



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10380.007234/2007-99  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.145 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de julho de 2018  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
NORSA REFRIGERANTES S.A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 10/04/2003 a 31/12/2004

IPI. CREDITO BÁSICO. CREDITAMENTO.

Só geram direito ao crédito os materiais intermediários 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.

IPI NÃO LANÇADO. SAÍDA DE PRODUTO COM INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO.

A redução do imposto para os produtos industrializados classificados no código 2202.10.00 da TIPI depende de prévia declaração da SRF, por meio de Ato Declaratório, reconhecendo que o produto satisfaz os requisitos legalmente exigidos no RIPI/2002. Não tendo o contribuinte apresentado o Ato Declaratório relativamente aos fatos geradores apurados, torna-se inaplicável a redução por ele efetuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Ceconello - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (fls. 5.573 a 5.580) e pela Contribuinte NORSA REFRIGERANTES LTDA. (fls. 5.674 a 5.685) com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e 353/2015, respectivamente, buscando a reforma do Acórdão nº 3402-00.517 (fls. 5.555 a 5.570) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 18 de março de 2010, no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito dos produtos usados diretamente na limpeza dos vasilhames. O acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 10/04/2003 a 31/12/2004*

*IPI. CRÉDITOS. PRODUTO QUE NÃO CONSTITUI MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE. Nos termos dos arts. 25 e 27 da Lei nº 4.502/64 somente há créditos do imposto sobre as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, entendendo-se como produtos intermediários aqueles que se consomem no processo produtivo em decorrência de um contato físico com o produto em elaboração. Em se tratando da produção de bebidas, cabível o crédito também sobre itens empregados na limpeza dos vasilhames em que acondicionada a bebida fabricada.*

*Recurso Provido em Parte.*

O acórdão que deu provimento parcial ao recurso voluntário foi ratificado pelo despacho nº 3402-S/Nº, de 02/05/2016 (fls. 5.665 a 5.667), que rejeitou, em caráter definitivo, os embargos de declaração interpostos pela Contribuinte (fls. 5.588 a 5.593).

Não resignada em parte com o acórdão de recurso voluntário, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial quanto à caracterização dos produtos de limpeza dos vasilhames como matéria-prima, material intermediário ou de embalagem, a teor do Parecer Normativo CST 65/79. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 203-11.155, da então Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) o recurso tem por objetivo impugnar o acórdão recorrido no ponto em que legitimou os créditos de IPI relativos a produtos intermediários adquiridos pelo Sujeito Passivo e que teriam sido consumidos diretamente no processo de industrialização, a saber, os produtos de limpeza utilizados na sanitização dos vasilhames para posterior acondicionamento das bebidas;

(b) os produtos de limpeza não se caracterizam como produto intermediário para efeito de percepção do benefício da Lei nº 9.363/96, pois não entram em contato direto com o produto fabricado, quais sejam, as bebidas acondicionadas nos vasilhames. Tal entendimento contraria a legislação, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o Parecer Normativo CST nº 65/79;

(c) nos termos do art. 3º, § único da Lei nº 9.363/96, art. 147 do Decreto nº 2.637/98 (RIPI) e a interpretação do Parecer Normativo CST 65/79, darão margem ao creditamento do IPI os bens não incluídos no ativo permanente que (i) se integram ao produto final; ou (ii) embora não se integrem ao produto final, sofram alterações em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação;

(d) assim, os materiais de limpeza utilizados na higienização das garrafas onde são envasados os refrigerantes não podem ser considerados produtos intermediários, pois não integram ou sofrem qualquer alteração em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação;

(e) ao final, requer o provimento do recurso especial com a reforma do acórdão na parte atacada.

Foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho nº 3400-00.379, de 08/10/2013 (fl. 5.583), proferido pelo Ilustre Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF em exercício à época, por ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial.

Devidamente intimada, a Contribuinte, após ter seus embargos de declaração rejeitados (fls. 5.665 a 5.667), igualmente interpôs apelo especial em face da decisão que proveu tão somente em parte o recurso voluntário.

