem compensados com débitos de IRRF, IOF, CONFINS e CSLL dos anos-calendário 2003 e 2004.

Preliminar

Inicialmente a recorrente destaca que as afirmações do julgador de piso quanto a ausência de impugnação específica às glosas relacionadas a despesas gerais da empresa, como alimentação do trabalhador, combustível, telefone, energia elétrica, peças de reposição para manutenção de bens do ativo é um erro material. Pois assim consta no acórdão:

De imediato registre-se que não houve Manifestação de Inconformidade quanto à glosa dos créditos referentes às **Notas Fiscais relativas a despesas gerais da empresa, como alimentação do trabalhador, combustível, telefone, energia elétrica, peças de reposição para manutenção de bens do ativo**, etc., o que torna tal glosa definitiva na esfera administrativa de acordo com os arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235 e alterações, que assim estabelecem:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Contudo, alega a recorrente que impugnou todos os pontos de glosas, vejamos:

A glosa corresponde precisamente ao genérico: PRODUTOS UTILIZADOS NA CRIAÇÃO DE ANIMAIS – vide ementa do acórdão recorrido, ante o que a

impugnação referiu a **atividade criatória de camarões** como um “processo industrial” aplicado sobre um produto legalmente considerado como industrial. Nestas condições, o acórdão laborou em erro material quando entendeu que **todos os insumos empregados no processo criatório, glosados, não foram impugnados**. Foram-no, sim, todos, devidamente impugnados porque sob a acusação genérica do supostamente indevido processo industrial que, em se tratando de produtos do capítulo 03 da TIPI aplica-se também sobre os animais vivos, uma ficção legal, mas nem por isto, porque legal, inválida.

Nesse ponto verifico que a Recorrente incorreu em equívoco de interpretação, visto que o acórdão recorrido não fala que *‘todos os insumos empregados no processo criatório, glosados, não foram impugnados’* e sim que os insumos relacionados a despesas gerais da empresa, como alimentação do trabalhador, combustível, telefone, energia elétrica, peças de reposição para manutenção de bens do ativo não foram objeto de impugnação.

Nesse ponto assiste razão ao julgador de primeira instância, pois, de fato, não há na Manifestação de Inconformidade impugnação específica ou mesmo alusão, por parte da manifestante, informando por quais razões essas despesas administrativas se enquadram no conceito de aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo de que trata o artigo 1º da lei n.º 9.363/1996.¹

Sendo assim, rejeito e preliminar denominada pela recorrente como “preliminar de abrangência” por entender que os termos impugnados não abrangem as despesas administrativas, visto que assiste razão ao julgador de piso quanto a preclusão do direito.

Mérito

Passamos agora a análise do mérito que trata das glosas referentes a matérias-primas (alevinos) e produtos intermediários (rações e tratamentos culturais) que nos ternos do que alega a recorrente utilizados no processo de industrialização que transforma o camarão em produtos finais para exportação.

Inicialmente destaco que alevino é conceituado como designação dada aos peixes recém saídos do ovo e que rações e tratamentos culturais é entendida como a alimentação necessária para o desenvolvimento do camarão.

Conforme se verifica pelas nomenclaturas tratam-se de insumos utilizados na fase pré-industrial da produção do camarão, sem os quais a produção em larga escala, para exportação, como é o caso da atividade da empresa recorrente, não seria possível.

A legislação aqui invocada com a finalidade de obtenção de ressarcimento do crédito de IPI, Lei n.º 9.363 de 1996, assim dispõe:

¹ 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.

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. 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**.

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.

Dessa forma, cabe aqui analisar se os insumos objetos das glosas estão dentro dos conceitos de “**matérias-primas e produtos intermediários**”. Sendo que como matéria-prima entende-se um produto utilizado como base em um processo produtivo para a obtenção de um produto acabado, por sua vez o produto intermediário é utilizado no processo de produção contribuindo para o resultado final do produto acabado.

Sob essa ótica, cabe ainda levar em consideração a atividade fim da empresa que é a produção e exportação do camarão. Evidente que nos atuais tempos modernos, não cabe, nesse caso, falar em pesca de atividade manual. Conforme mencionado no Recurso Voluntário:

É que a lei fiscal não pode omitir-se às mudanças da economia, no mundo e no Brasil. Sabe-se que o Nordeste do Brasil vem implantando a **indústria** da criação, engorda e ceva de peixe (tilápia) e do crustáceo (camarão), tal como o fez, há mais tempo, o Chile, com o salmão. Tem-se, agora, a partir de avanços tecnológicos, uma complexa atividade industrial, uma nova “fabricação”, com um novo “produto fabricado”, o “peixe, o crustáceo industrializado”, o que muito difere da indústria extrativista de jogar biblicamente a rede ao mar.

Dentro desse contexto fático entendo que assiste razão ao recorrente em considerar que os alevinos e as rações e tratos culturais fazem parte do processo de industrialização do camarão enquadrando-se no conceito de matérias-primas e produtos intermediários.

Nesse mesmo sentido observo o posicionamento do ilustre Conselheiro Pedro Sousa Bispo ao citar o voto do também ilustre Conselheiro Hécio Lafetá Reis, no acórdão n.º 3402005.304 e peço vênia para destacar os trechos abaixo:

(...)

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 Hécio 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.

(...)

Tendo em vista essas considerações entendo por indevida as glosas realizadas referentes ao alevinos, rações e tratos culturais, devendo ser mantido entendimento de preclusão dos argumentos relacionados as despesas administrativas.

Diante do exposto, rejeito a preliminar e dou parcial provimento para reverter as glosas relacionadas as despesas com alevinos, rações e tratos culturais.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Declaração de Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator, Conselheiro Márcio Robson Costa, ousou dele divergir e passo a apresentar minhas razões para tal posicionamento.

Conforme já esclarecido no despacho decisório, a empresa Maricultura Tropical é uma empresa produtora e exportadora de camarões e o processo de industrialização de seu produto se resume à limpeza, retirada de pernas, cabeças, cascas (beneficiamento), congelamento e acondicionamento em embalagens para consumo final; no caso da industrialização de camarão não se usam matérias primas a serem agregadas ao produto industrializado; o camarão chega ao estabelecimento industrializador como camarão in natura, não sofre qualquer processo que o transforme em produto diverso, não incorpora nenhuma outra matéria prima, apenas é aperfeiçoado para consumo e embalado. Este beneficiamento, como já dito, se limita à limpeza por processos mecânicos (lavagem e cata manual).

Como já esclarecido no voto do Relator, não existe divergência de minha parte quanto ao conceito de insumo para critério de utilização no computo do IPI:

Com base nos conceitos de industrialização constantes na legislação do IPI, somente se caracterizam como matéria-prima (MP) e produto intermediário (PI) os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. Neste sentido, somente a aquisição de matéria prima original (camarão in natura) e de material de embalagem podem ser computados para determinação da base de cálculo dos créditos presumidos de IPI.

Minha divergência refere-se a possibilidade de apropriação dos insumos da fase pré-industrial, que conforme já esclarecido algumas Notas Fiscais apresentadas pela empresa se referiam à fase pré-industrial da produção do camarão, como aquisição de larvas, ração e produtos químicos usados na carcinicultura que foram glosados pela fiscalização e acatados na decisão final desse Colegiado, o que se considera o “*insumo do insumo*”.

Conforme já relatei algumas vezes entendo ser possível a apropriação de créditos da fase pré-industrial, os “*insumos dos insumos*”, para fins de creditamento das contribuições PIS e Cofins, dado o conceito mais alargado da Base de Cálculo, diferente do caso do IPI, e também pela aplicação dos critérios de Essencialidade e Relevância, conforme já decidido pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo.

A partir do entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito do critério jurídico aplicável ao conceito de insumos para PIS e Cofins (Recurso Especial 1.221.170/PR), e, o posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a partir da decisão do STJ, constante da Nota SEI PGFN/MF 63/2018, e também Parecer Cosit nº 5/2018, foi possível que o CARF comesse a aplicar em suas decisões a possibilidade de creditamento dos “insumos dos insumos”, ou insumos da fase agrícola para as contribuições Pis e Cofins. Conceito que ainda não pode ser aplicável para o IPI.

No caso em exame dois são os impeditivos a apropriação dos créditos da fase pré-industrial. Primeiro, o escopo das atividades da empresa, que conforme foi esclarecido no despacho decisório e não contestado pela recorrente, ela se dedica ao beneficiamento do camarão, sendo seu processo de industrialização resumido à limpeza, retirada de pernas, cabeças, cascas (beneficiamento), congelamento e acondicionamento em embalagens para consumo final.

Segundo, pela própria limitação disposta na Lei nº 9.396/96, que determina no seu art. 1º que as matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem devem ser utilizados no seu processo produtivo.

E processo produtivo é aquele que esta descrito na Lei nº 4.502/64, qual seja o processo de industrialização. A carcinicultura não constitui atividade industrial, sendo uma fase rural da produção, não sujeita ao Imposto IPI.

Esse assunto já foi enfrentado no acórdão nº 3401-007.501, de 23 de junho de 2020, do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli que tomo a liberdade de reproduzir porque bem esclarece o assunto:

Questiona-se a possibilidade de creditamento tão somente em relação à primeira, que no entender da fiscalização, confirmado pela decisão de primeira instância, não constitui

atividade de industrialização e, portanto, não se subsume à hipótese de apuração do crédito presumido prevista na Lei nº 9.396/96, que dispõe:

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. (grifo nosso)

Dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o benefício é concedido à empresa que se enquadre no conceito de estabelecimento produtor nos termos da legislação do IPI, da qual devem ser extraídos igualmente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Assim, confira-se o disposto na Lei nº 4.502/1964 e no seu regulamento, o Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente à época dos fatos.

Lei nº 4.502, de 1964 Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste 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 aperfeiçoamento 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. (grifo nosso)

Ressoa claro, à luz da legislação do IPI, que a carcinicultura não constitui atividade industrial, tanto que a Recorrente sequer preencheu o demonstrativo de crédito presumido na DCTF e apresentou o Livro de Apuração do IPI. E pretende ver sua atividade reconhecida como industrial para fins de creditamento, advogando serem ambas as fases da produção e beneficiamento do camarão interdependentes e indissociáveis. Ora, a existência de ambas as atividades dissociadas não só é possível, como observada no mercado e na espécie, com a venda direta de camarões in natura por parte do produtor para distribuidores, consumidor final ou ainda para empresas de beneficiamento. Ademais, cumpre salientar que, em se tratando de IPI, não se aplica o mesmo conceito alargado de insumos vigente para a apuração dos créditos relativos às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Este tem sido o posicionado deste Conselho sobre a matéria, inclusive por meio de sua Câmara Superior, no sentido de que a criação de camarões, aves ou ainda a produção de frutas e legumes, mesmo que estes venham a sofrer posterior beneficiamento pelo mesmo produtor, não constitui atividade industrial. Veja-se:

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.

(Acórdão nº 3002-000.395, sessão de 18/09/2018, Rel. Cons. Larissa Nunes Girard)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000 CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST Nº 65/79. PRODUÇÃO AGRÍCOLA DE CAMARÃO. PÓS-LARVA E RAÇÃO. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO.

Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, como larva, pós-larva e ração empregados na fase da produção agrícola de camarões em cativeiro, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, devendo os valores correspondentes ser excluídos no cálculo do benefício.

(Acórdão nº 3401-001.762, sessão de 22/03/2012, Rel. Designado Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis)

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.

(Acórdão nº 9303-006.665, sessão de 12/04/2018, Rel. Cons. Demes Brito)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2003 a 31/03/2004 CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. ATIVIDADE RURAL.

O valor das aquisições de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase rural do processo produtivo (produção de ração e de aves vivas) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

(Acórdão nº 3402004.819, sessão de 14/12/2017, Rel. Cons. Carlos Augusto Daniel Neto)

Mais recentemente, este Colegiado apreciou a matéria em processo sob minha relatoria e proferiu acórdão, por unanimidade de votos, em igual direção:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003 CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LARVAS, RAÇÃO E PRODUTOS QUÍMICOS. MATÉRIAS PRIMAS UTILIZADAS NA CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. FASE ANTERIOR À INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os valores relativos às matérias primas (larvas, ração e produtos químicos) 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 próprios da legislação do IPI.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. CREDITAMENTO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

Assim como não se admite o creditamento do IPI pela aquisição de produtos destinados ao ativo permanente, também não cabe registro de crédito de IPI pela aquisição de itens de manutenção de máquinas/equipamentos ou de materiais para uso e consumo, a exemplo das peças de reposição ou

ferramentas que não se consomem por desgaste direto com o produto final industrializado, cujas utilizações no processo produtivo, não adequadamente descritas nos autos, não autorizam seus enquadramentos como matérias primas ou produtos intermediários lato sensu.

(Acórdão nº 3401-007.044, sessão de 23/10/2019, Rel. Cons. Carlos Henrique de Seixas Pantarolli)

Por tais razões, ainda que a fase de beneficiamento do camarão possa, de fato, ser enquadrado como atividade industrial, a aplicação da legislação de regência do IPI, mais restritiva, ao contrário do que ocorre com a legislação e os entendimentos jurisprudenciais aplicáveis às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, impende distinguir a carcinicultura, enquanto atividade tipicamente rural, do beneficiamento dos camarões que esta produz, atividade de industrialização, de modo que deve ser mantida a glosa que excluiu os insumos da atividade rural da base de cálculo do crédito presumido de IPI, apurável tão somente em relação às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na atividade industrial.

Assim, sendo legítima a oposição do Fisco, resta prejudicado o pleito de atualização do crédito pleiteado pela SELIC, matéria à qual se aplicaria a Súmula CARF nº 154, de natureza vinculante:

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso, mantendo as glosas relacionadas as despesas com alevinos, rações e tratos culturais.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)