



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13433.000321/2009-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.751 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de abril de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	MARICULTURA TROPICAL LTDA

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

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

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. ALEVINO, RAÇÃO E TRATO CULTURAL. DISPÊNDIOS UTILIZADOS NA CARCINICULTURA. ATIVIDADE PRÉ-INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os valores relativos aos dispêndios empregados na fase carcinícola, que antecede a fase de industrialização do camarão, não compõem a base de cálculo do crédito presumido de IPI, porquanto a Lei nº 9.363/1996 determina que sejam utilizados os conceitos de produção e insumos próprios da legislação do IPI.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo dos art. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3201-007.095**, de 25/08/2020, assim ementado:

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.

Constou do dispositivo do acórdão:

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 tratos culturais.

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional se refere a tomada de crédito como insumo dos alevinos, as rações e tratos culturais fazem parte do processo de industrialização do camarão (carcinicultura).

Sustenta, em síntese, 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.

A legislação interpretada de forma divergente é a Lei nº 9363, de 1996, art. 1 e 3º:

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.

Aponta como paradigma, o acórdão nº 3401-007.501:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

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.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 159/163 deu seguimento ao Recurso

Especial:

Demonstração da divergência

A Recorrente insurge-se contra o entendimento adotado no acórdão recorrido que afastou as glosas relacionadas às despesas com alevinos, rações e tratamentos culturais, no cálculo do valor de IPI a ser ressarcido, fundamentado na Lei nº 9.363, de 1996 (crédito presumido de IPI).

Disse, a respeito, o relator:

*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 termos 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 dispôs:*

*(...)*

*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.*

*Já o acórdão paradigma adotou o entendimento contrário ao encartado no recorrido, vale dizer, o de que os gastos realizados na carcinicultura não integram o cálculo do mesmo ressarcimento:*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

*Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002*

**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.*

A divergência, portanto, é flagrante.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer a manutenção da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. Nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está condicionado à comprovação de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Entendo que, do cotejo entre as decisões, **de fato**, verifica-se a similitude fática entre os julgados:

Elementos	Acórdão recorrido	Acórdão paradigma
Atividade de Carcinicultura	Sim, criação e beneficiamento de camarões.	Sim, empresa que se dedica à criação e beneficiamento de camarões.
Dispêndios	Aplicados ao cultivo do camarão: matérias-primas (alevinos, que são peixes recém-saídos do ovo) e produtos intermediários (rações e tratos culturais).	Aplicados ao cultivo do camarão: aquisições de insumos, tais como larvas, rações e produtos químicos.
Carcinicultura é fase pré-industrial	Sim. Os insumos são utilizados na fase pré-industrial da produção do camarão.	Sim. A criação de camarões mesmo que estes venham a sofrer posterior beneficiamento pelo mesmo produtor, não constitui atividade industrial.
Conclusão	Crédito Presumido possível.	Crédito Presumido negado.

Observa-se que a divergência está comprovada, pois o acórdão recorrido aduziu 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.”

Já o paradigma, consignou que:

“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, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### **MÉRITO**

O Contribuinte é uma empresa produtora e exportadora de camarões e o processo de industrialização de seu produto é composto por limpeza, retirada de pernas, cabeças, cascas (beneficiamento), congelamento e acondicionamento em embalagens para consumo final.

No caso, foram as glosadas as notas fiscais que se referiam às aquisições da fase pré-industrial da produção do camarão, a carcinicultura.

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.

Como já dito, é incontroverso que os dispêndios são aplicados na fase de carcinicultura, ou seja, etapa anterior a qualquer industrialização/beneficiamento do camarão.

A carcinicultura é forma de cultivo de camarões em cativeiros. Durante a etapa inicial do ciclo de operações da interessada há um desenvolvimento estritamente biológico do referido crustáceo, que evolui de larva ou pós-larva para camarão. Não há como tratar estas larvas e pós-larvas como matéria-prima propriamente dita do camarão congelado e acondicionado. Como referido, apesar de tais organismos darem origem ao camarão adulto (matéria-prima do processo industrial realizado pela interessada), ainda sofrem diversas modificações naturais anteriormente, próprias do desenvolvimento biológico da espécie.

Assim, a etapa inicial do ciclo primário de atividades desenvolvidas pela interessada, a carcinicultura, pela sua própria definição e contexto de atividade econômica na qual se insere, não constitui industrialização em estabelecimento industrial, mas sim uma fase pré-industrial, não

se assemelhando a um dos processos industriais previstos no Regulamento do IPI (RIPI/2002) para caracterizar uma operação de industrialização:

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

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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

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.

A Lei nº 9.396/96, no art. 1º, limita o crédito às matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem ser utilizados no seu processo produtivo. E processo produtivo é aquele que está descrito na Lei nº 4.502/64.

Por conseguinte, as aquisições relativas à viabilização da etapa de criação de camarões (carcinicultura) - as rações, alimentos diversos e demais insumos utilizados nesta etapa de desenvolvimento do crustáceo - caracterizam-se como custos da criação dos animais, não se configurando como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados na produção industrial. Logo, não são considerados para fins de cálculo do crédito presumido do IPI.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 183:

Súmula CARF nº 183

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo, não deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que tratam as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/01. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

E o Acórdão 9303-014.386, j. 20 de setembro de 2023, Relator Vinícius Guimarães:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LARVAS, RAÇÃO E PRODUTOS QUÍMICOS. MATÉRIAS PRIMAS UTILIZADAS NA CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. FASE ANTERIOR À INDUSTRIALIZAÇÃO. 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.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**