A Contribuinte NORSA REFRIGERANTES LTDA. alegou divergência jurisprudencial com relação a duas matérias: "(i) saída de refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, com redução de 50% na alíquota do IPI (divergência na interpretação do artigo 65 do Decreto nº 4.544/2002); (ii) creditamento do IPI destacado nas notas fiscais de aquisição de produtos

*de higienização de máquinas e equipamentos, por serem insumos utilizados no processo produtivo - produto intermediário (divergência na interpretação do artigo 164, I, do Decreto nº 4.544/2002 c/c arts. 25 e 27 da Lei nº 4.502/64)". Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 201-77.930 (i) e 3402-00.375 (ii), respectivamente.*

Nos termos do despacho s/nº, de 12/04/2017 (fls. 5.806 a 5.810), foi dado seguimento **parcial** ao recurso especial da Contribuinte, tão somente quanto à matéria relativa à saída de refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, com redução de 50% na alíquota do IPI, independente da apresentação de ato declaratório. Com relação ao creditamento do IPI destacado nas notas fiscais de aquisição de produtos de higienização de máquinas e equipamentos, por serem insumos utilizados no processo produtivo, foi negado seguimento ao recurso especial porque o acórdão paradigma foi proferido pela mesma turma de câmara do acórdão recorrido - 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção, não podendo ser aceito para comprovar a divergência, consoante art. 67, *caput*, do Anexo II, do RICARF.

Na parte em que foi admitido o recurso especial, em suas razões recursais aduz a empresa, em síntese, que:

(a) é fabricante de bebidas, notadamente refrigerantes, da marca *Coca-Cola* e fabrica pelo menos três tipos de refrigerantes contendo suco de frutas ou a base de sementes de guaraná, quais sejam: *Fanta*, base de suco de laranja, uva, maçã, maracujá; *Sprite*, com base de suco de limão e *Kuat*, base de extrato de semente de guaraná;

(b) nos termos da Nota Complementar NC (22-1), do Capítulo 22, da Seção IV, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4,542/2002, ficam reduzidas em 50% as alíquotas do IPI "*relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério*";

(c) requereu junto ao MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento os registros dos produtos que industrializa - refrigerantes - os quais foram deferidos por atenderem às disposições regulamentares em vigor, conforme Certificados que anexou aos autos, não se sustentando o argumento do acórdão recorrido de que não há comprovação ou ato declaratório da SRF atestando que os produtos atendem os quantitativos mínimos de sucos naturais ou extrato de sementes, consoante exige o art. 65 do RIPI/02, para redução das alíquotas de IPI;

(d) além disso, conforme entendimento manifestado no acórdão paradigma, o registro no MAPA por si só é prova suficiente de que os produtos em questão atendem os requisitos estabelecidos na NC 22-1 da TIPI. Ainda, a expedição de ato declaratório pela SRF pode ser dispensada pelo Juízo se comprovado o direito pela parte interessada;

(e) ao final, requer o provimento do recurso especial.

O Sujeito Passivo não apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, postulou a negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte (fls. 5.823 a 5.827).

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio eletrônico, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

### ***Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### ***Mérito***

No mérito, cinge-se a controvérsia aos seguintes pontos: (a) caracterização dos produtos de limpeza dos vasilhames como matéria-prima, material intermediário ou de embalagem, a teor do Parecer Normativo CST 65/79, divergência jurisprudencial suscitada pela Fazenda Nacional; (b) saída de refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, com redução de 50% na alíquota do IPI, independente da apresentação de ato declaratório, objeto de insurgência da Contribuinte em seu apelo especial.

## **1. Recurso especial da Fazenda Nacional**

A Fazenda Nacional sustenta, em seu recurso especial, a impossibilidade do reconhecimento do direito ao crédito de IPI dos produtos utilizados para a limpeza dos vasilhames, pois os mesmos não entram em contato direto com o produto final, no caso o

refrigerante, restando desatendido o requisito do contato físico direto entre o produto intermediário e o produto final.

