



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

Processo n° 10830.727777/2014-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.701 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente AMBEV S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL - ZONA FRANCA DE MANAUS. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA. CARF. SÚMULA CARF 2.

Nos termos da Súmula 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade comissiva ou omissiva da lei tributária.

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. REVERSÃO.

Deve ser revertida a glosa quando insuficiente sua motivação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa referente a produtos intermediários.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Redator *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Muller Nonato Cavalcante (suplente convocado), Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos (relator original), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Ausente o Conselheiro Tiago Guerra Machado. Ausente justificadamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

(conforme disponibilizado pelo relator original, Cons. André Henrique Lemos, na pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF)

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório do Acórdão nº 01-32.777 da 3ª Turma da DRJ/BEL:

“Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa acima identificada, no valor total de R\$ 91.961.619,67 (incluídos nesse valor o principal, multa proporcional e juros de mora), em que foi lançado IPI referente aos períodos de apuração de 2010, conforme abaixo.

1.1. Da utilização indevida pela impugnante de créditos do imposto com fundamento no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975:

a) Segundo a autoridade fiscal, a fornecedora Arosuco informou que no período fiscalizado os concentrados de sabores que não os de guaraná não continham em sua composição extratos vegetais de produção regional, requisito necessário para aproveitamento dos créditos;

b) No caso do fornecedor Pepsi-Cola da Amazônia, afirma a fiscalização que o concentrado fornecido tem como insumo o corante caramelo e não a matéria prima regional. Esta última é insumo em etapa anterior, no caso a fabricação do corante pela empresa DD Williamson do Brasil S/A. Além disso, o açúcar utilizado pela DD Williamson é oriundo do Mato Grosso e não da Amazônia Ocidental;

c) Nas aquisições da Ravibrás Embalagens da Amazônia, não são utilizadas matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;

d) No caso da fornecedora Valfilm, na fabricação do “filme stretch” o óleo de dendê não é matéria prima extrativa vegetal, sendo, na verdade, um produto já industrializado, que passa por um processo de industrialização complexo, desde a colheita do

fruto (dendê ou palma, como também é conhecido), até a obtenção do óleo propriamente dito.

1.2. Dos créditos relativos a material intermediário da produção:

“Com relação aos créditos escriturados a título de Materiais Intermediários da Produção - ART 164 INC I DEC 4544/02, pelas planilhas apresentadas pela AMBEV, verificamos que, dentre os materiais listados destacam-se principalmente parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc. Estes materiais não dão direito ao crédito de IPI para a AMBEV, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de cervejas, refrigerantes e sucos.”

2. Cientificada em 19.12.2014, a interessada apresentou, tempestivamente, em 19.01.2015, impugnação (fls. 1708/1722) na qual alega:

“...

2.1.1. Correta interpretação do art. 6º do DL n. 1.435/75. Aplicação do benefício em relação aos produtos adquiridos junto à PEPSI e à VALFILM.

O art. 6º do DL n. 1.435/75 confere isenção do IPI aos produtos que especifica, além de crédito presumido do imposto aos respectivos adquirentes, ‘sempre que’ esses produtos sejam destinados à utilização como insumos na industrialização de outros que sejam efetivamente tributados, como se verifica:

(...)

A simples leitura do dispositivo revela que dois são os requisitos para que um produto seja alcançado pelo benefício: (1) ser produzido por estabelecimentos com projeto aprovado pela SUFRAMA e instalados na Amazônia Ocidental, assim definida pelo art. 1º, §4º, do DL n. 291/67; e (2) ser ‘*elaborado com*’ matérias primas agrícolas e/ou extrativas ‘*de produção regional*’.

A lógica do benefício é cristalina: (a) fomentar diretamente a indústria na área ocidental da região, restringindo a isenção e o crédito presumido aos produtos fabricados por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental; e (b) estimular indiretamente as atividades agrícolas e extrativas em toda a Amazônia, com o aumento da demanda para abastecimento de fábricas naquela área menor, através da exigência de utilização de matérias primas “regionais”.

Veja-se que o DL 1435-1976, ao tratar dos incentivos do DL 288/67 previu normas no sentido de incentivar a utilização de insumos ‘de produção nacional’ pelas indústrias instaladas na ZFM (art. 1º). Isso demonstra preocupação em fomentar o consumo de insumos produzidos em áreas mais extensas do que a

da Amazônia Ocidental/ZFM, o que explica a possibilidade de produção em toda a Amazônia de insumos agrícolas e extrativos vegetais para as indústrias incentivadas.

....

2.1.1.a. Possibilidade de utilização de matéria-prima regional in natura ou processada.

Primeiramente, o Auto de Infração equivoca-se ao interpretar a expressão ‘elaborados com matérias-primas’ no sentido de que o benefício fiscal em questão somente seria aplicável àquelas mercadorias em cuja produção tenham sido empregados materiais agrícolas ou extrativos in natura.

De fato, o termo matéria-prima designa um conceito amplo, compreensivo de ‘toda matéria aplicada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, não importando que já se mostre em um produto não originário da natureza’. Esse conceito desdobra-se em duas categorias, a saber, ‘a matéria-prima bruta’ que é a provinda diretamente da natureza, e... a matéria-prima representada por um produto originado de outras matérias-primas.

Como o art. 6º do DL n. 1.435/75 não fala em ‘matéria-prima bruta’ ou ‘provinda da natureza’, reportando-se ao termo genérico ‘matérias-primas’, a única interpretação válida do dispositivo é aquela que conduz à aplicação do benefício a toda e qualquer mercadoria que contenha (‘elaborado com’) matérias-primas de base vegetal, não importando se in natura ou já processadas.

.....

Além disso, o do art. 6º do DL n. 1.435/75 assegura a fruição do incentivo ‘sempre que’ os produtos que contenham substâncias de origem vegetal sejam ‘*empregados como matérias-primas*’ de outros. Disso resulta que o benefício é de natureza objetiva, aplicando-se a todo produto que possua conteúdo vegetal de origem amazônica, *in natura* ou previamente processado, não existindo razão lógica ou econômica que justifique limitar a aplicação do incentivo apenas às hipóteses de utilização de materiais agrícolas ou extrativos *in natura* (...).

.....

2.1. 1.b. Matéria-prima regional é aquela proveniente da Amazônia Legal.

De outro lado, também se equivoca o Auto de Infração ao afirmar que a expressão ‘de produção regional’, empregada pelo art. 6º do DL n. 1.435/75, teria o sentido de que o benefício somente seria aplicável às mercadorias fabricadas com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais oriundas da Amazônia Ocidental. De acordo com esse dispositivo, a Amazônia Ocidental é a área onde deve estar localizado o estabelecimento industrial que pretenda se valer do benefício, devendo os insumos por ele utilizados conter matérias-primas agrícolas ou

extrativas vegetais da região da Amazônia, que é mais ampla e compreende a referida área.

.....

A interpretação sistemática dos dispositivos transcritos revela que o incentivo de que trata do DL n. 1.435/75 contempla dois critérios geográficos (espaciais) distintos: 1º) industrialização dos produtos por estabelecimentos localizados na 'área' da Amazônia Ocidental; 2º) elaboração de tais produtos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da 'região' da Amazônia, delimitada pelo art. 2º da Lei n. 5.173/1966 c/c art. 45 da Lei Complementar n. 31/1977, corresponde à chamada 'Amazônia Legal' e compreende os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

.....

2.1.1.c. Conclusão quanto ao tópico:

Em suma, ao contrário do que pretende o Auto de Infração, o produto, para ser alcançado pelo benefício, deve ser fabricado: (1) na Amazônia Ocidental por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; e (2) com o emprego de matérias de origem vegetal provenientes da Amazônia legal, não importando in natura ou já processadas/industrializadas.

Aliás, esse é o entendimento oficial da SUFRAMA, órgão que detém competência exclusiva para aprovar 'os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos... no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos' (art. 4º, I, "c", anexo ao Decreto n. 7.139/2010).

Realmente, as questões ora versadas foram submetidas à Autarquia pela PEPSI, por intermédio da Correspondência n. 4745 (doc. 03), que, em resposta (Ofício n. 5637/SPR/CGA/CGAPECPIP - doe. 04), assim se pronunciou:

‘a) A fabricação de concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas a partir de matéria-prima industrializada com extrato vegetal produzido a partir de matéria-prima industrializada com extrato vegetal produzido localmente que não seja típico da região amazônica (por ex. açúcar de cana) é beneficiada com o incentivo previsto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75 (...)

b) O incentivo previsto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75 aplica-se ao concentrado, a partir de insumos (por ex. corante caramelo) fabricados com extrato vegetal produzido na região amazônica (também conhecida como 'Amazônia Legal')

Em outras palavras, a SUFRAMA reconheceu que o benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/1975 abrange:

A- Produtos elaborados com matérias de origem vegetal, sejam elas *in natura* OU *já processadas*, e B- Produtos elaborados com materiais vegetais originários da Amazônia Legal, desde que a fabricante esteja na área da Amazônia Ocidental. Esses os motivos pelos quais a SUFRAMA manifestou-se no sentido de que os concentrados de 'cola' da PEPSI, contendo corante caramelo fornecido por DD WILLIAMSON (indústria instalada na ZFM) fabricado a partir do açúcar (produto industrializado) de cana (matéria prima bruta) originário do Mato Grosso (Amazônia Legal), dão direito ao benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/75, como é o caso dos créditos apropriados pela Impugnante.

Pelos mesmos motivos, aliás, o benefício alcança o filme *stretch* da VALFILM, pois, como o próprio Auto de Infração afirma (fato incontroverso), esse produto contém óleo de dendê originário do Estado do Amazonas.(...)

2.1.1. d. A interpretação fiscal contraria entendimento anterior da Receita Federal, não podendo retroagir.

A par de desconsiderar a orientação da SUFRAMA, a motivação do auto de infração, no sentido de que os produtos adquiridos junto à VALFILM não ensejariam a apropriação de créditos presumidos de IPI porque o óleo de dendê usado na fabricação do filme stretch 'não é matéria prima extrativa vegetal', mas sim 'um produto já industrializado', contraria o entendimento anteriormente externado pela própria Receita Federal, não podendo, dessa forma, retroagir em desfavor do contribuinte.

De fato, em inúmeros lançamentos de ofício pretéritos, a Receita Federal reconheceu o direito à tomada de créditos em relação ao filme stretch produzido com o óleo de dendê oriundo da Amazônia Legal, sem jamais questionar esse direito em virtude de o óleo de dendê consistir em produto industrializado. (...)

.....

Tratando-se de situação de fato idêntica à verificada nos presentes autos, a contrariedade aos termos dos lançamentos de ofício prévios caracteriza verdadeira mudança de entendimento do Fisco em relação ao tratamento jurídico aplicável a essa situação. Ocorre que a nova interpretação jamais poderia ser aplicada em relação a *atos geradores* já ocorridos (ato jurídico perfeito), como no presente caso, sob pena de violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional (...)

.....

Caso assim não se entenda, deve, ao menos, ser aplicado o art. 100, *caput* e parágrafo único, do CTN, segundo o qual '*as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*' caracterizam '*normas complementares*' da legislação tributária, de modo que a sua observância, pelo sujeito passivo, '*exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*', para que sejam excluídos todos os acréscimos computados sobre o valor dessa glosa em específico.

.....

2.1.2. O art. 40 do ADCT assegura créditos presumidos do IPI aos adquirentes de todo e qualquer insumo isento oriundo da ZFM.

Se tanto não bastasse, a Impugnante tem direito ao crédito do IPI sobre todos os produtos isentos adquiridos de estabelecimento localizados na ZFM, cujos créditos foram inadvertidamente glosados pela Fiscalização, por força do tratamento tributário diferenciado que lhes assegura artigo 40 do ADCT. Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos do IPI, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do imposto, tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM, conforme ressalva constante do acórdão proferido no RE 566.819/RS, sendo certo que a questão será apreciada em sede de repercussão geral reconhecida nos autos do RE n. 592.891/SP. Ora, o tratamento diferenciado justifica-se em vista da determinação constitucional de que as transações envolvendo mercadorias destinadas à ZFM ou dela originadas tenham tratamento fiscal mais benéfico que o aplicável aos mesmos bens quando advindos ou remetidos a estabelecimentos em outras localidades do País, de forma a atrair empreendimentos relevantes para regiões menos desenvolvidas, com vistas a proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174).

3. Im procedência da glosa de Créditos relativos a Produtos Intermediários.

Também não procede a glosa de créditos relativos a *'parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas'* fundada na alegação de que não se enquadram *'no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de cervejas, refrigerantes e sucos'*, por não entrarem em contato físico direto ou não sofrerem/exercerem diretamente ação no produto final (cf. TVF).

O RIPI/10 (art. 226, I c/c art. 610, II), assim como o revogado RIPI/02 (art. 164, I), assegura créditos em relação materiais de embalagem, matérias-primas e produtos intermediários, inclusive aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, desde que não façam parte do ativo permanente:

(...)A interpretação pretendida do termo *'diretamente'* contudo, equivale a criar um novo requisito ao creditamento, qual seja, que o consumo desses itens decorra de contato direto com o produto final, que não consta da legislação citada (!)

O sentido do termo *'consumidos'* previsto na lei refere-se à perda de características inerentes aos itens necessários à industrialização decorrentes das sucessivas transformações ocorridas na industrialização, à perda de suas propriedades à qual

corresponde acréscimo no valor do produto final. Assim, o que se exige é que o bem seja de algum modo aplicado na produção e que, sem ele, a fabricação da mercadoria não seja possível, tal como se dá com os materiais envolvidos no caso.

.....”

3. Ao final, requer a improcedência das glosas efetuadas e o cancelamento do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-32.777, de 03 de maio de 2016 (efl. 2.304 e ss.), julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento pelos seguintes fundamentos sintetizados em sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.

Por expressa disposição legal, estão isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa.

Referidos produtos gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

PRÁTICAS REITERADAS. EXCLUSÃO DE PENALIDADE.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. Entretanto, não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

ALTERAÇÕES NO LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN vincula-se a uma modificação, uma alteração na adoção de critérios legalmente estabelecidos, ou, principalmente, na mudança de interpretação dada à legislação tributária pela administração, sendo incabível incluir nesse rol a apuração de infração não detectada em fiscalizações anteriores.

A contribuinte, tomou ciência do acórdão do DTE – Portal e-CAC, em 13/05/2016 (efl. 2.324).

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário (efl. 2.326 e ss.), no qual alegou, em síntese:

- Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos às mercadorias isentas oriundas da ZFM, decorrente do entendimento relacionado à Correta interpretação do art. 6º do DL n. 1.435/75 e a aplicação do benefício em relação aos produtos adquiridos pela Recorrente perante a PEPSI e a VALFILM em face:

- possibilidade de utilização de matéria-prima regional ser *in natura* ou mesmo processada;

- que a matéria-prima regional poder ser proveniente da Amazônia Legal e não tão somente da Amazônia Ocidental;

- que a interpretação fiscal estaria contrariando entendimento anterior da própria Receita Federal o que impediria de retroagir.

- ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos demais concentrados para a fabricação de refrigerantes e aos materiais de embalagem. Alega que os fornecedores são titulares de incentivo fiscal que lhe assegura tratamento diferenciado conforme determina o art. 40 do ADCT. Afirma ainda que o STF, apesar de ter definido, em regra, que as aquisições de insumos isentos não conferem o direito de apropriação de créditos de IPI ao destinatário daqueles, esta regra não seria aplicável às aquisições de insumos isentos oriundos da ZFM.

- ilegitimidade da glosa dos créditos relativos a produtos intermediários

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido é de lavra do Conselheiro André Henrique Lemos, relator original do processo, que, conforme Portaria CARF nº 143, de 30/11/2018, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros.

“O recurso voluntário interposto é tempestivo, logo, dele tomo conhecimento.

Dos insumos isentos da ZFM

Viu-se que a Recorrente fora autuada por tomar créditos do IPI, oriundos de produtos isentos, os chamados "concentrados" de refrigerantes, situados na designada "Amazônia Ocidental" (Zona Franca de Manaus - ZFM).

Começa-se por este assunto que, entende-se seja o principal, o qual, dependendo do seu resultado, despiciendo serão os demais.

O tema é conhecido deste Tribunal e também dos Tribunais de Superposição (STJ e STF).

No STJ, REsp. 1.134.903/SP, submetido aos chamados representativos de controvérsia ou mais popularmente recursos repetitivos (Tema 276), cuja ementa segue abaixo:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008).

2. É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior.

3. Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal.

4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal.

5. Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão".

6. Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral).

7. In casu, o acórdão regional consignou que:

"Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional."

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Sublinhados do original).

No STF, outrora entendeu pelo direito ao crédito do IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484, m.v., DJ 27/11/1998, p. 22):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.

Também nos casos de alíquota zero (RE 350.446), e posteriormente, aos produtos isentos (RE 566.819, m.v., DJe 10/04/2011):

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.

Além disso, o Excelso Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos na entrada de insumos provenientes da ZFM (tema 322, RE 592.891, DJe 25/11/2010). Em 25/05/2016 houve prosseguimento do processo, ocorrendo 3 (três) votos por distintos argumentos, pela negativa de provimento da Recorrente (União), oportunidade em que pediu vista dos autos o Min. Teori Zavaski, o qual devolveu os autos para julgamento em 14/06/2016, pendendo de julgamento a partir de então.

Finda a questão judicial, impende destaque para o que vem decidindo este CARF:

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

Nos termos da Súmula 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade comissiva ou omissiva da lei tributária.

IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a

terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI. (Acórdão 3402-002.993, m.v.)

Na oportunidade (julgamento em 24/02/2016), acordaram os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 84,31%, correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando-se o *bis in idem*. Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 15,69% do valor glosado a cada período de apuração. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento em maior extensão para reverter também a glosa dos créditos incentivados.

Em seu voto, a Relatora, Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, faz importante ressalva sobre o assunto de índole constitucional que atinge o aproveitamento de crédito no particular caso dos autos que, aliás, no precedente, figura a mesma Recorrente do presente contencioso. Comunga-se de seu entendimento, adotando-se seu entendimento como fundamento de decidir:

A Zona Franca de Manaus, nos termos da Lei n. 3.173/1957, foi criada como um porto franco. Com o advento do Decreto-lei n. 288/1967, tornou-se “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.”

Vê-se que se trata de regime jurídico com objetivo desenvolvimentista para o norte do país, muito anterior ao atual texto constitucional.

Entretanto, o Artigo 40 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) 2 da Constituição de 1988 recepcionou claramente a legislação referente à Zona Franca de Manaus. 3

Não poderia ter sido outra a opção do constituinte, uma vez que a legislação referente à Zona Franca de Manaus dá efetividade à ideologia nacional desenvolvimentista trazida pelo texto de 1988, que elencou a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (artigo 3º, inciso III)⁴ e da ordem econômica (artigo 170, inciso VI),⁵ tudo na linha iniciada pela Constituição de 1934 (artigo 177) ⁶ e seguida pela Constituição de 1946 (artigo 199). ⁷ É neste contexto, de patente zelo constitucional sobre a matéria, que deve ser analisada toda a legislação brasileira atinente ao desenvolvimento da região amazônica, nela incluindo-se, por óbvio, as leis que implementarem as isenções de IPI para produtos ali fabricados, editadas justamente para cumprir os ditames constitucionais aludidos acima.

Afinal, é consabido que o IPI é tributo com nítido caráter extrafiscal (artigo 153, §1º da Constituição), vale dizer, espécie tributária utilizada pela União como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico.⁸ Isto quer dizer que o tributo (IPI) é manejado para que seja alcançado determinado fim (desenvolvimento da região amazônica), pela indução do comportamento dos particulares (instalarem-se na região, que, pela sua posição geográfica, tem condições de desenvolvimento muito aquém do necessário).

A finalidade do tributo, em casos como este, é preponderantemente extrafiscal, e não fiscal (arrecadatória), fato que deve guiar a interpretação da respectiva lei.

Neste contexto é que a discussão sobre o direito ao crédito de IPI, decorrente de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, não se limita à não cumulatividade, como ocorre nos demais casos de isenção, alíquota zero e não incidência do IPI, nos quais é preciso que o tributo seja efetivamente exigido e pago na etapa antecedente da cadeia produtiva para que exista o direito ao crédito. Tal situação já é consolidada pelo STF, bem como sumulada pelo CARF (Súmula 18). Com efeito, a discussão não termina neste ponto, pois os incentivos criados pela Zona Franca de Manaus são benefícios fiscais regionais, que, para que sejam efetivos e alcancem a finalidade para a qual foram constitucionalmente criados, devem ser interpretados de forma diversa.

O histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto comprova tal necessidade de separação dos assuntos.

Efetivamente, a situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus vem sendo entendidos como um assunto “especial” no STF, em relação ao assunto “geral” crédito de IPI de operações com alíquota zero, isentas ou não tributadas (que não dão direito ao crédito, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891). A diferenciação entre as duas situações se depreende com nitidez tanto dos esclarecimentos do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 566.819, como do RE n. 592.891, que trata especificamente do crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida mesmo depois da consolidação do entendimento do STF sobre o “assunto geral” do crédito de IPI. Este último processo encontra-se ainda pendente de julgamento.

Nessa toada é que a doutrina⁹ vem clamando pela consolidação do entendimento em favor do contribuinte:

“Deve-se reconhecer que no caso de um benefício direcionado ao desenvolvimento de determinada região, o não reconhecimento do crédito presumido de IPI tornaria o benefício fiscal completamente inútil, mormente quando a intenção de sua extensão às saídas para outros territórios é explícita na lei.

Em outras palavras: só faz sentido falar em isenção como benefício fiscal para os produtos industrializados originados da ZFM e destinados a outras regiões caso se autorize o creditamento do IPI pelos adquirentes de forma a compensar, via redução de carga tributária da cadeia produtiva, as desvantagens decorrentes dos custos de importação de mercadorias adquiridas de estabelecimentos distantes. Sem o crédito, não há benefício algum, esvaziando-se o conteúdo e sentido da norma jurídica exoneratória. (...)

É a outorga de crédito, portanto, o que confere sentido à norma, realizando seus objetivos, bem como os objetivos constitucionais que a amparam. Não se pode dar interpretação à norma que anule seus efeitos, sob pena da violação ao postulado hermenêutico de que não se presumem palavras inúteis na lei e à regra de que, na aplicação das leis, deve-se atentar para seus fins sociais e às exigências do bem estar comum.” (grifei)

Pois bem. Destacado meu entendimento pessoal, no sentido de que a única forma de fazer com que os mandamentos constitucionais e legais sobre o desenvolvimento da região amazônica sejam efetivos, e não fictícios, é dando direito ao crédito de IPI relativamente aos produtos de lá advindos, necessário se faz admitir que não é de competência deste Conselho resolver o caso em favor do contribuinte. Explico.

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: i) o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

Disso, conjuntamente com todo o arcabouço constitucional traçado nas linhas acima, constata-se que o entendimento segundo o qual, mesmo sem previsão expressa da lei sobre o direito ao crédito de IPI relativo ao artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, ele deve ser concedido, equivale ao julgamento de que a legislação trouxe uma omissão inconstitucional, justamente ao não prever o direito ao crédito.

De fato, não só atos comissivos, mas também os omissivos são passíveis de representar afronta ao texto da Constitucional,¹⁰ resultando em vício de validade que deve ser corrigido pelo Poder Judiciário via controle de constitucionalidade da lei. Tal faculdade, contudo, não alcança o CARF, que está vedado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula CARF n. 2).¹¹

Assim, é a sentença judicial, capaz de constituir direito do contribuinte ao efetuar a interpretação/integração da lei tributária, bem como declarar a inconstitucionalidade da omissão legislativa, que poderá suprir tal deficiência da legislação do IPI. É tal pedido que, no fundo, requer a Recorrente em sua defesa, pautada em questões constitucionais e pragmáticas.

Por tudo quanto exposto, não reconheço o direito à manutenção dos créditos de IPI pleiteado pela Recorrente.

Por meio de tais considerações, ratificando-se o assunto deve ser decidido pelo Poder Judiciário, devido seu *status* constitucional, conheço do recurso, mas lhe nego provimento.

Caso este não seja o entendimento deste Colegiado, parte-se para os demais temas trazidos pelo recurso voluntário.

Das matérias-primas utilizadas como crédito

A Recorrente alega que em relação aos produtos adquiridos perante a PEPSI e VALFILM sua interpretação do artigo 6º do DL 1.435/75 foi correta, tendo em vista que tais fornecedores, para fins de gozo do benefício fiscal, utilizaram nos produtos vendidos matéria-prima regional, não importando se tais matérias-primas utilizadas (agrícolas ou extrativas vegetais) fossem *in natura* ou processadas.

Veja-se a legislação concernente a matéria:

Art. 6º do DL n. 1.435/75

*Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os **produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

Art. 95, III do RIPI/10

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

*III - os **produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais** de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.*

Os dispositivos normativos acima reproduzidos determinam que, para gozo do benefício da isenção, os produtos a serem industrializados em estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental devem ser elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais.

As matérias-primas objeto do contencioso são concentrados adquiridos pela Recorrente da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda. que são fabricados a partir de corante caramelo, este, por sua vez, fabricado pela D.D. Williamson do Brasil Ltda., a partir do açúcar de cana, produzido no Estado do Mato Grosso.

Por este motivo, entendeu a fiscalização, a matéria-prima não seria de produção regional - da Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima).

Já a Recorrente entende que o termo “regional” não pode ser restrito à “Amazônia Ocidental”, mas sim compreender a “Amazônia Legal”, a qual abrange o Estado do Mato Grosso.

No acórdão 3403-003.324, o assunto ficou discutido, decidindo-se que à SUFRAMA cabe administrar os incentivos relativos à ZFM e à Amazônia Ocidental, cabendo à RFB à fiscalização do IPI e que o termo “regional”, contido no artigo 6º do DL 1.435/75 abrange apenas e tão somente as matérias-primas vegetais e extrativas produzidas na Amazônia Ocidental (AM, AC, RO e RR, de acordo com o artigo 1º, §4º do DL 291/67). Neste sentido, acórdãos 3302-003.741 e 3302-004.629.

Considerando que a produção da matéria-prima é oriunda do Mato Grosso, tem-se como fora da Amazônia Ocidental, logo, não cumprido o requisito para a utilização do crédito.

Demais disso, a sacarose (açúcar) após transformações físico-químicas gera o novo produto denominado corante caramelo. Tem-se que este primeiro processo produtivo de industrialização é que se enquadra nos termos do artigo 95, III do RIPI, gozando do benefício da isenção do IPI. Por outro lado, a matéria-prima corante caramelo é utilizada como parte dos componentes que, juntos, sofrerão transformações físico-químicas dando origem a um novo produto, o concentrado, em um segundo processo produtivo de industrialização.

Neste segundo processo não há a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, não podendo, portanto, ser aplicado o benefício da isenção e, por conseguinte, a sua utilização como crédito presumido de IPI, como se devido fosse, nos termos dos artigos 175 (Decreto 4.544/2002 - RIPI 2002) ou 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010).

Nesta mesma linha de raciocínio, o dendê, tal qual a sacarose, passa inicialmente por um processo produtivo que dará origem a um novo produto, o óleo de dendê. Este produto, agora matéria-prima do processo produtivo do FILM STRETCH, não pode ser considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal conforme alegado pela Recorrente, não podendo, também, ser aplicado o benefício da isenção e, por conseguinte, a sua utilização como crédito presumido de IPI, como se devido fosse, nos termos dos artigos 175 (Decreto 4.544/2002 - RIPI 2002) ou 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010).

Diante disso, conheço do recurso e lhe nego provimento neste particular.

Dos créditos dos produtos intermediários

A Fiscalização efetuou a glosa de créditos escriturados a título de “Materiais Intermediários da Produção - Art. 164, inc. I, Dec. 4544/02” conforme planilhas apresentadas pela Recorrente.

Os materiais constantes da lista são, de uma forma genérica, identificados como *parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc.*

O lançamento fiscal foi pautado segundo os artigos 164 (RIPI/2002) e 225 (RIPI/2010):

“Art. 164 (RIPI/2002). Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”

“Art. 226 (RIPI/2010). Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”

A autoridade fiscal se baseou também no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, ato normativo publicado no Diário Oficial nº 212, do dia 06/11/1979, que interpretou, na época, o disposto no art. 66 do RIPI/79, de igual teor do art. 164 do RIPI/2002 e do art. 226 do RIPI/2010 acima transcritos.

Destacam-se itens do citado parecer que se reputam importantes na análise da presente matéria:

10.1 - Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários ‘stricto sensu’, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

(...)

11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, material de embalagens),

quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”

No mesmo sentido, destacou o item 13 do Parecer Normativo nº 181/1974, que assim dispunha:

“13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”

Sobre o assunto, decidiu o STJ em sede de recurso repetitivo, nos termos do artigo 543-C do CPC/73, no REsp. 1.075.508/SC, o qual possui em sua ementa o seguinte trecho pertinente ao presente assunto:

“EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002.

(Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

Por outro lado, defendeu a Recorrente que o termo “consumidos” previsto na lei, deve ser interpretado que o bem seja de algum modo aplicado na produção e que, sem ele, a fabricação da mercadoria não seja possível, como se dá com os materiais envolvidos no caso, lastrado por Laudo Técnico de efls. 2.129/2.298 – aprovado por engenheiros -, juntado em sede de impugnação e ratificado em com o voluntário.

O Relatório Fiscal, entende que tais itens não se incorporam ao produto industrializado pela Recorrente; que não constituem material de embalagem, tampouco produto intermediário, pois não há ação direta exercida pelo insumo sobre o produtos em fabricação ou deste sobre aquele (efl. 1.787).

Ao que se pôde ver dos autos, não há uma prova detalhada, minudente sobre este assunto, mas sim, algo genérico, o que fora rebatido pela Recorrente, desde a sua apresentação de impugnação, oportunidade em que juntou Laudo Técnico, voltando-se contra as glosas, entendendo o Laudo que todos os itens lá contidos se desgastam no processo produtivo da Recorrente.

Em se tratando de lançamento de ofício, entende-se que a prova há de ser feita pela fiscalização, não bastando dizer apenas que os itens não se incorporam no processo produtivo. A motivação teria ser minudente, explicando, por exemplo, o processo produtivo e onde tais itens são (ou não) usados, como são usados.

Entendendo-se que a autuação fora insuficiente quanto à motivação da glosa, conheço do recurso, e neste particular, revento a glosa.

Diante de tais considerações, conheço do recurso voluntário e lhe dou parcial provimento para reverter a glosa sobre os produtos intermediários.”

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (Ad Hoc)