



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13433.720583/2011-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.434 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de outubro de 2020  
**Recorrente** TIMBAUBA S.A.  
**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 maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relacionadas às despesas com larvas de camarão e rações, desde que devidamente comprovadas. Vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Marcos Antonio Borges (Suplente convocado), que negavam provimento ao Recurso.

Manifestou a 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: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior,

Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

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

O presente processo diz respeito a pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96, no valor de R\$ 154.991,58, relativo ao 3º

trimestre de 2003, combinado com pleitos compensatórios.

Às fls. 63/67, encontra-se anexado o Decisório NURAC n.º 310/2011, concebido em face dos exames necessários à apreciação do pleito formulado, do qual foram extraídas as seguintes informações que julgo relevante destacar:

1 - A empresa requerente produz e exporta camarões, sendo que o processo de industrialização de seu produto se resume à limpeza, retirada de pernas, cabeças, cascas (beneficiamento) e acondicionamento em embalagens para consumo final, em consonância com o que determina o artigo 4o, inciso IV do regulamento do IPI (RIPI/2002 - Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002).

2 - O produto chega ao estabelecimento industrializador como camarão "in natura", não sofre qualquer processo que o transforme em produto diverso, não incorpora nenhuma outra matéria prima, sendo apenas aperfeiçoado para consumo e embalado. Este aperfeiçoamento se limita à limpeza por processos mecânicos e manuais (lavagem e cata).

3 - Com base nos conceitos de industrialização constantes da legislação do IPI, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário 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, nos termos do que determina a Lei n.º 9.363/96, 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.

4 - Verificou-se que a maioria das notas fiscais apresentadas pela empresa requerente não deveria compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI, pois indica aquisições de produtos utilizados na fase pré-industrial da produção do camarão (criação), como é o caso da aquisição de larvas, de ração e de produtos químicos usados na carcinicultura. Outro grupo de notas fiscais apresentadas é relativo a despesas gerais da empresa, tais como serviço de beneficiamento de camarão, combustível empregado em transportes (não consumidos na fase de beneficiamento e embalagem) e peças para manutenção de bens do ativo, e não se configuram como itens que se integram ao produto final.

Com fundamento nas constatações acima, o pedido em questão foi parcialmente deferido, tendo sido reconhecido direito creditório no valor de R\$ 65,54.

Cientificado em 07/12/2011 (AR à fl. 102), o requerente apresentou, tempestivamente, em 06/01/2012, a manifestação de inconformidade de fls. 70/83, na qual, em síntese:

a) Repisa circunstâncias e fundamentos que nortearam a decisão denegatória e argumenta que a "criação dos camarões em viveiro, a partir da aquisição de pós-larvas, classificada como afeta à fase pré-industrial pela decisão ora combatida, não pode ser

tida como atividade dissociada das atividades de industrialização realizadas pela empresa".

b) Alega que o cultivo do camarão que realiza detém o escopo de compor o seu processo de industrialização, de modo que tal atividade (cultivo) não pode ser observada de forma dissociada da atividade industrial (limpeza, classificação, pelagem, congelamento e embalagem para a sua comercialização), apenas fazendo sentido quando considerada como sendo uma etapa estritamente necessária e indispensável para a efetiva obtenção do beneficiamento e do acondicionamento para comercialização.

c) Afirma que não há como deixar de concluir que, à época de apuração dos créditos glosados, desempenhava "atividade agroindustrial porquanto associava o cultivo do camarão à industrialização do mesmo, sendo que ambas as atividades se complementam e apenas fazem sentido como partes de um só processo produtivo, e não como atividades dissociadas".

d) Aduz que "a própria Instrução Normativa INSS/DC n.º 60, de 30 de outubro de 2001, que "estabelece procedimentos de arrecadação das contribuições devidas à Previdência Social relativas às atividades rural e agroindustrial" classifica a carcinicultura como atividade agroindustrial", conforme transcrição de alguns de seus dispositivos (art.7.º, 1.º; 9.º, III; 13, IV; 18, III; 23, III).

e) Acresce que a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, da qual transcreve o art. 249, inseriu a carcinicultura no código FPAS da categoria econômica de indústria, o que foi mantido pela IN RFB n.º 739/2007, bem como pelas IN RFB n.º 785/2007 e 971/2009, normas estas que regulamentam o art. 25, da Lei n.º 10.256/01, o qual "estabeleceu a obrigação de os produtores rurais passarem a contribuir para a previdência social com base em contribuição incidente sobre a receita bruta dos produtos comercializados, e não mais sobre a folha de salários".

f) Defende que após a unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária, não deveria se admitir, sob pena de grave ofensa ao princípio da segurança jurídica, que a atividade que desempenha receba tratamento diferenciado pelos órgãos da Administração Tributária, ora sendo classificada, de forma correta, como agroindústria destinada a um só processo produtivo, ora recebendo o equivocado tratamento de que o cultivo do camarão, indispensável ao processo produtivo, diz respeito à atividade estritamente rural, não se associando à industrialização, para efeito do cômputo do crédito presumido do IPI.

g) A partir de excertos de votos e de ementas de julgados do STJ que transcreve parcialmente, sustenta que a referida corte entende que o crédito presumido do IPI objetivou desonerar a tributação em cascata do PIS e da COFINS, para os produtos destinados à exportação, de modo que todos os insumos, inclusive os relacionados à atividade rural, incidentes sobre o produto exportado pelo produtor deveriam ser computados na base de cálculo do benefício.

h) Expõe que do mesmo modo que o adubo e os defensivos agrícolas, contemplados por decisão do STJ ao apreciar processo de interesse de uma Usina de Óleos e Castanhas, serviam como insumo utilizado no plantio agrícola, os produtos intermediários glosados pelo questionado ato decisório (pós-larva de camarão, etc.) revelam-se indispensáveis à obtenção do produto a ser exportado, integrando o processo produtivo da empresa, ainda que relacionado ao seu segmento mais rural.

i) Menciona que, no tocante à tributação do ICMS, a atividade agroindustrial recebe o mesmo tratamento dado ao processo de industrialização, consoante excerto que transcreve de Decisão da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

j) Sugere que a autoridade fiscal teria se equivocado ao afirmar que "nos termos do que determino a lei n.º 9.363/96, somente a aquisição de matéria prima original (camarão in

natura) e de material de embalagem podem ser computados para determinação da base de cálculo do crédito presumidos de IPI".

k) Diz que desempenhou, à época, atividade agroindustrial, haja vista ter exercido a industrialização de produção própria, e, por isso, "as matérias primas e os insumos relacionados ao cultivo do camarão devem, sim, ser tidos como integrantes do processo produtivo destinado ao consumo final, sob pena de grave ofensa ao espírito da norma que instituiu o aludido crédito presumido às empresas exportadoras".

l) Fala que a decisão do Fisco estaria amparada em meras suposições e não em dados técnicos e empíricos.

m) Destaca que o conceito legal contido no art. 147, I, do RIPI, não exclui os insumos que não mantêm contato físico com o bem produzido, tendo ressalvado apenas os bens destinados ao ativo permanente, razão pela qual não poderia o entendimento da Administração Tributária, que impõe a glosa até de despesas com combustíveis, dispor diferentemente e de forma restritiva. Para sustentar sua tese, apresenta ementas de julgados judiciais.

n) Contesta as glosas relativas às peças de reposição, justificando que as mesmas, além de se desgastarem facilmente, classificam-se como produtos intermediários e não são contabilizadas no ativo permanente, passando em seguida a abordar uma suposta violação de dispositivo constitucional (art. 153, §3º, inciso III, da CF) que teria sido cometida pelo Fisco ao não permitir que o produtor industrial absorvesse os créditos utilizados em seu processo produtivo.

Ao final, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até decisão administrativa definitiva e a reconsideração/reforma do despacho combatido, com a homologação total das compensações declaradas.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento de Recife (PE), com a seguinte ementa (FLS. 124/133):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO.

Apenas os valores relativos às aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são admitidos no cálculo do crédito presumido.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

Com fundamento em juízo sobre ilegalidade de norma tributária, não compete à autoridade administrativa negar sua aplicação ao caso concreto. Prerrogativa esta exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais trazidas pelo sujeito passivo não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformada a Recorrente apresentou Recurso Voluntário e descrição do processo produtivo.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

Trata o presente processo sobre PER/DCOMP'S alusivos a ressarcimento de créditos presumidos de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, atinentes ao 3º trimestre de 2003.

O crédito foi reconhecido parcialmente, tendo sido homologadas as compensações até o limite do valor reconhecido (fls. 63/67).

## Mérito

Passamos agora a análise do mérito que trata das glosas referentes a matérias-primas (larvas), produtos intermediários (rações) e também despesas descritas no relatório fiscal como relativas a despesas gerais da empresa, como serviço de beneficiamento de camarões, combustível empregado em transporte (não consumidos na fase de beneficiamento e embalagem), peças para manutenção de bens ativo, que nos termos do que alega a recorrente são utilizados no processo de industrialização.

Inicialmente observo que no relatório fiscal de fls. 63/67 a fiscalização afirma que a empresa contribuinte “produz e exporta camarões, sendo que o processo de industrialização de seu produto se resume à limpeza, retirada de pernas, cabeças, cascas (beneficiamento) e acondicionamento em embalagens para consumo final”.

Com toda vênia discordo da afirmativa acima, fez que no estatuto social da empresa datado de 02/05/2011, acostado as fls. 91/97, consta o objeto social, vejamos

**Art. 3º.** A sociedade tem por objeto social a pesquisa, criação, reprodução, beneficiamento e comercialização atacadista e/ou varejista de animais aquáticos, no mercado nacional e no exterior; a prestação de serviços de consultoria técnica de criação e engorda de animais aquáticos, no país e também no exterior, e a exploração da atividade agropecuária, com destaque para a produção e comercialização de produtos agropecuários próprios e industrialização de produtos agropecuários próprios.

Sendo assim, afasto o entendimento restrito da atividade industrial para analisar o presente caso sob a óptica de que a empresa em questão cria, reproduz, beneficia e comercializa o camarão.

Prosseguindo, deixo consignado que o acórdão do RESP n.º 1.221.170 do STJ, utilizados pelo Recorrente não se aplica ao caso concreto posto que é relativo a créditos de insumos sobre PIS e COFINS, conceito mais amplo de insumos, enquanto que o presente processo trata de crédito de IPI, conceito mais restrito imposto por disposição legal. Nesse sentido é importante observar que são institutos diferentes com tratamento e apuração também diferentes.

Extrai-se do Recurso Voluntário que o Recorrente pretende se creditar dos insumos utilizados na no cultivo de camarões, denominada de carcinicultura (processo de cultivo de camarões), bem como gastos com combustíveis, peças de reposição e serviços de beneficiamento.

Analisando o relatório fiscal no qual baseou o Despacho Decisório que homologou parcialmente os pedido de compensações, tem-se as seguintes observações (fls 63/67):

Atendendo a intimação 184/11 (folha 54), a Queiroz Galvão Alimentos S.A. apresentou relações e cópias de notas fiscais do 3º trimestre/2003 (folhas 60 a 62). Verificase que quase todas as notas fiscais relacionadas não poderiam compor a base de cálculo do crédito presumido de **IPI**, pois são referentes à fase pré-industrial da produção do camarão (criação), como aquisição de larvas, ração, e produtos químicos usados na carcinicultura. Outras são relativas a despesas gerais da empresa, sem se constituir em itens que se integram ao produto final, como serviço de beneficiamento de camarão, combustível empregado em transportes (não consumidos na fase de beneficiamento e embalagem) e peças para manutenção de bens do ativo. De fato apenas a nota fiscal n.º 130493, no valor de R\$ 1.224,97, se enquadra no conceito de insumo (embalagem para camarão).

Enquanto que o acórdão de piso destaca que:

A autoridade fiscal responsável pela análise do pleito glosou as despesas com aquisições de produtos relacionados à criação dos camarões (larvas de camarão, ração para camarão, produtos químicos, etc.), tendo descaracterizado a atividade de carcinicultura como sendo atividade industrial. Por seu turno, entende o contribuinte que a criação dos camarões em viveiro, a partir da aquisição das larvas, não pode ser tida como atividade dissociada das atividades de industrialização realizadas pela empresa.

(...)

O processo industrial, portanto, inicia-se com o abate do animal e, por conseguinte, todo e qualquer produto a ser considerado insumo deve ser utilizado a partir deste momento e no processo de industrialização, e não antes, na fase de criação.

Assim, somente as aquisições de produtos usados no processo produtivo devem ser consideradas no cálculo do crédito presumido, como claramente definem as normas complementares atinentes à questão, pois a condição para fruição do benefício está intimamente ligada ao incentivo à exportação, sendo necessário, portanto, que os insumos sejam os utilizados no processo produtivo de produtos exportados e não simplesmente os insumos adquiridos pela empresa e que não foram utilizados ou que não se revistam das demais condições exigidas na legislação.

(...)

Quanto às demais glosas de supostos insumos contestadas de forma genérica, haja vista que o interessado cita combustíveis e peças de reposição mas sequer se dá ao trabalho de detalhar a forma como tais itens são utilizados no seu processo produtivo, há que se ressaltar que, mesmo que se consumam no processo de industrialização, tais itens não se inserem no conceito de matéria-prima e produto intermediário, posto que não se integram ao novo produto.

### **Larvas de camarão e rações.**

No que concerne a matéria posta em debate destaco que larvas de camarão é conceituado como designação dada aos peixes recém-saído do ovo e que rações e tratos 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 9363 de 1996, assim dispões:

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 n.ºs 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.

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 criação, produção, beneficiamento e exportação do camarão. Evidente que nos atuais tempos modernos, não cabe, nesse caso, falar em pesca de atividade manual.

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

Nesse mesmo sentido votei na sessão de 25 de agosto de 2020, acórdão n.º 3201-007.095. Destaco ainda o posicionamento do ilustre Conselheiro Pedro Sousa Bispo ao citar o voto do também ilustre Conselheiro Hécio Lafetá Reis, no acórdão n.º 3402-005.304 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 n.º 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.

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 encontrasse 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.

(...)

Tendo em vista essas considerações entendo por indevida as glosas realizadas referentes as larvas de camarão e rações.

**Serviço de beneficiamento de camarão, combustível empregado em transportes e peças para manutenção de bens do ativo.**

Prosseguindo na análise das demais glosas que foram julgadas procedentes pela DRJ (PE), cabe aferir se os insumos (serviço de beneficiamento de camarão, combustível

empregado em transportes e peças para manutenção de bens do ativo, estão dentro dos conceitos de “matérias-primas e produtos intermediários”).

Aduz a recorrente que os gastos relacionados ao cultivo das larvas e pós-larvas (insumos mediatos), são indispensáveis ao processo de industrialização do camarão, e que estão totalmente integrados à cadeia produtiva das atividades agroindustriais da Empresa, de modo a reforçar a essencialidade e relevância das despesas glosadas. Para tanto se ancora no documento em anexo aos autos, denominado “Descrição do Processo Produtivo” (fls.326/330) para clarear a imprescindibilidade destas despesas.

Compulsando atentamente o que descreve o documento, não há razões para reverter as glosas mantidas pelo julgador de piso que destacou não fazerem parte do processo de produção, não sofrendo desgaste ou mesmo se incorporando ao produto final, assim relegando por completo o conceito de insumos empregado no IPI.

Importante consignar que o acórdão do RESP n.º 1.221.170 do STJ, utilizados pelo Recorrente não se aplica ao caso concreto posto que é relativo a créditos de insumos sobre PIS e COFINS, conceito mais amplo de insumos, enquanto que o presente processo trata de crédito de IPI, conceito mais restrito imposto por disposição legal. Nesse sentido é importante observar que são institutos diferentes com tratamento e apuração também diferentes.

Além disso, no que se refere as despesas com combustíveis, nesse caso em específico não cabe o crédito, visto que o insumo não faz parte do processo produtivo e sobre esse assunto, inclusive, a jurisprudência já se debruçou editando a súmula CARF n.19 a qual me filio, vejamos:

Súmula CARF n.º 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto dou parcial provimento para reverter as glosas relacionadas as despesas com larvas de camarão e rações, desde que devidamente comprovadas.

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 é 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 começasse 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 n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/1964 e no seu regulamento, o Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente à época dos fatos.

**Lei n.º 4.502, de 1964 Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.**

**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 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 acondicionamento).

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 n.º 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 n.º 9.363/96, devendo os valores correspondentes ser excluídos no cálculo do benefício.*

(Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.457/07.*

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso, mantendo as glosas relacionadas as larvas de camarão e rações.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)