



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.729873/2019-88
ACÓRDÃO	3401-014.204 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015, 2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPT) 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, que dava provimento.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA – Relator

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face a r. decisão de fls. que julgou improcedente a impugnação do recorrente, sob o fundamento de que teria havido aproveitamento indevido de crédito ficto de IPI no que se refere aos insumos adquiridos junto a empresa VALFILM.

A decisão da DRJ amparou sua linha de fundamentação nos seguintes argumentos:

- a matéria prima óleo de dendê é utilizado de forma ínfima nos xaropes desenvolvidos pela recorrente;
- tal fato impede com que se credite pela forma ficta do IPI que, por sua vez, exige que os insumos sejam desenvolvidos na sua integralidade na região

Em suas razões, o recorrente sustenta basicamente que em relação ao óleo de dendê, a legislação não estabelece um percentual mínimo a ser aplicado na produção de filmes stretch.

Sustenta que é legítima a possibilidade de se creditar fictamente do IPI na aquisição de insumos nos termos da regra prevista no artigo 6º do Decreto nº 1435/1975, independentemente do que restou decidido nos termos da Ação Ordinária nº 98.0611525-2 movida por PEPSI COLA ENGARRAFADORA, incorporada pela AMBEV.

Em reforço, apoia-se na repercussão geral do RE 592.891/SP que, na época do protocolo do recurso voluntário ainda não estava sob o status do trânsito em julgado em favor da tese dos contribuintes.

Aduz que caso concreto, no entanto, trata exatamente de operações oriundas da ZFM pois abrange a isenção de IPI concedida pelo artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67 para produtos industrializados na ZFM, incentivo regional regulado no art. 43, § 2º, inciso III, da CF/88 e mantido até 2073 pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT, para atender a finalidade prevista no art. 3º, inciso III, da CF/88 – reduzir as desigualdades regionais – um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Defende ainda pela impossibilidade de se exigir da recorrente qualquer prova adicional como condição ao seu direito de crédito quanto às aquisições realizadas junto à VALFILM.

Ao final sustenta alteração de critério jurídico posto que anteriormente ao lançamento do presente Auto de Infração as autoridades fiscalizatórias já haviam se manifestado favoravelmente ao contribuinte.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Para que se configure a alteração de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do CTN é necessário que haja, no curso do processo fiscalizatório, alteração de posicionamento referente a forma de se interpretar uma norma ou fato. Eis a redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O fato da fiscalização ter aplicado entendimento diverso em outros processos fiscalizatórios, por si só, não configura a respectiva hipótese de incidência do artigo 146, motivo pelo qual nego provimento a este pleito.

3 DO RE 592.891/SP E DA ANÁLISE DO INSUMO

A este respeito, envolvendo a análise do mesmo recorrente e do fornecedor, a Câmara Superior da 3ª Seção já se manifestou a respeito, sob relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Entende-se pertinente perfilar trecho que aborda especificamente o tema em epígrafe, haja vista que se acolhe e se adota neste voto a respectiva fundamentação a fim de negar provimento ao pleito do contribuinte.

Para tanto, pede-se vênia para transcrever a fundamentação do Acórdão nº 9303-014.661, cuja sessão ocorreu aos 20/02/2024 e que reflete inúmeras outras decisões específicas do contribuinte e do mesmo fornecedor:

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. À 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 stretch, 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 stretch, 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 stretch, 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. Semiramis 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 Candido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semiramis de Oliveira Duro). Por fim, no Acórdão nº 3402-006.313, de 27/03/2019, igualmente analisando o mesmo produto - filme stretch, 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. Fl. 2296 DF CARF MF Original 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...

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.

Neste contexto, nego provimento ao recurso.

4 DAS OBSERVAÇÕES FINAIS EM RELAÇÃO AO TEMA 322

As razões pelo qual há negativa do provimento não se confundem com o decidido no RE Nº 592.891/SP, **motivo pelo qual a unidade preparadora, quando da apuração do julgado, deverá seguir ao tema 322 do STF, aliado ao fato de que a regra do 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.**

5 DO DISPOSITIVO

Isto posto, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA