



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

Processo n° 10166.720116/2008-95
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3402-003.067 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria IPI - crédito
Recorrente BRASAL REFRIGERANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

A desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. É ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Valdete Aparecida Marinheiro, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que negaram provimento por entenderem aplicável ao caso concreto a decisão proferida no mandado de segurança coletivo. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Esteve presente ao julgamento o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ 48.955

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Juiz de Fora/MG, que julgou procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte ao reconhecer como legítimo o aproveitamento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), que motivaram a autuação fiscal (fls 733) de cobrança do imposto federal no montante de R\$ 50.245.361,82, acrescido de multa proporcional no valor de R\$ 37.684.020,90 e juros de mora que, até a data de 31/10/2008, perfaziam R\$ 26.115.891,32.

No Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), de fls 727, a autoridade fiscal esclarece que foi constatado que a empresa Brasal Refrigerante S/A (doravante designada como “Contribuinte, “Brasal” ou “Recorrida”) havia se creditado do IPI com a utilização de produtos (matéria prima) oriundos da Zona Franca de Manaus (“ZFM”) com alíquota zero (posição 2106.90.10) no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006.

Foi assim lavrado o citado auto de infração para cobrança de IPI (fls 733), tendo em vista a utilização de crédito básico indevido (ficto), com fundamento nos artigos 34. Inciso II, 122, 127, 130, 164, 199 *caput* e parágrafo único, 200, inciso IV e 202, inciso III e V do Decreto n. 4.544/2002 (“RIPI/2002”), uma vez que, no entendimento fazendário, a Recorrida não possuía o direito de escriturar créditos de produtos sujeitos à alíquota zero.

Inconformada com o lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou, em 18/12/2008, **Impugnação** de fls 776. Em seu texto, explica que os produtos comprados da ZFM são concentrados utilizados na produção de refrigerante da marca Coca-Cola, pugnando pelo direito ao aproveitamento do crédito do IPI mediante as alegações abaixo sintetizada:

- i) Os produtos que deram origem às glosas não se sujeitam à alíquota zero, mas sim à alíquota de 27% e é *isento do IPI* (fabricado na ZFM, contendo insumo regional). Nesta toada, discorre sobre a diferença entre os institutos da “alíquota zero” e da “isenção” para fins de creditamento do IPI;
- ii) Possui coisa julgada em seu favor, formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, uma vez que é integrante da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), impetrante do MS. O pedido de ação era justamente o direito ao crédito de produtos isentos oriundos da ZFM. A decisão favorável aos contribuintes transitou em **julgado em 02/12/1999**, depois de negado o Agravo de Instrumento

interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União. Assim, o crédito tributário estaria extinto por força do artigo 156, inciso X do CTN;

- iii) Subsidiariamente, com relação ao período anterior a 27/11/2003, afirma que há decadência (ciência do lançamento ocorrida em 27/11/2003, fulminando o crédito tributário, uma vez que deve ser utilizado ao artigo 150, §4º do CTN na contagem do prazo do IPI, tributo sujeito ao lançamento por homologação);
- iv) O enquadramento da infração que foi dada ao lançamento tributário não se sustenta, pois os créditos derivam da aquisição de insumos isentos, aos quais tem direito em razão do princípio da não cumulatividade;
- v) O artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435, de 16 de dezembro de 1975 expressamente concede o crédito de IPI da aquisição de concentrados isentos. Cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes em seu favor (Acórdão n. 202-15.304);
- vi) Por fim, faz requerimento de diligência para provar que a glosa recaiu sobre concentrado fabricado na ZFM utilizado na fabricação de refrigerante (coca-cola) sujeito ao IPI na alíquota de 27%.

Sobreveio então a **Decisão da DRJ** de Juiz de Fora/MG (fls 1338), de 19 de junho de 2009, que, por unanimidade de votos, considerou improcedente o lançamento, exonerando a empresa do crédito tributário exigido pelo auto de infração.

Os julgadores chegaram a este resultado por duas razões:

i) Entendeu que o Contribuinte preenche os requisitos legais, previstos na legislação do IPI e da Zona Franca da Manaus, para fazer jus a tomada de crédito de IPI como se a matéria prima adquirida fosse efetivamente tributada;

ii) Outrossim, entendeu que o Contribuinte possui decisão judicial transitada em julgado que lhe garante o crédito, pois a associação impetrou o MS justamente visando resguardar o direito de seus associados de manter em sua escrita fiscal o crédito de IPI.¹

Conclui então que é efetivamente o percentual de 27% a ser utilizado para o cálculo do crédito de IPI, pois, como informa o Contribuinte, o concentrado que utiliza na fabricação de seus refrigerantes enquadra-se na primeira exceção do item 2106.90.10 da Tabela do IPI ("TIPI"), que já existia desde o Decreto 2.092/96, sendo repetida nos Decretos 4.070/2001 e 6.006/2006.

E ementa do julgamento foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

¹ A autuada se fez presente na assembleia geral que concedeu, expressamente, poderes para que a Associação promovesse a mencionada ação judicial, como se verifica no documento de fls. 57/58.

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

AMAZÔNIA OCIDENTAL. DIREITO AO CRÉDITO

Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção concedida aos produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produzidos por estabelecimentos localizado: na Amazônia Ocidental, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

CONCENTRADOS PARA ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES. ALIQUOTA.

Os concentrados para elaboração de refrigerantes classificam-se no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, estando sujeito, em situação de tributação normal, á alíquota de 27% (vinte e sete).

Foram então apresentadas **Razões ao Recurso de Ofício** pela União, representada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional “PGFN” (fls. 1352), asseverando que **(i)** o acórdão da DRJ decidiu contrariamente às provas dos autos; **(ii)** a informação no sentido de que o produto que ensejou o lançamento seria “concentrado utilizado na fabricação de refrigerantes”, isento do IPI e se enquadrando na exceção 01 da TIPI 2106.90.10 (alíquota de 27%, para o crédito) somente apareceu em sede de impugnação; e **(iii)** no auto de infração nem mesmo houve descrição dos produtos pela autoridade lançadora, que somente indicou que a posição TIPI aplicável é a de n. 2106.90.10, cuja alíquota é zero e, portanto, não permite creditamento algum, tudo com base nas notas fiscais e escrituração dos livros do contribuinte.

Conclui então que:

“A presente discussão fatalmente é uma destas situações em que a descrição dos produtos e seu devido enquadramento se toma mais intrincada e demanda conhecimento técnico para tanto.”

(...)

“Observe-se que a empresa tão-somente informa em nota fiscal e em livros fiscais tratar-se da posição 2106.90.10, ou seja, “preparação dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

(...)

“Nesta hipótese, como a contribuinte é quem requer a modificação do enquadramento, pois a fiscalização partiu da premissa de que suas informações estavam corretas e a posicionou na regra geral 2106.90.10, deveria esta trazer prova em contrário ao processo administrativo ou mesmo pleitear a realização de diligência para esclarecer tal fato.”

Em segundo lugar, a PGFN afirma que não há comprovação acerca do cumprimento dos requisitos legais para a utilização dos créditos (Artigo 71 do RIPI/98, artigo 82 do RIPI/02), quais sejam, utilização de matéria-prima agrícola e extrativas vegetais de produção regional de estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental e o produto ser elaborado por estabelecimento com projeto aprovado pela SUFRAMA.

Como terceiro ponto, assinala que mesmo que superados os itens anteriores, não haverá direito ao crédito, uma vez que só é possível dar crédito de IPI quando há efetivo pagamento na operação. Posteriormente passa a tratar das decisões do STF que somente

autorizam o creditamento de IPI quando houver efetivo pagamento do imposto na operação antecedente da cadeia produtiva (RE 353657, RE 496757). Não há cobrança, não há o que se compensar, afirma a Recorrente. Tal entendimento também se aplicaria aos insumos isentos (RE 566819).

Finalmente, a Recorrente afirma que a decisão judicial levantada pelo contribuinte não alcança o crédito discutido nestes autos, pois o Mandado de Segurança Coletivo ("MSC") foi impetrado tão somente contra o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, sendo somente a esta parte adstrita a ordem judicial, pois só ele estava no polo passivo desta. O auto de infração foi lavrado no Distrito Federal, sendo os auditores e Delegado da Receita Federal ali circunscritos alheios aos efeitos da decisão judicial.

Remetidos os autos para a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF" ou "Conselho"), em **Resolução** datada de 28 de julho de 2010, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento entendeu por bem baixar o processo em diligência para que a repartição de origem respondesse a 4 quesitos, abaixo destacados, já com as respostas posteriormente trazidas aos autos pelas informações fiscais de fls 2419:

1. Relacionar as matérias primas objeto da glosa;

Resp: *As matérias-primas objeto da glosa estão relacionadas como 005 – Outros Créditos nos Quadro Demonstrativos de números 001, 002, 003 e 004 anexos ao Termo de Diligência (fls. 603 a 615).*

2. Intimar à autuada para comprovar, por meio de laudo técnico emitido por entidade pública, quais produtos agrícolas ou extrativos vegetais são utilizados, como matéria prima, na fabricação dos insumos objeto da glosa;

Resp: *O Laudo Técnico foi emitido por entidade pública SUFRAMA tão somente em relação ao açúcar mascavo e álcool os quais foram adquiridos de produtores da Amazônia Ocidental.*

3. Intimar a autuada para comprovar quais dos produtos referidos no item 2 são produzidos na Amazônia Ocidental e, para estes, comprovar que o fabricante (Recofarma) os adquiriu exclusivamente de cultivo ou extração regional (Amazônia Ocidental);

Resp: *O único insumo que compõe a industrialização do concentrado é o açúcar mascavo o qual representa 3,907% do total das Entradas de Insumo e Mercadorias conforme DIPJ/2007 (fls. 643).*

4. Diante da resposta do itens 2 e 3, informar se os produtos relacionados no item 1 atendem às condições para o gozo da isenção prevista n inciso III do art. 82 do RIPI/2002. Se for necessário, intimar a recorrente para prestar outras informações sobre as condições a que se refere o inciso III do art. 82 do RIPI/2002.

Resp: *NÃO, o concentrado (NCM 2906.90.10 Concentrado com alíquota “0” sic) não foi industrializado com matérias-primas agrícolas e extrativas de produção regional, já que o açúcar mascavo representa apenas 3,907%, e, as principais matérias-primas tem origem no exterior (641 a 642).*

Quando a recorrente efetua vendas no Brasil utiliza a classificação correta em todas as notas fiscais de saída do concentrado (2906.90.10 sic) inclusive nos produtos (Concentrado) exportados para a Venezuela e outros países (644 a 646). Para confirmar que tanto a Brasal quanto a Recofarma têm conhecimento de que a classificação correta é NCM 2906.90.10 (sic), a recorrente na tentativa de alterar a classificação fiscal do produto, emitiu vários anos depois da ocorrência do fato gerador do IPI que é a saída do estabelecimento industrial diversas cartas (fls. 647 a 658) com base no art. 395 do Decreto nº 7.212 de 15.06.2010.

A recorrente não teve o cuidado de observar que o artigo 395, inciso I do Decreto nº 7.212 de 15.06.2010 contraria frontalmente a intenção da recorrente de alterar a correta classificação fiscal que é NCM 2906.90.10 com alíquota “0”.

Em petição de fls 2429, a Recorrida afirma ser totalmente irrelevante a informação sobre a porcentagem de açúcar mascavo bem como os documentos fiscais da Recofarma. Escora tal conclusão no fato de o artigo 6º do DL 1.435/75 não exigir, para a fruição do benefício, que o produto seja produzido *exclusivamente* com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. A autoridade fiscal não tem competência para simplesmente desconsiderar o benefício fiscal concedido pela Suframa e comprovado nestes autos, alega. Outrossim, assegura que as cartas de correção não alteraram a natureza da operação e a mercadoria que, pela descrição na nota fiscal e regras de classificação, classificasse no Ex 01 da posição 2106.90.10, posto que se destinam à fabricação de refrigerantes da posição 22.02. Não houve qualquer mudança no valor do imposto, que é isento. Assim, as notas fiscais já tinham a classificação do produto, independentemente das cartas de correção.

Retornaram os autos ao CARF, que expediu **nova Resolução** em 22 de julho de 2014 (fls 2502), por entender que ainda faltavam elementos para o deslinde da questão. Assim, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscal apresentasse os seguintes documentos:

- 1. A Resolução nº 457, de 1988 e Parecer Técnico nº 094, de 1992, mencionados pelo Parecer Técnico nº 88, de 1993, a Resolução nº 350, de 24/09/92, e Resolução nº 098, de 05/03/93, mencionadas no Parecer Técnico 35, de 1997;*
- 2. A portaria interministerial mencionada na Resolução nº 387, de 1993 que fixou o processo produtivo básico definitivo;*
- 3. Outras resoluções ou portarias interministeriais que tenham concedido o benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, não juntadas aos autos;*
- 4. Relação das matérias primas glosadas, transcrevendo a descrição do item das notas fiscais;*
- 5. Juntadas das notas fiscais mencionadas nos quadros das*

6. Prova pericial a ser realizada pelo INT ou órgão congênere, para a definição dos aspectos técnicos das matérias primas glosadas, especialmente quanto à capacidade de diluição mencionada nos textos dos Ex01 e Ex02 do código 2106.90.10.

Tudo quanto requerido foi trazido aos autos do presente Processo administrativo, bem como novos esclarecimentos da Recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

1. DA PRECLUSÃO DO DIREITO DA RECORRIDA DE PRODUZIR PROVAS

Sobre esse primeiro ponto destacado pelas razões da Recorrente, destaco que a Recorrida defendeu-se, pelo meio processual cabível (impugnação), explicitando as razões da improcedência da autuação fiscal (tratar-se de produtos adquiridos com isenção, cumprindo os requisitos do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75 e do artigo 82 do RIPI/2007 para fruição do crédito de IPI) e requerendo explicitamente o deferimento de diligência (segundo o artigo 16 do Decreto n. 70.235/72) para provar que a glosa recaiu sobre concentrado fabricado na ZFM utilizado na fabricação de refrigerante (coca-cola) sujeito ao IPI na alíquota de 27%. Disto já não vejo vício algum sobre a produção de provas nesse processo,.

Ressalto ainda que no Processo Administrativo Fiscal a distribuição do ônus da prova não ocorre como pretende a Recorrente. Neste sentido, vale a transcrição das palavras do Conselheiro Antonio Carlos Atulim sobre o papel da fiscalização quando da lavratura de autos de infração:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 42 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade (Acórdão n. 3402-002.881, Processo n. 13656.721158/2011-15, Sessão de 28/01/2016) Grifei.

No caso sob análise, a Fiscalização se limitou a, baseando-se nas notas fiscais, efetuar a glosa afirmando que as matérias primas eram adquiridas com alíquota zero de

IPI, fato que não traz consigo previsão legal para a escrituração de créditos do mesmo imposto. Não foi levantada nem provada pelo Fisco a questão do cumprimento dos requisitos do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75, relativo às aquisições de matéria-prima da ZFM isenta. O contribuinte, portanto, nada mais faz nesse processo do que buscar a prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e do artigo 333 do Código de Processo Civil, conforme se apresentou a controvérsia.

Por essas razões este Conselho expediu duas Resoluções para que fossem complementadas as informações e provas necessárias para o deslinde da controvérsia, sempre dentro dos limites estabelecidos por lei ao andamento do Processo Administrativo Fiscal. Lembre-se que o artigo 18 do Decreto n. 70.235/72 permite que a autoridade julgadora determine a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias para a formação de seu convencimento.

Neste sentido, inclusive, o CARF já superou tacitamente as alegações da Recorrente sobre a suposta preclusão do direito de produzir provas da Recorrida, uma vez que pelas Resoluções de 2010 e 2014 determinou-se justamente a realização das diligências necessárias ao caso. Assim, pelo princípio do impulso oficial do processo (artigo 262 do Código de Processo Civil), entendo já superada a alegação de preclusão probatória e julgo o caso a partir desse ponto.

1. DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO A FAVOR DA RECORRIDA

Inicialmente, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 69, incisos I e II e 82, inciso III do RIPI/2002. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias ao Contribuinte) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75).

Tendo isto em vista, antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75), cumpre avaliar a existência ou não de coisa julgada em favor da Recorrida. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que o Contribuinte alega fundar seu direito, buscava-se a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, haja vista que, para esta específica isenção, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI.

Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, entende a Recorrida que possui coisa julgada em seu favor, à medida que esta ação foi impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), como substituta processual de seus associados. A seu turno a Fazenda Pública alega que a coisa julgada não beneficia o Contribuinte. Isto porque a ação foi manejada no Rio de Janeiro, tendo sido elencada como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal daquela jurisdição. Assim, a coisa julgada ali formada não alcançaria o Contribuinte, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal de outro estado brasileiro, responsável pela lavratura do auto de infração ora sob análise.

A discussão acerca dos efeitos do julgamento do citado Mandado de Segurança Coletivo com relação às empresas associadas à AFBCC não é nova no CARF.

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro. Veja-se a ementa da Reclamação:

*Agravo regimental em reclamação. 2. **Ação coletiva.** Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. **Art. 16 da Lei n. 7.347/1985.** 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. **Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial.** 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifei)*

Destaco abaixo trecho do voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes Ferreira, no qual encontramos a razão que levou ao julgamento neste sentido:

Ocorre que o art. 2º-A da Lei 9.494 aduz expressamente que “ a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”. Assim, o limite da territorialidade pretende demarcar a área de produção dos efeitos da sentença, tomando em consideração o território dentro do qual o juiz tem competência para processamento e julgamento dos feitos. (grifei)

Todavia, ousou, com a devida vênia, discordar do julgamento proferido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, razão pela qual entendo que esta decisão não merece guarida do CARF.

Efetivamente, o julgamento da Reclamação n. 7.778-1/SP recaiu em uma “vala comum” a qual não pertence, culminando em decisão totalmente dissociada do direito processual aplicável aos mandados de segurança coletivos de matéria tributária, bem como do caso concreto levado à apreciação do STF, e que agora merece uma análise mais cuidadosa deste Conselho.

Neste sentido, vale salientar que, em consulta sobre o andamento processual da Reclamação n. 7.778 (apresentada por Companhia de Bebidas Ipiranga, associada que fora substituída pela AFBCC no Mandado de segurança Coletivo n. 91.0047783-4) no sítio eletrônico do STF, constata-se que foram opostos embargos de declaração ainda pendentes de julgamento. Assim, a decisão ainda não é final.

Dito isto, passo à demonstração dos sucessivos equívocos que são cometidos ao se afastar a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de segurança Coletivo n. 91.0047783-4 dos membros da AFBCC.

1.1. Mandado de segurança coletivo como meio de tutela de direitos individuais homogêneos em contraposição aos instrumentos de tutela dos interesses transindividuais em juízo

Desde já adianto que a confusão iniciada no julgamento da Reclamação n. 7.778-1, que vem reverberando nos julgamentos do CARF, consiste em tratar o mandado de segurança coletivo (regulado pela Lei do Mandado de Segurança) como se fosse uma ação coletiva que visa provimento jurisdicional acerca de direitos transindividuais (ou coletivos em sentido lato).

Tal confusão torna-se especialmente grave pois acarreta na indevida aplicação das regras que disciplinam a coisa julgada formada nas ações coletivas aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária, o que não se coaduna com o **direito** que cada uma desses instrumentos processuais visa tutelar, tampouco com a **disciplina jurídica** expressamente posta pelo ordenamento pátrio para cada uma dessas ações.

O problema processual é de fato delicado, merecendo detida explanação.

1.1.1. Dos diferentes direitos tutelado nas Ações Coletivas e nos Mandados de Segurança Coletivos, acarretando em diferentes regimes jurídicos aplicáveis

Não se deve confundir “direito coletivo” (= gênero do qual fazem partes as espécies *direito coletivo em sentido estrito* e *direito difuso*) com “defesa coletiva de direitos” (= defesa por meio de ações coletivas de *direito individual homogêneo*).²

A mais abalizada doutrina sobre a matéria aponta que foi com o advento do Código de Defesa do Consumidor que insurgiu o errôneo e problemático tratamento dos direitos “individuais homogêneos” como espécie dos “direitos coletivos ou difusos”, acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação.³ Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo, como já aventado alhures, é exatamente o que aconteceu no julgamento da Reclamação n. 7.778-1.

Simplificando a classificação pincelada acima, temos que os *direitos coletivos* são direitos sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis (e.g. meio ambiente, direito do consumidor, patrimônio histórico, cultural, etc). Os *direitos*

² ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 32.

³ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 33.

individuais e homogêneas são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski,⁴ que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

A expressão 'direito individuais homogêneas' foi cunhada, em nosso direito positivo, pelo Código de Defesa do Consumidor – CDC (Lei 8.078/90), para designar um conjunto de direitos subjetivos 'de origem comum' (art. 81, parágrafo único, III), que em razão de sua homogeneidade, podem ser tutelados por 'ações coletivas' (...). Não se trata, já se viu, de um novo direito material, mas simplesmente de uma nova expressão para classificar certos direitos subjetivo individuais, aqueles mesmo aos quais se refere o CPC no art. 46, ou seja, direitos que 'derivarem do mesmo fundamento de fato ou de direito' (inciso II) ou que tenham entre si relação de afinidade 'por um ponto comum de fato ou de direito'. (...)

Trata-se de direitos originados da incidência de um mesmo conjunto normativo sobre uma situação fática idêntica ou assemelhada. (grifei)

O mesmo jurista, destaca então que o sistema processual brasileiro separou o tratamento desses direitos (*direitos coletivos x direitos individuais homogêneas*) e traçou dois subsistemas distintos: *i*) o subsistema dos *instrumentos de tutela dos direitos coletivos* (ações civis públicas e ação popular), *ii*) subsistema processual dos *instrumentos para tutelar coletivamente os direitos subjetivos individuais homogêneas* (ações civis coletivas, nas quais se inclui o mandado de segurança coletivo).⁵

Sendo diferentes os regimes jurídicos citados acima, igualmente diversa é a forma com que o direito processual trata a coisa julgada formada em *ação de tutela de direito coletivo* da coisa julgada formada em *ação coletiva de tutela de direito individual*, como pormenorizadamente destacado no tópico abaixo:

1.1.2. Da impropriedade de aplicação das normas relativas à coisa julgada das ações coletivas ao Mandado de segurança Coletivo sobre matéria tributária

Nas ações coletivas (*instrumentos de tutela dos direitos coletivos*) de modo geral (ação civil pública e ação popular), os colegitimados ativos da ação (Ministério Público, associações, etc) não são os titulares de *interesses coletivos* (direitos difusos ou direitos coletivos em sentido estrito). Os titulares destes direitos são, isto sim, as pessoas, determinados grupos sociais, ou a sociedade como um todo, que compartilham esses direitos. Os primeiros substituem os segundos ao apresentarem as ações judiciais, conforme previsão legal. Vê-se que os interesses em jogo nestas ações excedem o âmbito estritamente pessoal, porém não caracterizam propriamente o interesse público.⁶

Em função destas características, na tutela coletiva (*instrumentos de tutela dos direitos coletivos*) é necessário que a imutabilidade da sentença proferida pelo Poder Judiciário ultrapasse os limites das partes que compuseram o processo, ou seja, a coisa julgada

⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, pp. 145 e 146.

⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 49.

⁶ MAZZILLI, Hugo Nigro. *A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo*, São Paulo, Saraiva, 2012, 25ª ed, p. 50.

nas ações coletivas é *erga omnes* ou *ultra partes* (e.g. artigo 103 do CDC).⁷ Afinal, o direito é de uma determinada coletividade, devendo a toda ela surtir efeito a decisão.

Neste contexto é que se insere o art. 16 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985 (Lei da Ação Civil Pública), cuja redação original segue transcrita a seguir:

Art. 16. A sentença civil fará coisa julgada erga omnes, exceto se a ação for julgada improcedente por deficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova (grifei)

Este dispositivo, contudo, teve sua redação alterada pela Lei n. 9.494/1997 passando a ter a seguinte forma:

Art. 16. A sentença civil fará coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova. (grifei)

Além de modificar a redação do artigo 16 da Lei da Ação Civil Pública, a Lei n. 9.494/1997 trouxe nova regra às *ações coletivas*, em seu artigo 2º-A – que é o fundamento da decisão do STF na Reclamação n. 7778-1, e, portanto, o cerne da presente controvérsia -, *in verbis*:

Art. 2o-A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator. (grifei)

Constata-se de pronto que este dispositivo veio disciplinar o “problema” relativo ao efeito *erga omnes* das sentenças prolatadas em ações para tutela de interesses coletivos (ação popular e ação civil pública), nas quais a eficácia subjetiva da coisa julgada não se limita às partes que compõe o processo, diferentemente do que ocorre com as ações individuais.

Recorde-se que a ação civil pública também pode ser promovida por entidades associativas, porém, quando transitada em julgado, a coisa julgada material ali formada possuía efeitos *erga omnes* antes da alteração promovida pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/97, acima transcrito. Com a nova redação, o efeito *erga omnes* ficou restrito aos substituídos localizados na jurisdição territorial em que foi prolatada a decisão.

Diante destes dispositivos, o STF, ao se deparar com a Reclamação n. 7.778-1, a qual, recorde-se, foi apresentada por um dos membros da Associação que impetrou o *mandamus*, uma vez que fora autuado pela Receita Federal de Ribeirão Preto mesmo possuindo a coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4, aplicou-os ao caso, decretando ser

⁷ Art. 103. Nas ações coletivas de que trata este código, a sentença fará coisa julgada:

I - *erga omnes*, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação, com idêntico fundamento valendo-se de nova prova, na hipótese do inciso I do parágrafo único do art. 81;

II - *ultra partes*, mas limitadamente ao grupo, categoria ou classe, salvo improcedência por insuficiência de provas, nos termos do inciso anterior, quando se tratar da hipótese prevista no inciso II do parágrafo único do art. 81;

III - *erga omnes*, apenas no caso de procedência do pedido, para beneficiar todas as vítimas e seus sucessores, na hipótese do inciso III do parágrafo único do art. 81

impossível a utilização da autoridade da coisa julgada pela empresa reclamante, por estar fora da competência territorial do órgão prolator da decisão.

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

Entendo que não. Por dois motivos, tratados nos itens seguintes.

1.1.2.1. O MSC n. 91.0047783-4 cuida de direito individual homogêneo, específico e restrito aos membros da AFBCC, que vem sendo requerido pelas partes do processo, e não por terceiros

Como esclarecido nos itens anteriores, não se deve pensar que os mandados de segurança coletivo são invariavelmente manejados para tutelar *direitos coletivos* (transindividuais). Não. Em regra, os mandados de segurança coletivos são utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo, com base no artigo 5º, inciso LXX da Constituição.⁸

Em matéria tributária tal situação é hialina, uma vez que os temas tributários poucas vezes serão enquadrados nos direitos coletivos em sentido estrito, e simplesmente não se enquadram entre os direitos difusos jamais, como observa Cleide Previtalli Cais:⁹

Por sua própria natureza, caracterizados pela indivisibilidade, indeterminação de indivíduos e indisponibilidade, os direitos difusos jamais compreenderão temas tributários, marcados pela divisibilidade, identificação do titular e disponibilidade, uma vez que são dotados de cunho eminentemente patrimonial.

Desse modo, quando estamos diante de mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, normalmente encontraremos um conjunto de indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas), que, por meio de associação, levam ao Poder Judiciário questões fiscais que lhe são comuns em razão de suas atividades, exatamente como ocorreu no MSC n. 91.0047783-4. Ou seja, os contribuintes, buscam a tutela coletiva de seus direitos (e não tutela de direito coletivo),¹⁰ que são individuais homogêneos e, por isso, o direito processual permite que sejam resolvidos pelo Poder Judiciário em uma única ação, o mandado de segurança coletivo.

⁸ Não se está aqui a olvidar que é possível que determinada classe de indivíduos bata às portas do Judiciário não por meio de uma ação civil pública, ação popular, etc, mas sim por meio de mandado de segurança coletivo (artigo 5º, incisos LXIX e LXX da Constituição Federal), por substituição processual, sendo representados por sua associação. Teori Zavaski, em sua obra “Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos” dá o exemplo de uma associação que, em nome de seus associados (e.g. engenheiros), impetra mandado de segurança coletivo contra a ilegítima exclusão dos membros da classe de determinado edital de concurso público.

Temos aí exemplo de mandado de segurança coletivo como ferramenta para tutela de direito transindividual, prevista no artigo 21, parágrafo único, inciso I da Lei n. 12.016/2009, que alargou a regra do artigo 5º, LXX da Constituição. Contudo, tal situação é exceção, e não a regra. A regra é que mandados de segurança coletivos sejam manejados para fazer valer “direitos individuais e homogêneos”, como visto acima. (Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 194).

⁹ CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, 6ª ed, p. 359

¹⁰ Não por outra razão a Lei n. 7.437/85 veda expressamente o uso da Ação Civil Pública para questões tributárias (artigo 1º, §1º)

Nesse sentido a Lei do Mandado de Segurança (Lei n. 12.016/2009), que não era vigente quando sobreveio a sentença do MSC n. 91.0047783-4, mas que nada mais fez do que esclarecer os procedimentos que vinham sendo adotados pelos jurisdicionados, pela doutrina e pela jurisprudência, já que a antiga Lei do MS (Lei n. 1.533/1951) não disciplinava o mandado de segurança coletivo, estabelece que:

Art. 21. O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial.

Parágrafo único. Os direitos protegidos pelo mandado de segurança coletivo podem ser:

I - coletivos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica;

II - individuais homogêneos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante.

Art. 22. No mandado de segurança coletivo, a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. (grifei)

Nota-se que o artigo 22, que trata da coisa julgada no mandado de segurança coletivo, dispõe que a imutabilidade da sentença abarca todos os substituídos pela associação impetrante. Tal regra se dirige às duas hipóteses de MSC do artigo 21: aquele que resguarda direitos coletivos, e aquele que resguarda direitos individuais homogêneos.

Ocorre que os direitos individuais homogêneos, conforme exposto no item 1.1.1., nada mais são do que os direitos individuais que estamos acostumados, cuja disciplina consta do CPC. A única diferença é que, por terem origem comum, podem ser resolvidos numa só ação coletiva, como o MSC. Assim, o manejo do MSC para tutela dos direitos individuais homogêneos não pretende, em momento algum, qualquer expansão dos efeitos da decisão para terceiros (*ultra partes*). Nestes tipos de MSC os membros da associação são por ela substituídos, mas os direitos ali pleiteados são próprios dos seus membros (artigo 6º do CPC).¹¹

Por essas razões, não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o presente caso (artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997). Afinal no mandado de segurança coletivo, que visa tutelar direitos individuais homogêneos, a coisa julgada formada necessariamente se restringe aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante (legitimado ativo da ação). Pela letra do artigo 22, é evidente que "a coisa julgada, uma vez formada, restrinja-se aos membros do grupo ou

categoria substituídos pela impetrante; por definição, os direitos daquela tipologia pertencem a pessoas determinadas ou determináveis.¹² Ou seja, não é necessária a preocupação em se reduzir eventual efeito *erga omnes* do julgamento, pois ele simplesmente não existe nestes casos. Não se confunde tal situação, com direitos coletivos, de maior amplitude e que possuem destinatário indeterminados, aos quais sim aplicável a regra do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, em instrumentos como a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, como claramente coloca a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985.

A permissão judicial para a escrituração de crédito de IPI decorrente de aquisição de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o direito individual homogêneo pleiteado pela AFBCC em nome de seus membros, que só a eles se aplica, nos termos do artigo 22 da Lei 12.016/2009. A decisão que formou a coisa julgada no MSC n. 91.0047783-4 tem, portanto, força de lei entre as partes, vale dizer, entre a União e os membros da AFBCC, que foram por ela representados.

In casu, o Contribuinte, por estar legalmente representada pela AFBCC para a impetração do MSC n. 91.0047783-4, transitado em julgado em favor da Impetrante, está abarcado pela coisa julgada. Lembre-se que não se trata de empresa terceira, que não fez parte da ação, e que procura indevidamente se beneficiar de suposto "efeitos *erga omnes*, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva" (Reclamação n. 7.778-1), como precipitadamente considerou o STF. Mesmo porque não há efeito *erga omnes* nesse caso, como amplamente tratado acima. Desse modo, a questão do *efeito erga omnes*, e sua consequente restrição pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, é totalmente alheia aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária em que se discutem direitos individuais homogêneos, restringindo-se tão somente às ações nas quais são tutelados direitos coletivos (transindividuais), que nem de perto tangenciam o MSC n. 91.0047783-4.

1.1.2.2. Mesmo que o MSC n. 91.0047783-4 tivesse por escopo tutelar direito transindividual, o artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 não se aplica aos mandados de segurança coletivos

Cumpra ainda assinalar que, mesmo se não tivessem sido despendidas todas as linhas acima para comprovar que a Recorrida está legitimamente abarcado pela coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4 (mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, para tutela de direito individual homogêneo e cuja sentença não acarreta em efeitos *erga omnes*, tanto pela dicção da lei como pelo pedido do *writ*, formulado estritamente para beneficiar os membros da AFBCC, de modo que o artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 é totalmente estranho à questão), ainda assim restaria equivocada o entendimento constante da Reclamação n. 7.778-1.

Efetivamente, também nos casos em que o mandado de segurança coletivo é utilizado para tutelar direitos coletivos em sentido estrito (artigo 21, parágrafo único, inciso I da Lei n. 12.016/2009) - o que não é o caso, repita-se -, não é válida a aplicação do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, de modo a restringir a coisa julgada aos "substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator".

É o que ensina a doutrina do Direito Processual Tributário, da qual destaco a lição de James Marins:¹³

“A Lei n. 12.016/2009 – acertadamente – estabeleceu a eficácia da coisa julgada diferente do mandado de segurança coletivo em relação às demais ações coletivas, conforme se depreende da redação dada ao artigo 22, caput, do referido diploma legal.”
(grifei)

Cássio Scarpinella Bueno,¹⁴ ao abordar especificamente o tema, leciona que mesmo anteriormente à publicação da nova lei do mandado de segurança (Lei n. 12.016/2009), tanto a doutrina como a jurisprudência eram uníssonas sobre a inaplicabilidade do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo, *in verbis*:

Sobre regras restritivas, cabe lembrar do caput do art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997, fruto da Medida Provisória n. 2.180-35/2001, segundo a qual “ a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator’.

O dispositivo, já ensinavam doutrina e jurisprudência, não deveria ser aplicado no mandado de segurança coletivo. O silêncio da nova lei, no particular, deve ser entendido como consciente (e correto) afastamento daquela disciplina. Para estar sujeito à coisa julgada que se forma no mandado de segurança coletivo, basta que o indivíduo tenha sido devidamente substituído pelo impetrante, sendo indiferente, para tanto, o momento em que se verificou o elo associativo, que, de resto, pode até não existir tendo em conta as exigências feitas pela Lei n. 12.016/2009 e, superiormente, pela Constituição Federal, para reconhecer àqueles entes legitimidade ativa para agir em juízo. (grifei)

Ratificando este entendimento, peço vênica para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski:¹⁵

No mandado de segurança coletivo a eficácia subjetiva está, portanto vinculada à representatividade do impetrante, sem limites de natureza territorial. É diferente o que ocorre nas ações coletivas em geral, em que há também o limite territorial estabelecido no art. 2º-A e seu parágrafo da Lei n. 9.494/1997.
(...)

Não há como justificar a aplicação destes limites e exigências restritivas ao mandado de segurança coletivo, que, como garantia constitucional fundamental que é, deve ter sua eficácia potencializada em grau máximo. As eventuais limitações que possa merecer, que não decorram expressa ou implicitamente da própria Constituição, supõem fundamento razoável e previsão

¹³ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial. Dialética, São Paulo: 5ª edição, p. 623.

¹⁴ BUENO, Cássio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 136.

¹⁵ ZAVASKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed., p. 208.

específica em lei. Não se concebendo razão plausível da extensão da exigência do mandado de segurança coletivo, nem havendo menção expressa nesse sentido no art. 2º-A, é de se entender que suas disposições não lhe são aplicáveis. (grifei)

Portanto, ainda que este Colegiado entendesse que o direito tutelado no MSC 91.0047783-4 é direito coletivo, e não direito individual homogêneo, por se tratar de instrumento processual com disciplina jurídica própria, além de possuir *status* de garantia constitucional, não pode prevalecer o entendimento de que se aplicaria a limitação territorial do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997. Por essa razão, muito embora o Contribuinte esteja fora da competência territorial do órgão prolator da decisão (Rio de Janeiro), não se pode afastar a coisa julgada ali formada em relação a eles.

1.3. Da questão da autoridade coatora

Cumpra, por fim, analisar o argumento da Recorrente no sentido de que a AFBCC teria elencado autoridade coatora no MSC n. 91.0047783-4 (Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro) que não abrange a autoridade que teve a competência para o lançamento tributário em questão, vale dizer, o Delegado da Receita Federal do Distrito Federal (local de Domicílio do Contribuinte, associada à AFBCC). Desta feita, legítima seria a lavratura do auto de infração.

Pois bem. Ressalto que na petição inicial do MSC n. 91.0047783-4 há tópico dedicado exclusivamente a questão da utilização do mandado de segurança coletivo. Ali está ressaltado pela Impetrante (AFBCC) que, no momento da propositura do *writ* não havia lei disciplinando este remédio constitucional em seu caráter coletivo, mas tão somente o mando de segurança individual (Lei n. 1.533/1951). Ademais, resta esclarecido que o objetivo da AFBCC foi insurgir-se, em nome de seus membros, contra eminente ato coator de qualquer um dos delegados da receita federal do domicílio de qualquer dos associados, uma vez que o objeto da ação é um tributo federal (IPI) recolhido pelas empresas associada espalhadas pelo Brasil. Inclusive, no pedido do *mandamus*, a Impetrante requer que seja dada ciência da decisão aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os Associados. Tudo isso de acordo com o fato de que a União Federal que é a legitimada passiva da ação, e o foro do Rio de Janeiro foi escolhido, colocando-se o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro como autoridade coatora, tão somente porque ali estava situada a Associação, substituta processual dos seus associados.

Não poderia ter andado melhor, em termos processuais, a AFBCC. Inclusive, nas decisões judiciais que integram o processo nunca foi contestada a exatidão do procedimento adotado pela AFBCC. Seja em primeira, seja em segunda instância, o processo correu normalmente, sem que os magistrados apontassem qualquer problema formal no *writ*.

A autoridade coatora, devemos lembrar, é mero representante funcional do poder público que presta informações e determina a competência para a impetração do mandado de segurança. Destarte, a autoridade coatora não se confunde com a parte do Mandado de Segurança, como ensina Rodolfo Mancuso.¹⁶

Autoridade, para fins de mandado de segurança, é o agente público investido de poder de decisão e, certa escala

¹⁶ MANCUSO, Rodolfo. Sobre a identificação da autoridade coatora e a impetração contra a lei em tese nos mandados de segurança. Revista de Processo, n. 44, p. 697, 84, ano 11, São Paulo, RT, out/dez., 1986, p. 74.

hierárquica, que, nessa qualidade: praticou a omissão; ordenou e/ou executou o ato guerreado.

Como bem se sabe, a coisa julgada tem força de lei entre as partes que compuseram a lide. Assim, a coisa julgada oriunda da sentença do mandado de segurança coletivo atingirá a Impetrante (resvalando no direito daqueles que substitui - artigo 22 da Lei n, 12.016) e a Impetrada, que é, como visto nos trechos acima destacados, a pessoa jurídica de direito público que compõe o polo passivo, e não a autoridade coatora, como pretende a Fazenda Nacional.

No âmbito da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o Ministro Teori Albino Zavascki, proferiu julgamento categórico sobre o tema, afirmando que:

Parte passiva no mandado de segurança é a pessoa jurídica de direito público a que se vincula a autoridade apontada como coatora. Os efeitos da sentença se operam em relação à pessoa jurídica de direito público, e não à autoridade” (STJ, REsp 750693/GO, DJ 5.9.2005, p. 308) (grifei)

Não foi de outra forma que o Supremo Tribunal Federal, por julgamento unânime do seu plenário, enfrentou a questão, como podemos constatar da ementa da decisão proferida no Ag. Reg. em Mandado de Segurança 26.662/DF:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. LITISPENDÊNCIA. PLURARIDADE DE IMPETRADOS. MESMA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO NO PÓLO PASSIVO DAS AÇÕES. IDENTIDADE DE PEDIDOS QUANTO À MATÉRIA SUSCEPTÍVEL DE EXAME PELA VIA MANDAMENTAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. A existência de diferentes impetrados não afasta a identidade de partes se as autoridades são vinculadas a uma mesma pessoa jurídica de direito público. 2. Há litispendência, e não continência, se a diferença entre os objetos das ações mandamentais é matéria insusceptível de exame por meio de mandado de segurança. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesta oportunidade, para avaliar problema específico de litispendência entre ações, o Ministro Relator do caso, Ayres Britto, consignou que:

Muito bem. Feita a radiografia das ações, verifica-se a identidade de partes, pois o impetrante é o mesmo e a União está no polo passivo, com legitimidade para recorrer e contrarrarrazoar. Isso porque as autoridades coatoras são vinculadas à mesma pessoa jurídica de direito público, que é a verdadeira parte, não cabendo a elas senão o dever de prestar informações.

No mesmo sentido destaca-se ainda o voto do Ministro Cesar Peluso no julgamento do Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n. 431.264-4

E a razão óbvia era e é porque parte passiva legítima ad causam, no mandado de segurança, não é nem pode ser a autoridade a que, nos termos da lei, se requisitam as informações, enquanto suposto autor da omissão ou do ato impugnado, senão a pessoa jurídica a cujos quadros pertença, na condição de única destinatária dos efeitos jurídicos da sentença mandamental. (e.)

Transpostas essas premissas à espécie, vê-se logo que não pode reputar-se parte passiva legítima na ação de mandado de segurança, a autoridade a que se atribui a prática do ato supostamente lesivo a direito líquido e certo, pela razão brevíssima de que não é destinatário teórico dos efeitos da sentença definitiva.

Portanto, os efeitos da sentença, bem como a sua imutabilidade (coisa julgada) do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que visava garantir direito individual homogêneo, abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC. Ademais, o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro foi devidamente listado pela AFBCC como autoridade coatora, uma vez que neste estado encontrava-se situada a Associação, que substituíra seus membros, com a finalidade de prestar informações, como destacado acima. Cumpriu-se o artigo 2º da Lei n. 1533/1951, a lei do mandado de segurança então vigente, que em seu artigo 2º colocava: "considerar-se-á federal a autoridade coatora se as conseqüências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais."

Não se pode deixar de notar que, caso prevalecesse o argumento levantado pela Fazenda Nacional, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.778-1, concluiríamos que inexistente a possibilidade de utilização do mandado de segurança coletivo para questões de tributação federal, o que certamente não é verdade, e corrobora a carência de lógica da alegação da Autoridade Fiscal. E pior, caso prevalecesse tal argumento da Fazenda Nacional, forçosamente estaríamos afastando a autoridade da coisa julgada que paira entre a União e os membros da AFBCC, sem qualquer razão jurídica para tanto, incidindo assim tanto em desrespeito à Constituição (artigo 5º, inciso XXXVI, Constituição) quanto à lei.

2. CONCLUSÃO

Por conseguinte, entendo que não resta outro caminho a este Conselho se não reconhecer o direito do Contribuinte, nos exatos moldes da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que garantiu o direito comum a todos os membros da Associação ao creditamento de IPI, e que agora deve ser viabilizado.

Nesse sentido, voto pela improcedência do recurso de ofício, mantendo o cancelamento integral da exigência formalizada no auto de infração.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim

Conforme se pode verificar nos autos, a fiscalização glosou os créditos sob o fundamento de que insumos adquiridos com alíquota zero não dão direito ao crédito.

Isso ficou bem claro em duas passagens existentes na descrição dos fatos e no termo de constatação (fls. 729 e 735):

1 - CRÉDITOS DE IPI GLOSADOS

Por meio do exame das notas fiscais de aquisição de matéria-prima oriundas da zona franca de Manaus, ficou constatado que aquelas operações foram tributadas à alíquota zero, conforme posição 2106.90.10 o que acarretou a glosa dos créditos de IPI respectivos.

001 - CRÉDITOS INDEVIDOS
 CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

O estabelecimento industrial não recolheu o imposto sobre produtos industrializado utilizando-se de crédito básico indevido (Ficto), tendo em vista que a contribuinte adquiriu matéria prima da Zona Franca de Manaus com alíquota zero, conforme posição na TIPI (Tabela de Incidência de IPI) 2106.90.10, e, após esta fiscalização, ter feito a reconstituição da escrita fiscal no Livro de Apuração de IPI, apuramos saldo devedor de IPI, sendo cobrado no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, conforme Quadros Demonstrativos de números 001, a 015 e Termo de Verificação Fiscal que são partes integrantes deste procedimento Administrativo.

Observem senhores conselheiros que nem de longe a fiscalização arranhou o assunto principal, que são as isenções dos Decretos-Leis nº 1.435/76 e 288/67, pois até mesmo os julgados do STF invocados para dar lastro a autuação se referem à questão do crédito sobre insumos sujeitos à alíquota zero.

E o fisco tinha pleno conhecimento de que a empresa havia adquirido concentrados fabricados em Manaus com aquelas isenções, pois o próprio exator anexou a título de exemplo a Nota Fiscal de fl. 721 que consigna expressamente o seguinte:

DE CARF MF

Pedido de Venda nº 151226
 P/ efeito de liquidação da duplicata A, consultar respectivo aviso de cobrança DCR de acordo com ordenação items N.F.:

DCR	DATA	DCR	DATA
2005/03938	26-04-05	2003/04276	09-05-03
2003/04162	08-05-03	2005/08640	02-09-05
005/05218	27-05-05		

Mercadoria segurada pela Unibanco AIG Cia. de Seguros - Apólice 1010009329. Produzido na Zona Franca de Manaus. Isento de IPI - ART. 69º INC. I e II ART. 82º INC. III e ART. 341º INC. II DEC. 4544/2002. Resoluções da Suframa: 457/88, 350/92, 040/93, 098/93, 387/93 e 406/2002. Operação com cláusula CIS. Código do Cliente: 13017. Juros de 0,10000% por dia de atraso. ISENTO DE IPI - PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS ART. 59º INC. I e II, ART. 73 INC. III E ART. 82º INC. II DEC. 2637/88

DADOS DO PRODUTO

CÓDIGO PRODOTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFICAÇÃO FISCAL
1251055	Concentrado GUARANÁ TAI 4X8000LU contendo 5 kits com: 20 Cx. (s) PARTES 1, 1B e 20 Bomb. (s) PARTE 2 e 5 Cx. (s) PARTE 2B	2106.90.10 Extratos
1149894	Concentrado FANTA LARANJA 16000LU contendo 20 kits com: 20 Cx. (s) PARTES 1, 1B e 20 Bomb. (s) PARTE 2	2106.90.10

Recofa Indústria
 AV. BURITI, Nº 190
 CEP-69075-200-MA
 FONE: 55 (92) 2125-7500

NATUREZA DA OPERAÇÃO	Venda produção do estabelecimento
DESTINATÁRIO / REMETENTE	BRASIL REFRIGERANTES S.A
ENDEREÇO	CSG 06 Lote 1/2
MUNICÍPIO	BRASILIA
FATURA	021128A
DUPLICATA	09-04-2006
VENCIMENTO	09-04-2006
VALOR POR EXTENSO	DEZEMBROS E TRINTA MIL NOVECENTOS E QUATRO

Apesar de conhecer todos esses elementos, a fiscalização insistiu em motivar o lançamento com o fato "**o crédito é indevido porque os concentrados estão sujeitos à alíquota zero**", quando a realidade fática era evidente: o contribuinte tomou o crédito sobre produtos isentos, por entender que estava amparado pelos arts. 69, I e II; 82, III e 341, II do RIPI/2002.

A Turma de Julgamento da DRJ constatou imediatamente a desconformidade entre a situação real das aquisições isentas da ZFM e a situação descrita pela fiscalização no suporte físico do lançamento:

No mérito temos que a fiscalização não se manifestou expressamente sobre o direito de o contribuinte creditar-se do IPI, como se devido fosse, nas aquisições de matérias-primas isentas em razão do fornecedor estar situado na Zona Franca de Manaus. A autoridade fiscal limitou-se a dizer que tais produtos estariam sujeitos a alíquota zero, não havendo do, que se creditar.

Após fazer essa constatação, a DRJ dirigiu sua decisão no sentido de prover a impugnação do contribuinte, admitindo a aplicabilidade do mandado de segurança coletivo e considerando que a isenção foi regularmente concedida pela Suframa.

Essa decisão é frontalmente contrária ao que este colegiado decidiu quanto a essas matérias nos recentes Acórdãos 3402-002.921; 3402-002.922; 3402-002.927; 3402-002.932; 3402-002.933; 3402-002.934 e 3402-002.935.

Entretanto, embora incorretos os fundamentos da decisão de primeiro grau, este colegiado não pode reformá-los adotando os fundamentos dos votos vencedores declinados nos Acórdãos citados no parágrafo anterior, sob pena de manter o ato administrativo de lançamento sob fundamento diverso daquele originalmente invocado pelo fisco. Vejamos.

Da obra de Hely Lopes Meirelles extrai-se o seguinte excerto: "(...) *A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido. (...)*" (Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187).

A desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes.

No caso dos autos, é evidente o descompasso entre a motivação do auto de infração e a situação real do contribuinte: a autuação foi lastreada no fato de que "**insumos tributados com alíquota zero não dão direito ao crédito de IPI**"; quando a realidade fática evidenciada pela Nota Fiscal e pela TIPI trazidas ao processo pela própria fiscalização, revelam que se trata de crédito tomado sobre aquisições de produtos isentos originários da Zona Franca, com base nos arts. 69, I e II; 82, III e 341, II do RIPI/2002.

Observem senhores conselheiros que a constatação acima de improcedência do lançamento foi reforçada pelo que restou solicitado nas duas diligências determinadas pela antiga Turma 3302.

Na Resolução 3302-00.052, consta que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional constatou a carência probatória da fiscalização, conforme se vê no seguinte excerto:

Nas razões do recurso a Fazenda Nacional, dentre outras razões, alega que a Fiscalização não relacionou os produtos adquiridos pela autuada e nem comprovou se os mesmos foram elaborados com a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição para a existência da isenção do IPI.

(...)

Também o contribuinte autuado não logrou provar que os insumos atendem ao primeiro requisito do inciso III, do art. 82 do RIPI/2002, para o gozo da isenção, ou seja, que foram elaborados com a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Nas duas diligências solicitadas aquele colegiado mirou no objetivo de obter elementos probatórios que permitissem a aferição do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 82, III, do RIPI/2002, que permitiriam a contemplação dos concentrados com a isenção e com o direito de gerarem créditos fictos do imposto.

Acontece que se esses elementos probatórios demonstrarem que os requisitos legais exigidos pelo art. 82, III, do RIPI/2002 não foram cumpridos, a reforma da decisão da DRJ acarretará a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, o que é totalmente ilegal, já que sendo o lançamento um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração.

Em sede de julgamento administrativo não há como trocar o fundamento "**o crédito é indevido porque os insumos estão sujeitos à alíquota zero**", pelo fundamento "**o crédito é indevido porque o fabricante dos concentrados não cumpriu os requisitos do art. 82, III, do RIPI/2002**".

Desse modo, são totalmente impertinentes as duas diligências solicitadas pela antiga Turma 3302, pois visaram a obtenção de provas com o objetivo claro de tentar manter a autuação por fundamento diverso do originalmente invocado.

Sendo manifestamente improcedente o auto de infração, foi correto o seu cancelamento pela DRJ, mas pelos fundamentos acima declinados.

E com tais fundamentos, acompanho a ilustre relatora Thais De Laurentiis Galkowicz pelas conclusões para negar provimento ao recurso de ofício.

Antonio Carlos Atulim

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Versa o presente processo sobre Auto de Infração decorrente da tomada de créditos de IPI de saídas isentas da Zona Franca de Manaus, conforme de resto bem descrito no relatório que compõe este Acórdão.

Na impugnação, o contribuinte informa que possui ordem judicial definitiva proferida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo *transitado em julgado* em que garante o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumo isento, utilizado na industrialização dos seus refrigerantes, adquirido de estabelecimento na Zona Franca de Manaus.

Em reconhecendo este Colegiado a existência de coisa julgada individual, *sequer há que ser admitido* o Recurso de Ofício, pela presença de pressuposto processual negativo, que impede o exame de mérito no processo.

Conforme lição histórica de Oskar Von Bülow:

"os pressupostos processuais são os requisitos para a admissibilidade (die erfordernisse für die zulässigkeit), as condições prévias para a formação definitiva de toda (sic) relação processual (die vorbedingungen für zustandekommen des ganzen prozessverhältnisses), a condição de existência da relação processual, os requisitos para a válida formação definitiva da relação processual." (Teoria das exceções e dos pressupostos processuais. Tradução e notas de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003. P.10)

A propositura de uma ação, ou a apresentação de uma impugnação, estabelece dois planos de relações: o direito material e o direito processual. O primeiro é discutido no processo, e o segundo é o continente em que se coloca a discussão sobre aquele.

Sobre isso, frisa Von Bülow que a relação jurídica processual tem três aspectos específicos: os sujeitos, o objeto, e *os pressupostos processuais*, que evidenciam a autonomia da relação jurídica processual em relação ao direito material.

Para Teresa Arruda Alvim Wambier, os pressupostos processuais *são elementos cuja presença é imprescindível para a existência e para a validade da relação processual e, de outra parte, cuja inexistência é imperativa para que a relação processual exista validamente, nos casos dos pressupostos processuais negativos* (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Nulidades da sentença*. São Paulo: RT, 1990, p. 22.).

Dela não discrepa Chiovenda, ao afirmar que *os pressupostos processuais são as condições para obtenção de um pronunciamento qualquer, favorável ou desfavorável, sobre a demanda* (CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituciones de derecho procesal civil*. Tradução de E. Gómez Orbaneja. 2.ed. vol. 2. Madri: Revista do Derecho Privado, 1948, pp. 110-111).

Os pressupostos processuais *negativos* são aqueles elementos deverão estar **ausentes** para que o processo possa receber um pronunciamento de mérito - é dizer, a presença de qualquer desses pressupostos negativos implica, no âmbito judicial, na sentença não

resolutiva do mérito, que faz coisa jurídica apenas formal. Essa é a prescrição do Código de Processo Civil, em seu art.485, V:

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

O Código de Processo Civil reconhece como pressupostos processuais negativos as figuras da *perempção*, *litispendência* e a *coisa julgada*, nesse caso devendo ser entendida a coisa julgada material, que resolveu o mérito, na linha do art.337, §4º, art.502 e 503 da Lei 13.105/2015 (NCPC):

Art.337. (...)

§4o Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado.

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

No âmbito do procedimento administrativo tributário não há a figura da sentença, mas isso não implica que esses pressupostos não tenham guarida neste âmbito. Pelo contrário, verifica-se que são tratados como requisitos de admissibilidade de recursos e reclamações no âmbito administrativo, a exemplo da Súmula CARF nº01, que determina:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Ora, e qual seria o tratamento do CARF para os casos de ausência de pressuposto processual negativo? Corroborando a ilação que fizemos acima, e em breve consulta à jurisprudência desse órgão, através do sítio virtual do Conselho, verifica-se cerca de 161 (cento e sessenta e um) acórdãos nos quais a existência de litispendência (tratada como concomitância no âmbito administrativo) *impede o conhecimento dos recursos voluntários*.

Veja-se que não há óbice à aplicação da mesma sistemática aos Recursos de Ofício, vez que o Decreto 70.235 não discrimina duas espécies de recurso, mas apenas prescrevendo que nos casos do inc. I e II do art.34 desse diploma, o recurso será feito

oficiosamente (art.34, *caput*), e será interposto mediante declaração na própria decisão (art.34, §1º).

Não é de se causar espécie a presença de controle de requisitos de admissibilidade nos recursos de ofício, vez que eles estão sujeito a um requisito adicional, qual seja o limite de alçada, que condiciona o seu conhecimento por este colegiado.

Por outro lado, corrobora esse entendimento a verificação de que o Decreto 70.235, quando quis dar um tratamento específico a um dos pressupostos processuais negativos, seu trouxe regra expressa, como de resto se depreende do tratamento dado à *perempção*, em seu art.35, *verbis* "o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.".

Contrario sensu, é de se entender que na presença dos demais pressupostos processuais negativos o processo não deve ser julgado, ergo não deverá ser conhecido pelo colegiado.

Deve-se frisar aqui, também, que o expediente não viola de qualquer forma o direito de defesa de mérito do contribuinte, na tentativa de convalidar a decisão da DRJ no âmbito do CARF, haja vista que, havendo interesse da Fazenda, ela deve apresentar Recurso Especial para que a questão da admissibilidade seja discutida na CSRF e, em caso de reversão do entendimento naquela instância superior, deverá o processo retorna a esta turma para manifestação sobre o mérito do caso.

Portanto, voto no sentido de **NÃO CONHECER O RECURSO DE OFÍCIO**, em razão do reconhecimento da existência de coisa julgada sobre a questão discutida, o que configura pressuposto processual negativo que inviabiliza a apreciação do mérito por este colegiado.

Em sendo vencido quanto a ausência de condições de admissibilidade, acompanho a relatora no julgamento de mérito.

Carlos Augusto Daniel Neto