O princípio da não-cumulatividade do IPI está assegurado no art. 153, §3º, inciso II da Constituição Federal, e objetiva diminuir os custos de produção mediante a possibilidade de os estabelecimentos industriais ou equiparados creditarem-se do IPI decorrente dos insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, compensando-se o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores, evitando assim a cumulação de incidências.

Nesse sentido, o art. 164, inciso I do Decreto nº 4.544/02 - RIPI/02 consolida a nível infraconstitucional o princípio da não-cumulatividade do IPI, prevendo que os estabelecimentos industriais e aqueles equiparados poderão creditar-se *"do imposto relativo a matérias-primas, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente"*.

O acórdão recorrido reconheceu, interpretando o Parecer Normativo CST nº 65/79, que os produtos utilizados para a limpeza dos recipientes - garrafas - destinados ao acondicionamento do produto final - refrigerantes e sucos, embora não entrem em contato direto com o produto final, são considerados produtos intermediários, pois integram o processo de industrialização.

A interpretação conferida pelo acórdão recorrido ao Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo como produtos intermediários os materiais de limpeza dos recipientes utilizados no acondicionamento dos refrigerantes, está em consonância com o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, no Recurso Especial nº 1075508 / SC, cuja ementa deu-se nos seguintes termos:

*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).***

*2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".*

*3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)*

Portanto, geram créditos de IPI as matérias-primas e os produtos intermediários que se integram ao produto fabricado, **ou** seja, consumido no processo de industrialização, como é o caso dos autos, consumo este que equivale ao seu desgaste e perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida sobre o produto em fabricação e desde que não integrem o ativo permanente.

Por essas razões, deve-se negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o acórdão recorrido neste ponto.

## **2. Recurso especial da Contribuinte**

A Contribuinte, por sua vez, traz divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de ser reconhecido o direito à saída de refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, com redução de 50% na alíquota do IPI, independente da apresentação de ato declaratório.

A controvérsia posta no recurso especial interposto pela Contribuinte delimita-se a averiguar-se a obrigatoriedade da apresentação do ato declaratório previsto no art. 65, inciso I do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2002), vigente à época dos fatos, para usufruir da redução de 50% (cinquenta por cento) das alíquotas do IPI relativas aos produtos classificados no código 2202.10.00 que atendam a requisitos específicos previstos na NC 22-1 da TIPI/2002. O auto de infração abrange os fatos geradores compreendidos no período de abril de 2003 a dezembro de 2004.

Os dispositivos legais pertinentes à análise da matéria, à época dos fatos geradores, possuíam a seguinte redação:

**Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002)**

*Art. 65. Haverá redução:*

*I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício; e*

[...]

**Decreto nº 4.542/2002 (TIPI/2002), posteriormente alterada pelo Decreto nº 6.006/2006 (TIPI/2006)**

*Nota Complementar (NC) da TIPI*

*NC (22-1) Ficam **reduzidas de cinquenta por cento** as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, **que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.***

Infere-se das normas constituírem requisitos para a obtenção da redução de alíquotas que os produtos classificados no código 2202.10.00 atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA e estejam registrados no referido órgão. A declaração a ser expedida pela Secretaria da Receita Federal não é requisito indispensável para a fruição do benefício da redução das alíquotas, sendo obrigatório tão somente o atendimento aos requisitos exigidos pelo MAPA. Tanto é assim que, como condição de validade do ato declaratório a ser expedido pela SRF, a Autoridade Administrativa deverá observar se foram atendidos pelos produtos os citados padrões do MAPA.

Na definição da possibilidade de redução das alíquotas no caso em exame não há espaço para discricionariedade da Secretaria da Receita Federal, pois uma vez atestado pelo MAPA estarem preenchidos os padrões de qualidade e identidade por ele exigidos, ficará a SRF obrigada à expedição do ato declaratório.

Os produtos fabricados pela Contribuinte, que foram objeto de autuação, encontravam-se registrados no MAPA, com os respectivos certificados emitidos pelo órgão atestando o atendimento às exigências por ele impostas para fruição do benefício da redução

das alíquotas do IPI em 50% (cinquenta por cento). Portanto, no período compreendido pela autuação, todos os produtos da Contribuinte e objeto de operações de saída com redução da alíquota do IPI em 50% (cinquenta por cento) preenchem as condições previstas na NC 22-1 da TIPI/2002 para fazer jus à benesse fiscal.

Nessa linha relacional, consigne-se ter sido dispensado pelo Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado em vigor (Decreto nº 7.212/2010) o ato declaratório expedido pela SRF para fruição do benefício da redução de alíquota, bastando a conferência junto ao *site* do MAPA para verificação do atendimento das condições previstas na NC 22-1 da TIPI.

Além disso, ainda que permanecesse o entendimento de ser imprescindível ato declaratório da SRF, há de ser considerado que, conforme afirmado no recurso especial, a Recorrente solicitou o reconhecimento do direito à fruição do benefício da redução de alíquotas de IPI em 50% (cinquenta por cento) para os produtos por ela fabricados e que foram objeto da autuação, conforme pedido protocolado junto à Delegacia da Receita Federal de Vitória da Conquista, na Bahia (fls. 5.402 a 5.422; 5.430 a 5.463).

Conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça exarado no julgamento do recurso especial nº 1525653, o ato administrativo de natureza declaratória apenas declara um direito preexistente e tem efeitos "*ex tunc*", com eficácia desde a data em que se encontravam preenchidos os requisitos para a fruição do benefício fiscal. Essa é a lição extraída da decisão monocrática proferida pelo STJ no recurso especial referido, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA EM QUE SE DISCUTE SOBRE OS EFEITOS DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO DO IPVA (SE DEVE SER CONCEDIDA A ISENÇÃO COM EFEITOS EX NUNC OU SE COM EFEITOS RETROATIVOS À DATA EM QUE A PESSOA REUNIU OS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA O RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO).*

*PREMISSAS FÁTICAS INCONTROVERSAS NOS AUTOS E DELINEADAS NO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.*

*I. Hipótese em que o Tribunal de origem denegou a segurança, em que se requer a isenção do IPVA de veículos da impetrante, relativo ao ano de 2011, porquanto, de acordo com a autoridade impetrada, fora o pedido indeferido, visto que a requerente postulava o benefício fora do prazo legal. Provido o Recurso Especial, monocraticamente, interpõe a Fazenda do Estado de São Paulo Agravo Regimental.*

*II. Embora a Súmula 7 do STJ impeça o reexame de matéria fática, a referida Súmula não impede a intervenção desta Corte, quando há errônea valoração jurídica de fatos incontroversos nos autos e delineados no acórdão do Tribunal de origem.*

*III. Na decisão agravada, com simples reavaliação jurídica das circunstâncias fáticas da causa, o Recurso Especial foi conhecido e provido, para reformar o acórdão do Tribunal de origem - que entendera pela*

*impossibilidade de retroação dos efeitos da isenção à data de início da vigência do contrato de prestação de serviço público de transporte coletivo -, porquanto o referido acórdão divergiu da orientação jurisprudencial predominante no STJ, no sentido de que o ato declaratório da concessão de isenção tem efeito retroativo à data em que a pessoa reuniu os pressupostos legais para o reconhecimento do benefício. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.170.008/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/03/2010; AgRg no AREsp 145.916/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/05/2012.*

*IV. Agravo Regimental improvido.*

*(AgRg no REsp 1525653/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2015, DJe 22/06/2015) (grifou-se)*

No mesmo sentido, é o julgado proferido no AgRg no REsp 1.170.008/SP, de relatoria do Ministro Humberto Martins, *in verbis*:

*TRIBUTÁRIO – IPVA – ISENÇÃO CONDICIONADA – ATO ADMINISTRATIVO – NATUREZA DECLARATÓRIA – EFEITOS EX TUNC – INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.*

*DECISÃO*

*[...]*

*Não merece prosperar o presente recurso especial.*

*A recorrente aduz em seu apelo que a concessão de isenção de IPVA só se aplica para exercícios futuros, não contemplando o ano em que referido benefício foi deferido (2004), pois protelou-se o contribuinte em solicitar a referida benesse (26.10.2004), requerendo após a ocorrência do fato gerador, impossibilitando sua outorga.*

*É incontroverso na lide que a parte recorrida preenche os requisitos para a concessão da isenção. A questão cinge-se, no entanto, quanto aos efeitos da concessão isentiva: a) refletem-se nos exercícios futuros para concedê-la tão-somente a partir do deferimento do pedido de isenção; ou b) retroage abarcando momento anterior ao requerimento.*

*Como bem mencionou a sentença (fl. 75e) – plenamente confirmada pelo acórdão recorrido –, o despacho que concede a isenção tem caráter meramente declaratório, "... não sendo constitutivo de direito, e não gera direito adquirido, pois, caso venha a ser comprovado que a pessoa isenta não cumpriu ou deixou de cumprir as condições legais, perde ela a desoneração legal...".*

*Nesse sentido, Hugo de Brito Machado assim leciona:*

---

*"Na verdade, o direito à isenção decorre do atendimento das condições ou requisitos legalmente exigidos para esse fim. O ato administrativo é simplesmente declaratório desse direito.*

***O ato administrativo que defere o pedido de isenção tributária apenas reconhece que a norma isentiva incidu, ou que as condições de fato, anunciadas para futura ocorrência, configuram sua hipótese de incidência, e que, portanto, uma vez concretizadas, ela incidirá. Esse ato administrativo tem, assim, natureza simplesmente declaratória, tal como ocorre com o lançamento tributário. Por isto, se uma norma isentiva incidu, fez nascer o direito à isenção, de sorte que haverá de ser aplicada aos fatos contemporâneos à sua vigência, ainda que posteriormente modificada ou revogada.***

(...)

*Anulado, ou cancelado, o despacho que reconhece o direito à isenção, a Fazenda Pública providenciará a constituição do crédito tributário respectivo, que será acrescido dos juros de mora (...).*

(...)

***Sendo meramente declaratório o ato administrativo que defere isenção, ou reconhece existentes as condições que a lei estabelece para o gozo desta, os seus efeitos retroagem à data dos fatos sobre os quais incidu a norma isentiva"** (In Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 20ª Edição).*

***Com efeito, não há o que infirmar no acórdão recorrido, pois que o ato administrativo da concessão de isenção tributária apenas proclamou situação preexistente capaz de conceder ao contribuinte o benefício fiscal.***

*Mutatis mutandis, verifica-se semelhança com a jurisprudência firmada nesta Corte que concede isenções previdenciárias anteriores à expedição do certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, porquanto este certificado possui efeitos ex tunc, por se tratar de um ato declaratório.*

[...]

***Dessa forma, tenho que, efetivamente, são inexigíveis os supostos créditos discutidos nos autos.***

*Ante o exposto, com base no art. 557, caput, do CPC, nego provimento ao recurso especial.*

[...] (grifou-se)

Corroborando as alegações expendidas na presente declaração de voto, importa destacar que **a declaração expedida pela Secretaria da Receita Federal, como condição para fruição do benefício da redução da alíquota do IPI, deixou de ser exigida a partir da vigência do atual Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de outubro de 2010.**

Além disso, por meio da edição da **Instrução Normativa RFB nº 1.185, de 26/08/2011**, dispondo sobre a redução da alíquota do IPI aplicável a refrigerante, refresco e extrato concentrado para elaboração de refrigerante que contenham suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná para a sua composição, foi estabelecido que a redução de 50% da alíquota do IPI **não mais depende de pedido do fabricante e de reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal, desde que observadas as especificações do MAPA e os produtos atendam ao disposto nas Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI.**

Portanto, estando preenchidos os requisitos estabelecidos pelo MAPA, há de ser reconhecido o direito da Recorrente à fruição do benefício da redução de alíquota de 50% do IPI para os produtos classificados no código 2202.10.00, nos termos da NC 22-1 da TIPI.

Assim, entende-se assistir razão à Contribuinte.

### 3. Conclusão

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e se dá provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello

### Voto Vencedor

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Respeitosamente, discordo do entendimento da i. relatora neste processo relativamente a ambos os recursos especiais de divergências admitidos e realizo minha análise a seguir.

#### Recurso especial da Fazenda

A Procuradora trouxe à baila acórdão paradigma que sustenta que sejam tidos como insumos apenas os produtos com tais classificados segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79; tal acórdão fora estabelecido também para empresa dedicada à industrialização de bebidas. O referido Parecer, ampliou o conceito anteriormente utilizado, que exigia consumo integral e imediato dos produtos intermediários na produção, aceitando então o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, **desde que decorrente da ação direta do insumo sobre o produtos em fabricação.**

Na análise do processo produtivo em comento, os materiais de limpeza, que geraram créditos admitidos no acórdão recorrido, são aplicados aos vasilhames e não às bebidas. Não se trata de materiais utilizados na filtragem da bebida ou, hipoteticamente, adição à ela de qualquer composto químico de higienização que pudesse ser posteriormente retirado, podendo, esses sim, serem tratados como insumos, por aplicáveis diretamente ao produto. Por essa razão, entendo que andou bem o acórdão de primeira instância da 3ª Turma da DRJ/BEL ao manter o auto de infração, no tocante aos créditos sobre os referidos produtos de limpeza que foram lá glosados, com a seguinte explanação (e-fl. 008):

*Os materiais de limpeza, ainda que utilizados nos vasilhames que contem o produto, não são considerados insumos, haja vista que eles não se integram ao produto nem são consumidos no processo de industrialização, não podendo ser considerados como matéria prima nem produto intermediário. "Somente geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização"(PN CST No. 65/79).*

Dessarte, voto pelo desprovemento do acórdão *a quo* no tocante a matéria recorrida pela Procuradora.

### **Recurso especial da contribuinte**

O recurso especial de divergência da contribuinte foi conhecido apenas em relação à discussão sobre a redução de 50% das alíquotas do IPI de que tratam as Notas Complementares NC 921-1) da TIPI, em razão de alegada saída de refrigerantes e refrescos contendo suco de frutas ou extrato de sementes de guaraná. Segundo afirmação da contribuinte ela fabrica refrigerantes da marca Coca-Cola: Fanta (base de suco de laranja, uva, maçã, maracujá), Sprite (base de suco de limão) e Kuat (base de extrato de semente de guaraná).

Tomo por fulcro o art. 65 do Decreto nº 4.544 de 26/12/2002 - RIPI/2002, que em seu inciso I dispõe:

*Art. 65. Haverá redução:*

*I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício; e*

*(...)*

*§ 1º Os Ministros da Fazenda e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento poderão expedir normas complementares para execução do disposto no inciso I.*

*(...) partir de 15 de novembro de 1997 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 76).*

*(Negritei.)*

Já a Nota Complementar 22-1 da TIPI/2002 afirmava:

*NC (22-1) Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.*

(Grifei.)

Ou seja, claramente, do início ao fim deste processo, havia que se atender aos padrões de identidade e qualidade além da existência do registro no órgão competente. Os registros foram apresentados (e-fls. 4988 a 5019), segundo informação de representante da contribuinte, à e-fl. 5020, em processo protocolado apenas em 2006 (10380.012612/2006-75), mas inexistiram as provas de atendimento aos padrões de identidade e qualidade para que a então SRF se manifestasse quanto à redução das alíquotas à época dos fatos geradores.

Assim, não houve a comprovação de que tenham sido seguidos os procedimentos para redução do IPI nos moldes do art. 65 do RIPI/2002 seja na impugnação, seja em sede de recurso voluntário, ou mesmo no acórdão paradigma que, em face das peculiaridades daquele processo, os ignorou simplesmente em favor da existência dos registros do Ministério da Agricultura.

Pelo exposto, me posiciono pelo cumprimento dos requisitos dispostos no RIPI/2002 e por essa razão, pelo não provimento do recurso especial da contribuinte.

Concluindo, voto por:

- i) conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento; e
- ii) conhecer do recurso especial de divergência do sujeito passivo para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos