



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.021078/99-15
Recurso Embargos
Acórdão nº 9303-014.251 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2023
Embargante USINA TRAPICHE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

RECURSO ESPECIAL CONTRA ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

O §3º do art. 67 do RICARF estabelece que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, houve edição de Súmula CARF nº 183 após a interposição do Recurso Especial do Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, e não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto à matéria “Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar”. Logo, o dispositivo do Acórdão embargado n. 9303-006.777 passa a ser: “conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para, na parte conhecida, no mérito, dar-lhe provimento”.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovich Belisario (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Denise Madalena Green (suplente convocada).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.251 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10480.021078/99-15

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, em face do acórdão n.º **9303-006.777**, julgado em 16/05/2018, cuja decisão foi assim ementada:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. ADMISSÃO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp n.º 993.164/MG), proferida na sistemática do art. 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei n.º 9.363/96) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como as pessoas físicas e cooperativas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF).

Constou no dispositivo:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

O Recurso Especial do Contribuinte (e-fls. 3029-s) continha três matérias: a) Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas; b) Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar; e c) Necessidade de observação do resultado de diligência.

O Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, e-fls. 3127/3133, deu seguimento apenas às duas primeiras matérias:

As divergências suscitadas referem-se à possibilidade de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas, à possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar e à necessidade de observação do resultado de diligência.

Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas

Para comprovar o dissídio, apresenta os paradigmas de n.º CSRF/02-01.311 e n.º CSRF/02-02.401:

(...)

A simples confrontação entre as ementas dos acórdãos paradigma e recorrido comprova a divergência alegada, pois, ao contrário do decidido no recorrido, no paradigma entendeu-se pela possibilidade de creditamento nas aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar

Para comprovar o dissídio, apresenta os paradigmas de n.º CSRF/02-01.311 e n.º CSRF/02-02.401:

Ementa do Acórdão n.º CSRF/02-01.311:

IPI — CRÉDITOS DE INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS EXPORTADOS — A lei assegura a manutenção e utilização do crédito de IPI relativo às matérias-primas,

*produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados. O benefício decorre do emprego na industrialização para exportação e não subordina à tributação do produto final, nem a sua inserção no campo de incidência do tributo. **Recurso a que se nega provimento.***

Ementa do Acórdão n.º CSRF/02-02.401:

IPÍ. CRÉDITO PRESUMIDO. - AQUISIÇÃO DE FORNECEDORES NÃO CONTRIBUINTES DO PIS/COFINS. - A base de cálculo do crédito presumido de IPÍ, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ainda que adquiridos de fornecedores não contribuintes do PIS/COFINS. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. — Somente geram direito ao crédito presumido de IPÍ as matérias-primas e produtos intermediários que, embora não integrem o produto final, são essenciais ao processo industrial e nele se consomem.

Recurso especial parcialmente provido.

O acórdão recorrido decidiu que os produtos mencionados não poderiam ser considerados insumos por não terem entrado em contato físico com o produto final, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/1979.

O primeiro acórdão versou sobre a aplicação do artigo 5º do Decreto-lei nº 491/69 e a industrialização de carnes e derivados de equinos, nada se referindo à aplicação do Parecer Normativo CST nº 65/79 ou sobre a utilização de herbicidas e fertilizantes, configurando situação fático-jurídica distinta da ocorrida no acórdão atacado.

O dissídio jurisprudencial exige, para sua configuração, a similitude entre as situações fáticas e jurídicas postas em julgamento, razão pela qual não resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

Neste sentido, transcreve-se a ementa e parte do voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.817:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ADMISSIBILIDADE DO RECURSO - Para que se caracterize a divergência jurisprudencial é necessário que se demonstre contradição com decisão de outra Câmara deste Conselho. Incabível a configuração da divergência se o aresto tido por divergente verse sobre situação fática distinta da apreciada nos autos.

Recurso especial não conhecido.”

Trecho do voto:

“Ora, divergência consiste em interpretar de maneira diversa a mesma norma aplicável a fatos iguais. O que se pretende com o recurso de divergência é justamente acabar com a dupla maneira de se interpretar a norma e, portanto, a duplicidade de aplicações da mesma. Segundo o Acórdão CSRF/01-0297, “não se caracteriza dissídio jurisprudencial se o acórdão recorrido não tem, entre seus fundamentos fáticos, aquele apontado no paradigma”.

Diante dessas considerações, concluo que não foi obedecido o requisito de divergência, porquanto não está comprovado o dissídio jurisprudencial.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pela contribuinte.”

Já o segundo paradigma indicado entendeu pela possibilidade de ser considerado insumo a gerar o crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, os produtos que fossem consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de integrarem o produto final, ou que seu consumo tenha sido imediato e decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação, conforme excerto abaixo:

"Vale dizer, para caracterizar matéria-prima ou produto intermediário devem os insumos ser consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de integrarem o produto final ou que o seu consumo tenha sido imediato e decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação."

Assim, a partir da confrontação entre a ementa e excerto do paradigma com a decisão recorrida, comprova-se a divergência, pois enquanto o acórdão recorrido entendeu que o contato físico era essencial para a caracterização como insumo a gerar o crédito presumido de IPI, o paradigma entendeu ser esta condição irrelevante.

Necessidade de observação do resultado de diligência

(...)

A recorrente defende que o paradigma determinou a necessidade de se observar o resultado da diligência pelo órgão julgador. Entretanto, esta determinação não consta no voto condutor do paradigma, mas apenas que o órgão julgador *a quo* acatou as conclusões tomadas pelos executantes da diligência e que não haveria reparo a fazer na decisão, pelo fato de esta estar em estrita consonância com a legislação.

Observa-se que, na realidade, a decisão paradigma não entendeu simplesmente que o resultado da diligência deveria ser observado, mas sim que deveria ser observado por estar em estrita consonância com a legislação pertinente.

E foi a falta da consonância com a legislação pertinente, no entender do voto vencedor do acórdão recorrido, relativamente à caracterização das vendas com o fim específico e da destinatária como comercial exportadora, que negou-se provimento ao recurso voluntário, a despeito das conclusões exaradas pelos executores da diligência. O paradigma não apresentou tese divergente do decidido no acórdão recorrido.

Com estas considerações, conclui-se que não foi comprovada a divergência jurisprudencial alegada para este ponto, por inobservância do artigo 67, *caput* e § 6º do Anexo II do RICARF.

Por sua vez, o Despacho de Admissibilidade de e-fls. 3380/3383 admitiu os Embargos de Declaração, nesses termos:

Segundo o contribuinte, a **omissão** do julgado reside na ausência de manifestação a respeito da matéria "possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio da cana-de-açúcar", devidamente admitida pelo juízo de prelibação e ignorada pelo acórdão embargado.

O reexame do processo conduz à procedência da reclamação do contribuinte.

Com efeito, o despacho de admissibilidade do recurso especial, efls. 3.127/3.133, assinalou a existência de 03 (três) questões recorridas, a saber: i) possibilidade de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas, ii) possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar e iii) necessidade de observação do resultado de diligência.

A duas primeiras controvérsias foram acolhidas para apreciação pela Câmara Superior, como se extrai dos seguintes recortes:

"Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas

(...)

Assim, a partir da confrontação entre a ementa e excerto do paradigma com a decisão recorrida, comprova-se a divergência, pois enquanto o acórdão recorrido entendeu que o contato físico era essencial para a caracterização como insumo a gerar o crédito presumido de IPI, o paradigma entendeu ser esta condição irrelevante.” (grifado)

Como se vê, relativamente ao ponto arguido, a divergência interpretativa foi reconhecida, ainda que apenas em relação ao Acórdão nº CSRF/01-05.817.

Essa conclusão é ratificada pelo despacho em pedido de reconsideração formulado pelo contribuinte, onde o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a par de indeferir o requerimento, enumerou as questões postas a julgamento perante o órgão especial:

“Concordo com as razões retro expostas e indeferido (sic) o pedido do sujeito passivo.

Em consequência devem ser adotadas as seguintes providências:

1º- Encaminhamento dos autos para ciência ao sujeito passivo do indeferimento de sua petição, reiterando-se o esgotamento de todas as possibilidades de recurso quanto à necessidade de observação do resultado da diligência ; e

*2º- Encaminhamento dos autos ao CARF para sorteio e julgamento pela 3ª Turma da CSRF das matérias referentes à **possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar e à possibilidade de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas.**” (grifado)*

A esse respeito, de fato, o acórdão embargado não se pronunciou, limitando-se a decidir sobre a possibilidade de apuração de crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas, como atesta a ementa do aresto, restando configurada a propalada omissão, a exigir colmatação da decisão recorrida.

Pelo exposto, **DOU SEGUIMENTO** aos embargos de declaração para apreciação plenária.

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e devem ser conhecidos nos exatos termos do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 3380/3383.

O art. 65 do RICARF prescreve que cabem Embargos de Declaração contra decisões que contenham obscuridade, omissão e contradição.

A omissão no acórdão embargado resta configurada quando o Colegiado deixa de pronunciar-se sobre matéria impugnada no recurso e/ou sobre ponto a que estava obrigado ou ainda quando deixar de indicar os elementos essenciais em que fundamentou a decisão.

De fato, o acórdão embargado não tratou da matéria referente à possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar.

De início, esclareça-se que o crédito presumido do 1PI, instituído pela Lei n.º 9.363/1996, tem a finalidade de permitir a desoneração fiscal das contribuições PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem no mercado interno, para utilização no processo produtivo do produto exportado.

A atividade do Embargante é a industrialização do álcool etílico. E é incontroverso que os fertilizantes e herbicidas são utilizados no plantio de cana-de-açúcar (na parte agrícola, portanto), sendo esta a matéria-prima no processo de fabricação do álcool.

A decisão do recurso voluntário, acórdão n.º 201-81.387, afastou o crédito presumido de IPI da Lei n.º 9.363/1996 sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar por não se inserirem no conceito de insumos utilizados no processo produtivo do produto exportado:

Em relação à última matéria, trata-se de saber se fertilizantes e herbicidas, soda cáustica, ácido fosfórico, cal virgem, enxofre, sulfato de alumínio, entre outros, utilizados pela interessada na atividade agrícola, caracterizam-se como insumos.

Cumpra inicialmente esclarecer que os insumos em questão resumem-se a "matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem" empregados na fabricação de produtos tributados pelo imposto, conforme expressamente previsto na Lei n.º 9.363, de 1996.

O conceito de matéria-prima restringe-se a produto utilizado diretamente na fabricação de produto. Mais especificamente, o produto é fabricado a partir da matéria-prima, que fará parte de sua constituição.

O material de embalagem restringe-se aos produtos utilizados para embalar a mercadoria fabricada.

Os produtos anteriormente mencionados não se caracterizam como matérias-primas ou material de embalagem.

As dúvidas remanesçam quanto ao conceito de "produto intermediário", que deve ser extraído do Regulamento do IPI.

Dispõe o atual Regulamento do imposto, em seu art. 164, I, regulamentando o disposto no art. 25 da Lei n.º 4.502, de 1964, que se incluem "entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles (matérias-primas e produtos intermediários) que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

Em face dessa disposição, há entendimentos de que todos os produtos consumidos no processo dão direito a crédito, o que não é verdade.

O texto expressamente diz que "as matérias-primas e produtos intermediários" que se consumam no processo, "embora não se integrando ao novo produto", dão direito a crédito.

Portanto, não diz o Regulamento que tudo o que se consuma no processo seja matéria-prima ou produto intermediário, mas sim que as matérias-primas e os produtos intermediários que se consumam no processo, ainda que não se integrando ao novo produto, dão direito a crédito.

O Regulamento refere-se a produto consumido no processo industrial. Cabe esclarecer que a referência ao termo não consta expressamente do art. 25 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações dos Decretos-Leis n.ºs 34, de 1966, e 1.136, de 1970, que estabelecem como condição para o creditamento a destinação do produto adquirido "à comercialização, industrialização ou acondicionamento".

O Regulamento, por sua vez, impôs duas condições, ao estabelecer a possibilidade de crédito: tratar-se de matéria-prima ou produto intermediário consumido no processo produtivo e não integrar o produto o ativo permanente.

Já a Constituição diz que a não-cumulatividade processa-se pela compensação do imposto cobrado na operação anterior (art. 153, § 3º, II). A Constituição não estabelece de maneira clara o que seria "operação anterior". Dessa forma, os limites sobre o que gera ou não direito de crédito podem ser objeto de regulação legal, dentro de limites interpretativos que não importem na descaracterização da não-cumulatividade.

A lei, na realidade, estabelece uma condição bastante restritiva, dizendo que os créditos referem-se a "produtos entrados", de forma que a comercialização, a industrialização e o acondicionamento mencionados referem-se à destinação do próprio produto.

Nesse contexto, o Regulamento impôs limites menos restritivos às disposições legais, esclarecendo que os produtos consumidos no processo e que não se destinem ao ativo permanente também geram direito de crédito.

Ao assim proceder, o Regulamento aparentemente impôs limites que permitiriam a interpretação realizada pela recorrente, entendendo que todo produto que fosse consumido no processo industrial e não se destinasse ao ativo permanente pudesse gerar direito de crédito.

Partindo dessas premissas, não se poderia admitir que o Regulamento houvesse estendido os limites legais, sob pena de ilegalidade. Então, é preciso interpretar as disposições regulamentares de forma a compatibilizá-las com as disposições legais.

Assim, a **interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, é a mais adequada, uma vez que identifica uma característica das matérias-primas e dos produtos intermediários que se integram ao produto que é comum também a outros produtos utilizados no processo industrial e que justifica o reconhecimento do direito de crédito, que é o contato físico com o produto** (item 10.1).

Obviamente, não se poderia considerar produto intermediário algo que sequer houvesse entrado em contato físico com o produto final.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

O Contribuinte, no Recurso Especial, sustentou que os fertilizantes e herbicidas são totalmente consumidos na produção de cana-de-açúcar, logo seriam produtos intermediários, uma vez que *“se consomem, se quebram, se deterioram, se desgastam ao auxiliar no processo de fabricação do produto final, participando ou não do seu peso, mas compondo o seu prego, sem os quais impossível seria obter o produto acabado”*.

Contudo, o Recurso Especial, nessa matéria, não comporta conhecimento por duas razões.

A primeira é a prescrição do § 3º, do art. 67, do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Dessarte, o §3º do art. 67 acima transcrito estabelece que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Houve a edição da Súmula CARF n.º 183 (em 16/08/2021):

Súmula CARF n.º 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 n.ºs 9.363/96 e 10.276/01. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME n.º 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Observa-se que o acórdão n.º 201-81.387 consignou entendimento que vai ao encontro do teor da Súmula CARF n.º 183: os dispêndios empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Logo, não cabe recurso especial, ainda que a referida Súmula tenha sido aprovada posteriormente à interposição do recurso.

Por outro lado, o paradigma CSRF/02-02.401 não é apto à comprovação de divergência. A situação retratada é o crédito da Lei n.º 9.363/1996 sobre gastos efetuados a título de combustíveis/produtos de tratamento de água que seriam aplicados na própria fase industrial. O acórdão paradigma consignou que há direito a crédito de todos os insumos que forem consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de integrarem o produto final ou que o seu consumo tenha sido imediato e decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação, mas desde que comprovados.

Dessa forma, o combustível e os produtos para tratamento de água poderiam configurar-se como insumo, desde que o contribuinte tivesse comprovado o emprego desses dispêndios no processo industrial, como se observa do trecho do voto condutor do acórdão CSRF/02-02.401:

Todavia, na espécie, a contribuinte não esclarece qual o exato emprego do combustível e da água no processo produtivo, resumindo-se a afirmar que os referidos insumos "são indiscutivelmente necessários ao processo produtivo da recorrente e nele se consomem imediatamente."

Dessa forma, uma vez que não foi comprovado como o combustível e a água, cujos créditos relativos à sua aquisição se requer, são efetivamente utilizados no processo produtivo, não vejo como reconhecer o direito ao aludido.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial para apenas reconhecer o crédito presumido relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Observa-se ausência de similitude fática entre o acórdão do recurso voluntário e o paradigma CSRF/02-02.401: a decisão recorrida trata de dispêndio da fase agrícola e o

paradigma, de dispêndio utilizado na fase industrial, mas sem prova de seu exato emprego no processo produtivo (a falta de prova do emprego levou à negativa do crédito).

Por conseguinte, o Recurso Especial do Contribuinte, quanto à matéria “Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar” não pode ser conhecido.

Conclusão

Do exposto, voto por acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, e não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto à matéria “Possibilidade de crédito presumido de IPI sobre fertilizantes e herbicidas utilizados no plantio de cana-de-açúcar”. Logo, o dispositivo do Acórdão n. 9303-006.777 passa ser: “conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para, na parte conhecida, no mérito, dar-lhe provimento”.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora