



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721801/2017-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.661 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que a divergência suscitada não se refere a casos semelhantes, havendo relevantes diferenças nos cenários analisados pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas colacionados em relação a um dos temas do recurso especial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

ISENÇÃO. DECRETO-LEI 1.435/1975. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL, EXCLUSIVE AS DE ORIGEM PECUÁRIA. INTERPRETAÇÃO. ÓLEO DE DENDÊ. FILMES *STRETCH*.

A isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 é condicionada a produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, 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, e tenham projeto aprovado pela SUFRAMA. No caso dos autos, à luz dos elementos apresentados e do ônus probatório decidido no acórdão recorrido, não é possível afirmar que os filmes *stretch* são “elaborados com” o óleo de dendê, que dá origem a mero aditivo no processo de fabricação de tais filmes.

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”. Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere à interpretação do termo ‘matéria-prima’, relativa a filmes, nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus, e, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento, registrando que a unidade preparadora da RFB deve considerar, na implementação do julgado, o que restou decidido pelo STF no RE 592.891/SP, observado ainda que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN 18/2020.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.113**, de 27/11/2018 (fls. 578 a 618)¹, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** (fls. 4 a 24), para a exigência de recolhimento de **IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de multa de ofício (75%) e juros de mora, relativamente aos períodos de apuração 01/2013 a 12/2014.

Conforme consta da Descrição dos Fatos do Auto de Infração à fl. 05, e no Relatório de Ação Fiscal, às fls. 25 a 76, a Fiscalização verificou que não houve o recolhimento do IPI, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, em razão do **aproveitamento de créditos incentivados indevidos**, conforme demonstrativo às fls. 32 a 33, sendo glosados os créditos que constam do Quadro demonstrativo à fl. 70, sob os seguintes fundamentos: (a) **erro de classificação fiscal/alíquota** - creditamento indevido de IPI na aquisição de “kits concentrados” (preparações compostas para bebidas - refrigerantes) da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (**Pepsi**) e da Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (**Arosuco**), em decorrência de suposto erro na classificação fiscal das mercadorias, posto que, segundo a Fiscalização, tais mercadorias não se enquadrariam no código NCM 2106.90.10 - “Ex. 01”; (b) creditamento indevido de IPI nas aquisições de filmes plásticos, rolhas e tampas, **da Amazônia Ocidental**, os quais não fariam jus à isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010, uma vez que não são empregadas em sua produção matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, o que, por sua vez, impediria o creditamento de IPI nos moldes artigo 237, do RIPI/2010; e (c) devem ser **glosados os créditos e reconstituída a Escrita Fiscal**, pois da análise das notas fiscais eletrônicas (NF-e) e dos arquivos digitais (EFD) apresentados (além de visita ao estabelecimento fabril), efetuou-se lançamento de ofício referente à glosa de créditos, conforme o demonstrativo à fl. 7.

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 214 a 243, argumentando, em síntese, que: (a) deve ser reconhecida a nulidade da autuação em virtude da impossibilidade de alteração do critério jurídico; (b) o Auto de Infração também padece de nulidade pela precariedade na motivação do lançamento, especialmente pela ausência de indicação da classificação fiscal dos “kits concentrados” que seria considerada a correta; (c) a Fiscalização, equivocadamente, indica a necessidade da glosa dos créditos presumidos de IPI sob a alegação de que os “kits concentrados” para fabricação de refrigerantes advindos da ZFM (Zona Franca de Manaus) não devem ser classificados na NCM 2106.90.10 - Ex. 01”, mas sim em outra NCM, tributados à alíquota zero de IPI, que não especifica qual seria; (d) houve boa-fé por parte da empresa; (e) há direito ao crédito de IPI referente à aquisição de filmes plásticos, rolhas e tampas, cumpridos os requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010; (f) são constitucionais os créditos de IPI referentes a insumos desonerados adquiridos da ZFM, sendo a situação peculiar de creditamento de IPI de insumos desonerados oriundos da ZFM objeto do **RE nº 592.891/SP**,

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

cujas repercussão geral foi reconhecida pelo STF; e (g) é confiscatória e da ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

A Impugnação foi julgada no **Acórdão nº 14-75.963**, de 31/01/2018, exarado pela DRJ em Ribeirão Preto/SP (fls. 362 a 430), que entendeu pela rejeição das preliminares de nulidade do Auto Infração (ausência de motivação e alteração do critério jurídico) e pela procedência do lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos aqui tratados oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos; (b) somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto; (c) são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA; e (d) é legal a cobrança da juros de mora sobre a multa de ofício.

Cientificado da decisão de piso, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 438 a 483, reiterando a argumentação trazida na Impugnação, reforçando, em síntese, o entendimento pela: (a) nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa; (b) **nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade**; (c) nulidade da autuação em decorrência de mudança de critério jurídico; (d) correta classificação fiscal dos “kits concentrados” para fabricação de refrigerantes; (e) necessidade de convalidação dos créditos apropriados pela empresa, em razão boa fé; (f) possibilidade de **direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes, rolhas e tampas plásticas**; (g) possibilidade de direito constitucional ao crédito de IPI referente a insumos desonerados adquiridos da ZFM; e (h) ilegalidade e improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Regularmente intimada, a Procuradoria Geral da **Fazenda Nacional** ingressou com Contrarrazões às folhas 523 a 562, pugnando pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Em, 18/10/2018, o Contribuinte protocolou Petição, requerendo apreciação do artigo 24 da LINDB, constante do documento de fls. 567 a 572.

O **Recurso Voluntário** foi submetido à Turma julgadora do CAREF, resultando no **Acórdão nº 3302-006.113**, de 27/11/2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CAREF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos: (a) não houve nulidade quanto às glosas de créditos por aquisições de “kits para refrigerantes” com erro de classificação fiscal e de alíquota por falta de motivação; (b) são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA; (c) somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto; e (d) é legal a multa aplicada e da incidência dos juros de mora.

Cientificado do Acórdão n.º 3302-006.113, o Contribuinte opôs os **Embargos de Declaração** de fls. 632 a 639, apontando vícios de **contradição e obscuridade**, destacando a necessidade de aplicação do RE n.º 212.484/RS ao caso, em virtude de norma superveniente. Analisado o recurso pelo Presidente da Turma Ordinária, com base no Despacho em Embargos n.º 3302-SN - 3ª Câmara/2ª TO, de 18/03/2019, às fls. 652 a 655, os Embargos opostos foram admitidos, parcialmente, quanto à contradição e à obscuridade em relação ao tópico “nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade” e quanto “à apreciação do artigo 24 da LINDB”, constante da petição de fls. 567 a 572.

No **Acórdão (de Embargos) n.º 3302-006.924**, de 21/05/2019 (fls. 656 a 665), foram **acolhidos parcialmente** os Embargos de declaração apresentados para sanar a contradição e suprir a omissão, sem efeitos infringentes.

Da matéria submetida à CSRF

Notificado do Acórdão n.º 3302-006.113, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3302-006.924, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 679 a 728, apontando divergência com relação às seguintes matérias: (a) nulidade do acórdão recorrido por vício de fundamentação - ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados; (b) **nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade (paradigmas: Acórdãos n.º 303-33.499 e n.º 3402-002.015)**; (c) nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico; (d) necessidade de aplicação do entendimento inequívoco e definitivo do E. STF vigente à época dos fatos geradores, o qual foi firmado por meio do RE 212.484; (e) impossibilidade de restrição do princípio da não-cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais; (f) necessidade de interpretação da isenção de IPI concedida a mercadorias oriundas da ZFM em conformidade com a gênese de criação da região, sob pena de esvaziamento do intuito extrafiscal da isenção; (g) princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da ZFM à luz da jurisprudência do STF - RE 592.891/SP; (h) **impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus (paradigmas: Acórdãos n.º 201-74.127 e n.º 3402-004.284)**; (i) correta classificação fiscal dos “kits concentrados para refrigerantes” à luz das Regras Gerais de Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado; e (j) necessidade da convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela Recorrente em função de sua boa-fé.

No **Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial** - 3ª Câmara / 3ª Seção, de 29/08/2019 às fls. 1.132/1.151, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF, **negou-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Ciente do Despacho acima, em 09/09/2019 o Contribuinte apresentou o **Agravo**, requerendo o seguimento de todas as matérias do Recurso Especial interposto (fls. 1.161 a 1.190).

O **Agravo** foi inicialmente acolhido em parte, para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘produção-regional’ contido no artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975”, entendido como

prequestionado no **Despacho em Agravo**, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação às demais matérias, conforme Despacho CSRF / 3ª Turma, de 03/12/2019 às fls. 1.198 a 1.217.

O recurso foi, então, reanalisado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, no **segundo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial**, proferido por determinação do despacho em agravo, assentando que a divergência não havia sido comprovada nesta matéria, e negando seguimento ao recurso interposto pelo Sujeito Passivo, conforme considerações tecidas às fls. 1.219 a 1.228.

Cientificado, o Contribuinte apresentou **novo Agravo** de fls. 1.236 a 1.245, que analisou além dessas matérias, as demais pendentes do Agravo original. Efetuado o exame do Agravo e, com base nas considerações tecidas no Despacho em Agravo - **CSRF / 3ª Turma**, de 02/01/2020 (fls. 1.254 a 1.287), a Presidente da CSRF, decidiu por acolher o agravo e **DAR seguimento parcial** ao Recurso Especial, apenas para as seguintes matérias: (a) **“impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da ZFM”, mas apenas em relação aos filmes;** e (b) **“nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade”**, rejeitando o Agravo para as demais matérias suscitadas.

Ciente do Despacho em Agravo, o Contribuinte apresentou “Embargos de Declaração” (doc. fls. 1.402 a 1.411) contra o Despacho em Agravo proferido pela CSRF, alegando que há vícios de contradição e de omissão, quanto a duas matérias. No entanto, pelas razões tecidas no Despacho em Requerimento – CSRF / 3ª Turma, de 29/04/2020, a Presidente da CSRF, **não conheceu** da petição denominada “Embargos de Declaração”, conforme Despacho de fls. 1.421/1.422.

Notificada, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **contrarrrazões** de fls. 1.431 a 1.455, requerendo que o Recurso Especial manejado pelo Contribuinte **não seja conhecido**, pois revela pretensão de reapreciação de provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ e, caso não seja esse o entendimento da CSRF, **que seja mantido o Acórdão recorrido**, por estar em consonância com os comandos legais aplicáveis.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 09/02/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Câmara, de 29/08/2019 (que negou seguimento), exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento de fls. 1.132 a 1.151. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de Contrarrazões ao Despacho em Agravo (que deu parcial seguimento ao recurso), requerendo a negativa de seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes às matérias para as quais foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial em sede de Despacho em Agravo, às fls. 1.254 a 1.287.

Alega a Fazenda Nacional que a Recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual “*a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial*”. No Despacho de Agravo, foi dado seguimento ao recurso quanto às matérias: (a) **“impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da ZFM”, mas apenas em relação aos filmes**; e (b) **“nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade”**.

Quanto ao primeiro tema (**“impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da ZFM”, em relação aos filmes**), cabe destacar que a decisão recorrida, ao interpretar a base legal que prevê isenção para os produtos adquiridos a fabricantes estabelecidos na Zona Franca de Manaus (Decreto-Lei nº 288/1967; artigo 34 do Decreto-Lei nº 1.593/1977, e artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975), concluiu que o direito ao creditamento na entrada desses produtos depende do cumprimento de três condições: (a) o produto adquirido deve ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Zona Franca de Manaus; (b) o produto deve ter sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa; e (c) o produto deve ter sido empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

No caso dos **filmes plásticos**, em que o fornecedor alterou seu processo produtivo para nele **incluir 2%** (dois por cento) de **óleo de dendê**, a decisão ponderou que a **insignificância da quantidade utilizada** do insumo revelava que o filme **não era elaborado** com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, já que o insumo foi adicionado, exclusivamente, com o fito de habilitar o creditamento pelo seu adquirente (AMBEV), sem propósito técnico.

Início a análise recordando que este colegiado apreciou tema similar no **Acórdão nº 9303-013.358**, de 22/09/2022, sob relatoria da Conselheira Érika Costa Camargos Autran, em processo do mesmo sujeito passivo (AMBEV S.A.), analisando o Acórdão nº 3401-006.747, de 20/08/2019, que havia negado provimento ao recurso do Contribuinte, de forma unânime, como se registra a seguir:

“FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO. TRANSCRIÇÃO DE TRECHOS DA ACUSAÇÃO E/OU DA DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO REFERENCIADA OU *PER RELATIONEM*. Utilizar-se das razões do TVF para fundamentar a decisão não é motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidi o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no TVF, qual o argumento que sustenta sua decisão,

transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido. Tal técnica de decisão, a fundamentação *per relationem*, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. O fato de uma classificação fiscal não ter sofrido reclassificação em procedimentos anteriores não implica sua aceitação pelo Fisco de forma expressa, a ponto de vincular a Administração Tributária. Para que haja mudança de critério jurídico, é necessário que, em algum momento, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

(...)

ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL, EXCLUSIVE AS DE ORIGEM PECUÁRIA. Não procede a tese de que o termo “matéria-prima”, contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada. Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI - 2010, **operações que deverão ocorrer somente após sua entrada no estabelecimento beneficiado com a isenção.** Conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

(...)

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI. (Rel. Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, unânime, 20.ago.2019) (participaram do julgamento os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan) (O Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto acompanhou o relator pelas conclusões no que se refere à aplicação do art. 24 da LINDB, por entendê-lo não aplicável por razão distinta - especialidade) (grifo nosso)

Naquele caso, a fiscalização, ao tratar do mesmo óleo de dendê, adquirido da mesma empresa “Valfilm”, consignou que:

“5.29. Em relação aos filmes plásticos (contrátil e stretch), produzidos pela empresa Valfilm Amazônia, cabe uma constatação. Em declarações apresentadas em outras fiscalizações, a Valfilm, fabricante dos produtos, alegou que utiliza Óleo de Dendê na fabricação dos produtos, e, por esse motivo, faz jus à isenção prevista no artigo 95, III.

5.30 Ocorre que os filmes são produzidos pelo estabelecimento matriz da Valfilm, CNPJ nº 03.071.894/0001-07, e o insumo utilizado na fabricação dos filmes não é um produto agrícola extrativo vegetal regional, como se verá adiante.

(...)

5.36 Dessa forma, comprova-se que os filmes plásticos (contrátil e *stretch*), **produzidos pelo estabelecimento matriz da Valfilm, não utilizam o óleo de dendê bruto no processo produtivo. O que são utilizados são produtos intermediários produzidos com óleo de dendê.** A resina termoplástica e o óleo de dendê refinado são produtos industrializados, e não matérias-primas extrativas vegetais.

5.37 Assim, os aludidos produtos poderiam gerar crédito básico para os adquirentes, mas **não o crédito previsto no artigo 237 do RIPI, pois não são produzidos com matérias-primas agrícolas extrativas vegetais regionais.** (...)” (*grifo nosso*)

O debate naqueles autos, apesar de distinto do aqui encerrado, seguiu o mesmo caminho argumentativo (interpretação restritiva ou não do comando legal). No Acórdão nº 3401-006.747, a fiscalização informou que o benefício seria restrito a matéria-prima *in natura*, requisito que sustentou a recorrente não estar expresso na base legal (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975), e que, portanto, não deveria ser utilizado.

No presente caso, informa a recorrente que a exigência de determinado percentual mínimo para considerar que uma matéria-prima de origem regional seja considerada empregada em um processo produtivo não estaria estabelecida no mesmo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, e, portanto, deveria ser afastada.

Tanto no presente processo quanto no julgado pelo Acórdão nº 3401-006.747, os paradigmas colacionados foram os Acórdãos **nº 201-74.127** e **nº 3402-004.284**.

No caso do Acórdão nº 3401-006.747, esta CSRF deliberou unanimemente pelo não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte em relação ao tema.

No presente caso, contudo, restou ausente a imputação fiscal de que o óleo de dendê não seria uma matéria *in natura*, afirmando o fisco apenas que o óleo de dendê seria mero aditivo, sem propósito técnico, e adicionado em baixo percentual (reconhecido pelo Contribuinte como 2%) apenas para fruição do benefício.

No Acórdão **paradigma nº 201-74.127**, de 05/12/2000, que trata de Auto de Infração por utilização de créditos referidos a compras de insumos matérias-primas adquiridas da ZFM, com alíquota zero ou isentos, arts. 45, XXI, 82. XI; 364, inciso II, do RIPI/82, a Turma julgadora, interpretando a legislação, concluiu que o § 4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 291/1967 inclui na Amazônia Ocidental o Estado do Amazonas, no qual se situa a ZFM, fornecedora da matéria-prima. E ancorando-se no RE nº 212.484/RS, a decisão julgou que o princípio constitucional da não cumulatividade autorizava o tomada de créditos de IPI na entrada de insumos adquiridos sob o regime de isenção. Nenhuma relação direta, a nosso ver, com o tema aqui analisado no acórdão recorrido.

No Acórdão **paradigma nº 3402-004.284**, de 28/06/2017, por seu turno, que analisou Recurso de Ofício, percebe-se, pela ementa, que o colegiado decidiu:

“CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha

sido aprovado pelo Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

Inexistente qualquer exigência normativa quanto a quantidade de cada insumo na composição do produto fabricado, como pretendido pela fiscalização”. (grifo nosso)

Como se vê, nesse paradigma, o estabelecimento produtor de filmes plásticos, situado na ZFM, também acrescentou 2% de óleo de dendê fabricado na Amazônia Ocidental, e o voto condutor do Acórdão desse paradigma ratificou a decisão da DRJ, assentando que, ao contrário do entendimento da Fiscalização, inexistia qualquer exigência legal ou normativa quanto à **quantidade** de matéria-prima que deve ser adicionada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, mas, tão somente, quanto à sua **natureza** (agrícolas e extrativas vegetais), com produção naquela região, a ser atestada quando da aprovação do projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA. Em tal paradigma, o relatório fiscal, transcrito no acórdão, afirmou-se, após descrição do processo produtivo do óleo (ou azeite) de dendê, que ele era mero aditivo, e não matéria-prima, e que tal óleo de dendê representava apenas 2% da composição dos produtos fabricados pela empresa Valfilm.

A discussão é muito similar à existente no presente processo, em relação aos filmes, que são adquiridos do mesmo fornecedor Valfilm. E isso porque apenas em relação a eles a Fiscalização reconheceu a aplicação de matéria prima regional - óleo de dendê - mas rejeitou a aplicação do dispositivo legal por entender que o percentual de utilização seria irrisório, não havendo justificativa técnica para a inclusão de tal matéria-prima.

Assim, no que tange aos filmes, cabe reconhecer que há, de fato, divergência entre a decisão recorrida e o paradigma nº 3402-004.284, que, analisando o mesmo argumento relativo ao baixo percentual de utilização do óleo de dendê no mesmo produto - películas de polietileno - oriundo do mesmo fornecedor (Valfilm), explicitamente o rejeitou.

Com essas considerações, conclui-se que a **divergência jurisprudencial foi comprovada**, e portanto, cabe, no caso, o **conhecimento do Recurso Especial** interposto, em relação ao primeiro tema.

No que se refere ao segundo tema (“**nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade**”), o dissídio jurisprudencial refere-se à interpretação conferida ao artigo 142 do CTN e aos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, para fins de verificação dos pressupostos de validade da autuação. A fim de comprovar a divergência suscitada, o Contribuinte apresentou os Acórdãos paradigmas nº 303-33.499 e nº 3402-002.015.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 303-33.499, de 19/09/2006 (da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes), afirma que:

“(…) Com efeito, o inciso III do artigo 10 do Decreto 70.235, de 7 de março de 1972, concede ao contribuinte o direito de conhecer, integralmente, a descrição dos fatos motivadores da exigência.

No caso presente, **o auditor-fiscal autuante foi omissos quanto à indicação do código de classificação de parte das mercadorias: ora limitou-se a indicar a subposição, ora limitou-se à posição.**

A despeito de maculado por vício formal que cerceia o direito de defesa por precária descrição dos fatos, invoco o disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, incluído ao texto legal pela Lei 8.748, de 1993, e deixo de declarar a nulidade de parte do lançamento porque no mérito votarei a favor do sujeito passivo da obrigação tributária principal”. (grifo nosso)

Tal decisão paradigma, ainda que não tenha declarado de fato a nulidade, pois prevaleceu a decisão de mérito pela improcedência do lançamento, tratou de nulidade formal de lançamento por ausência de indicação da NCM correta pela Fiscalização, o que resta claro ainda pelo texto da ementa registrada para o precedente:

“Processo administrativo fiscal. Nulidade. Vício formal.

É nula por vício formal a parcela do lançamento que cerceia o direito de defesa da autuada por falta de indicação do código NCM exigido pelo fisco. A declaração de nulidade não deve ser pronunciada quando couber decisão de mérito a favor do sujeito passivo.” (grifo nosso)

Sequer se manifestou o colegiado sobre as consequências da citada nulidade formal detectada em tal paradigma, em face de ter prevalecido a improcedência do lançamento.

O segundo paradigma invocado, embora se refira a revisão aduaneira na importação, também trata de reclassificação sem indicação da classificação correta (de microprocessadores), e sequer foi analisado pelo despacho em agravo, que entendeu suficiente o primeiro precedente para comprovação da dissidência jurisprudencial.

Cabe destacar que esse segundo precedente analisa recurso de ofício de decisão da DRJ que afastou o lançamento em relação a classificação por questões probatórias, e não trata de nulidade, mas de improcedência do lançamento. Absolutamente inapto tal precedente, assim, para comprovação de divergência em relação ao acórdão recorrido.

De fato, o acórdão recorrido tratou de questão atrelada à classificação dos chamados “kits” concentrados, tema recorrente neste CARF, mais especificamente a seu enquadramento no “Ex Tarifário” no código NCM 2106.90.10, entendendo a fiscalização que “...o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa”, e que “...Tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, é zero” (fl. 75).

Recorde-se que, no presente processo, já restou definitivamente decidido que a mercadoria **não se enquadra no “Ex Tarifário” do Código NCM 2106.90.10**, como se percebe do voto condutor do acórdão recorrido, que não teve recurso acolhido a esta Câmara uniformizadora de jurisprudência (fls. 603-607):

“Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta.

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

Ex 01 Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Ex 02 Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Cada preparação composta enquadrada no Ex 01 ou Ex 02 do código 2106.90.10 é uma mercadoria na qual **os ingredientes devem estar misturados** e que, após novo processo de diluição, deve produzir a bebida.

(...)

Para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

1. não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) nºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”; e
2. não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

Esses dois fatos afastam por completo as pretensões da Recorrente.”

Portanto, o debate aqui travado (enquadramento em “Ex tarifário” de um Código NCM) difere substancialmente dos enfrentados nos paradigmas colacionados. Não se tratam, no recorrido e nos paradigmas, de situações fáticas similares, ou de mesmas razões de decidir, com antagônica aplicação de uma mesma legislação.

Pelo exposto, voto por **não conhecer do Recurso Especial** em relação a esse segundo tema.

Do mérito

Após as considerações sobre o conhecimento, registre-se que a matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência resume-se ao tema da **“impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da ZFM”, em relação aos filmes.**

No Recurso Especial o Contribuinte discute a isenção de produtos oriundos da Amazônia Ocidental, no que se refere ao **direito ao aproveitamento de créditos do IPI mesmo não havendo imposto sobre tais produtos**, direito regulado pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, que exige a presença de matéria prima de origem regional. Assim, a discussão posta nos autos no presente estágio processual envolve a aquisição de filmes plásticos do fornecedor “Valfilm”. É o que se percebe no relatório da decisão recorrida (fls. 581/582):

“2. Na aquisição de insumos da Amazônia Ocidental.

Creditamento indevido de IPI nas aquisições de filmes plásticos, rolhas e tampas, os quais não fariam jus à **isenção prevista no artigo 95, III, do RPI/2010**, uma vez que não são empregadas em sua produção matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, **o que, por sua vez, impediria o creditamento de IPI nos moldes artigo 237 do RPI/2010.**” (grifo nosso)

O Acórdão recorrido assentou, na ementa (fl. 578), que:

“(…) São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA”.

Não divergem em abstrato a Fiscalização e o Contribuinte nos requisitos cumulativos para fruição da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975: elaboração com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; emprego na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI; e aprovação pela SUFRAMA:

“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 (*Amazônia Ocidental, constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima*)

§ 1º Os produtos a que se refere o *caput* deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, 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.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo **aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.**” (grifo nosso)

A divergência se refere à interpretação de que o óleo de dendê, usado como aditivo (que o Contribuinte alega representar 2% do produto) seria efetivamente usado na “elaboração”, tendo em conta que teria havido, pela empresa, alteração no processo produtivo sem propósito técnico, com motivação unicamente tributária.

No Termo de Verificação Fiscal, afirma ainda o Fisco (fl. 69):

“Bastaria, por exemplo, que um fabricante de equipamentos localizado na Amazônia Ocidental colocasse algumas gotas de um óleo vegetal durante o processo de industrialização por ele executado, para gerar créditos fictos para os adquirentes, contrariando o objetivo claro da lei de contemplar apenas os bens elaborados com matérias-primas extrativas vegetais.

Uma coisa é uma empresa se mudar para Manaus apenas para ganhar benefícios fiscais (e este é o objetivo da legislação). Mas certamente não é a finalidade que uma empresa

faça jus a ele apenas por pingar algumas gotas de um insumo que poderia ser substituído com vantagem.”

O Acórdão recorrido aparentemente trata o tema como probatório, ao sustentar (fl. 610) que:

“A impugnante pretende obter o reconhecimento pela Administração Fazendária do aproveitamento de créditos alusivos a insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. O **Termo de Verificação Fiscal evidencia que os produtos não são elaborados** com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.

Em se tratando de benefício fiscal, cabe à recorrente o ônus de demonstrar que tal mercadoria atende às regras de creditamento do IPI na espécie. Uma vez que a autoridade fiscal demonstrou que o emprego do aditivo era dispensável ao processo produtivo, competia à contribuinte comprovar o contrário, e não simplesmente argumentar que a lei não estabelece quantidade de matéria-prima, argumento que, como visto, esbarra na interpretação finalística do benefício.” (*grifo nosso*)

Digo aparentemente porque o acórdão recorrido, como premissa a tal conclusão, rechaça o argumento jurídico de que a lei não fixa percentuais mínimos, suscitado pela defesa.

E é exatamente esse o argumento enfrentado e acatado no paradigma válido (Acórdão nº **3402-004.284**, de 28/06/2017), que concluiu ser “*Inexistente qualquer exigência normativa quanto a quantidade de cada insumo na composição do produto fabricado, como pretendido pela fiscalização*”.

Se a pergunta submetida a este colegiado se resumisse a informar se existe ou não percentual mínimo estabelecido em lei, a resposta seria simples, óbvia e imediata: não há, na lei, uma fixação de percentual mínimo para cada matéria-prima.

Adicione-se que não é objeto de discussão pelo fisco, no presente processo, eventual falta de autorização da SUFRAMA, ou eventual obtenção do dendê fora da Amazônia Ocidental. E nem a questão de ser ou não o óleo de dendê *in natura*, existente em outros processos do mesmo sujeito passivo.

A questão em debate trazida em sede recursal, a nosso ver, no entanto, excede o mero percentual, seguindo para a interpretação finalística do dispositivo legal que institui o benefício fiscal. Independente do percentual (seja “uma gota”, como conjectura o fisco, 2% como admite o Contribuinte ou qualquer outro patamar percentualmente baixo), a dúvida se refere à pertinência de se verificar se a matéria-prima de origem regional agregada ao produto teria alguma funcionalidade técnica ou seria adicionada meramente com propósito tributário, de obtenção do benefício.

No âmbito do CARF, resta **pacífico no âmbito das cinco turmas ordinárias** que os filmes plásticos e *stretch* faturados pela Valfilm não utilizam o óleo de dendê bruto no processo produtivo. Em verdade, são utilizados produtos intermediários produzidos com óleo de dendê. A resina termoplástica e o óleo de dendê refinado são produtos industrializados, e não matérias-primas extrativas vegetais. Assim, os produtos filmes plásticos e *stretch* poderiam gerar crédito básico para os adquirentes, mas não o crédito previsto no artigo 237 do RIPI, pois não

são produzidos com matérias-primas agrícolas extrativas vegetais regionais. Isso foi decidido unanimemente, v.g., nos **Acórdãos nº 3302-012.121 e 122**, de 19/12/2022, proferidos pela **mesma turma que julgou o acórdão recorrido**, em processos do mesmo sujeito passivo (AMBEV S.A.) - presentes os Cons. Marcos Roberto da Silva, Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Foi igualmente negado provimento à argumentação do Contribuinte (AMBEV S.A.) de forma **unânime** em relação ao mesmo produto - filme *strecht*, a partir de óleo de dendê - com a participação do mesmo fornecedor - Valfilm no **Acórdão nº 3401-005.701**, de 29/11/2018, em que atuei, com a participação ainda de Carlos Alberto da Silva Esteves, Muller Nonato Cavalcante, Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Igualmente unânime, e no mesmo sentido, com os mesmos sujeitos e o mesmo processo produtivo, o **Acórdão nº 3401-007.043**, de 23/10/2019.

Também se negou provimento à argumentação do Contribuinte (AMBEV S.A.) de forma **unânime** em relação ao mesmo produto - filme *strecht*, a partir de óleo de dendê - com a participação do mesmo fornecedor - Valfilm, no **Acórdão nº 3201-005.424**, de 23/05/2019, com a participação dos Cons. Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Em sentido contrário, por maioria (sobre o mesmo produto - filme *strecht*, a partir de óleo de dendê - e os mesmos sujeitos envolvidos - AMBEV S.A. e Valfilm), poderia ser citado o Acórdão nº 3301-005.324, de 23/10/2018, no qual restaram vencidos os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Liziane Angelotti Meira e Winderley Moraes Pereira (na ocasião, designado para redigir o voto vencedor o Cons. Salvador Cândido Brandão Junior). Mas é de se destacar que, recentemente, no **Acórdão nº 3301-005.953**, de 27/03/2019, a mesma turma concluiu unanimemente, de posse de informações mais detalhadas sobre o processo de produção dos filmes, e suas etapas, que “...*não houve emprego de óleo de dendê bruto na produção dos filmes plásticos*”, mas de produto industrializado (óleo de dendê refinado), e que “...*somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*” (presentes os Cons. Winderley Moraes Pereira, Marcelo Costa Marques d’Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro).

Por fim, no **Acórdão nº 3402-006.313**, de 27/03/2019, igualmente analisando o mesmo produto - filme *strecht*, a partir de óleo de dendê - e os mesmos sujeitos envolvidos - AMBEV S.A. e Valfilm, concluiu unanimemente o colegiado pela negativa de provimento do recurso voluntário interposto pelo Contribuinte (AMBEV S.A.), havendo divergências apenas em relação a outros tópicos.

Veja-se que se está aqui diante de um tema de lançamentos recorrentes em relação à mesma situação, e ao mesmo sujeito, que, no cenário atual, em que as empresas buscam estabelecer programas de conformidade / *compliance*, o que é desejável e tem potencial benéfico para a segurança jurídica, o ambiente de negócios e a leal concorrência, já deveria ter sido objeto de iniciativas de uniformização, eliminando um infundável e indesejável (para ambas as partes) ciclo de litígios.

Voltando ao acórdão recorrido (**Acórdão nº 3302-006.113**), percebe-se que a conclusão adotada não se deveu unicamente ao percentual baixo, mas à necessidade de o filme ser “elaborado com” o ingrediente extraído regionalmente, e a necessidade dessa demonstração pelo demandante do benefício. Acolhe-se o argumento da fiscalização no sentido de que a fornecedora Valfilm vem empregando em seu processo produtivo uma pequena quantidade de aditivo que jamais seria usado se não fosse o interesse em gerar créditos do IPI para os adquirentes com base no benefício fiscal do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, e que a alteração no processo produtivo realizada pela empresa ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

Sobre o tema, o voto condutor do acórdão recorrido asseverou (fl. 610):

“A impugnante pretende obter o reconhecimento pela Administração Fazendária do aproveitamento de créditos alusivos a insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. O Termo de Verificação Fiscal evidencia que os produtos não são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.

Em se tratando de benefício fiscal, cabe à recorrente o ônus de demonstrar que tal mercadoria atende às regras de creditamento do IPI na espécie. **Uma vez que a autoridade fiscal demonstrou que o emprego do aditivo era dispensável ao processo produtivo, competia à contribuinte comprovar o contrário**, e não simplesmente argumentar que a lei não estabelece quantidade de matéria-prima, argumento que, como visto, esbarra na interpretação finalística do benefício. (*grifo nosso*)

Assim, ainda que fosse superada a interpretação finalística aqui endossada, a conclusão do acórdão recorrido sobre o ônus da prova no que se refere ao benefício, e que já não se encontra sob grau recursal neste colegiado, restaria incólume, tendo em conta que não há qualquer refutação fundamentada à acusação fiscal de que a inclusão do aditivo é dispensável e apenas busca benefício tributário, sem alteração de propriedade relevante no produto.

Destarte, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, na parte conhecida.

Registro, no entanto, que a unidade preparadora da RFB deve considerar, na implementação do julgado, o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, no sentido de que “*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT*”, observado ainda que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere à interpretação do termo ‘matéria-prima’, relativa a filmes,

nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento, registrando que a unidade preparadora da RFB deve considerar, na implementação do julgado, o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observado ainda que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan