



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

Processo nº 10166.730561/2012-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.994 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria IPI
Recorrente BRASAL REFRIGERANTES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2007, 2008, 2010

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA.

A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.

DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.

À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

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

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos descumpriu o Processo Produtivo Básico e que não aplicou matérias-primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é ilegítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 determinou a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM, os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: I) por maioria de votos, para excluir a multa de ofício com base no art. 486, II, do RIPI/2002 e art. 567, II, do RIPI/2010, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula, que consideraram que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. II) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowics, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto que deram provimento ao recurso por aplicarem a decisão do mandado de segurança coletivo à recorrente. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Sustentou pela recorrente o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ nº 48.955 e pela Fazenda Nacional o Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, Procurador da Fazenda Nacional.

Antonio Carlos Atulim - Presidente e redator designado

Valdete Aparecida Marinheiro - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por bem relatar, adota-se o Relatório de fls. 270 a 275 dos autos emanados da decisão DRJ/JFA, por meio do voto do relator Dulcemar Fernandes de Mello nos seguintes termos:

“O presente processo originou-se do auto de infração de fls. 02 e 18/204, lavrado contra o interessado, em 07/12/2012 (fls.188), para exigência do crédito tributário de IPI no montante de R\$64.799.159,79, relativamente a períodos de apuração dos anos calendário de 2007, 2008 e 2010A, assim discriminado:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .R\$29.915.497,31

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/05/2016

6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Impresso em 30/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

JUROS DE MORA (Calculados até 12/2012).....R\$12.447.039,46

MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução).....R\$22.436.623,02

TOTAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO.....R\$64.799.159,79

O Enquadramento Legal está descrito às fls. 191/194 (tributo) e 200/2001(multa e juros).

Por determinação do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0110100-2012-014 81-1, foram realizados os exames dos créditos de IPI lançados pela empresa com a utilização de produtos vindos da Zona Franca de Manaus com alíquota zero. A auditoria abrangeu os períodos de 10/2005 a 12/2005; 04/2007 a 09/2008; 01/2010 a 09/2010. Dentre as diversas informações solicitadas ao contribuinte, destacam-se as indagações sobre a existência de processos de consulta quanto à aplicação da legislação tributária, bem como ações judiciais movidas pela empresa questionando a exigibilidade de tributos administrados pela Receita Federal e as origens dos créditos que davam suporte aos PER/DCOMP números:

139457614615041017019194	166348235113041015013145
062808872813041015011520 215690242613041015013651	406642381413041015010452
186489155113041015019810 399482887213041015015274	334871126913041011013291
332295793509071011011638 354750614120101011016756	

Sobre a existência de processos, respondeu o contribuinte que havia decisão transitada em julgado, proferida nos autos do MSC nº 91.0047783-4, assegurando à EMPRESA o direito de se creditar do IPI relativo às aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, e vedando o respectivo estorno pela autoridade administrativa.

De acordo com a fiscalização, em virtude da verificação dos arquivos magnéticos solicitados ao contribuinte, ficou caracterizada a utilização de créditos de IPI denominados de OUTROS CRÉDITOS na aquisição de matéria tributada com alíquota zero, principalmente aquelas advindas da cidade de Manaus.

Tendo em vista que as matérias-primas adquiridas não têm créditos de IPI destacados nas notas fiscais que compõem o código OUTROS CRÉDITOS, foram glosados os valores considerados indevidos no período supra citado.

Segundo a fiscalização, a decisão transitada em julgado, proferida nos autos do MSC nº 91.0047783-4, tinha como objeto impedir que todos os fabricantes de Coca Cola no Brasil fossem compelidos pelo Delegado da Receita Federal/RJ a estornar o crédito do IPI que seria devido, não fosse a isenção na compra de matéria-prima utilizada na industrialização de refrigerantes, cuja saída também é sujeita ao IPI, junto a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus.

Como tal decisão não subordinava o Delegado da Receita Federal do Brasil de Brasília/DF, os créditos foram glosados, o imposto calculado por meio de reconstituição da escrita fiscal e utilização das alíquotas constantes da Tabela TIPI sobre o valor tributável dos produtos na forma estabelecida em Lei, resultando na lavratura de auto de

infração. A conclusão final foi de que o direito ao crédito está condicionado à efetiva incidência do tributo e ao seu lançamento no documento fiscal respectivo. O concentrado em causa está classificado na TIPI com o código 2106.90.10 e também nas respectivas notas fiscais. Estando no campo de incidência com tributação a alíquota ZERO, o direito do contribuinte de se creditar é ZERO.

Contra a autuação, o contribuinte, representado pelos procuradores constituídos à fl. 241, apresentou a impugnação de fls. 205/239, PARA ALEGAR:

A) A CORRETA NATUREZA DOS CRÉDITOS GLOSADOS

A premissa do AUTO é equivocada: o referido concentrado não está sujeito à alíquota zero, mas tem alíquota prevista na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), qual seja, de 27% e é isento do IPI, porque (i) foi adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e (ii) foi elaborado com base em matéria-prima agrícola de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Com efeito, o concentrado utilizado pela IMPUGNANTE na fabricação de seus refrigerantes se enquadra na primeira exceção do item 2106.90.10 da TIPI, veiculada pelo Decreto 6.006, de 28.12.2006, e que vigeu durante o período objeto do AUTO.

Vale ressaltar que a IMPUGNANTE apresentou à fiscalização, em formato de CD, todas as cartas de correção emitidas pela empresa fornecedora do insumo (RECOFARMA), que confirmam que a correta classificação fiscal do concentrado utilizado pela IMPUGNANTE, objeto da glosa, é a primeira exceção do item 2106.90.10 da TIPI/2006.

Além disso, das notas fiscais apresentadas pela IMPUGNANTE, verifica-se que o insumo (concentrado) é isento (i) nos termos do art. 69, II, do Decreto nº 4.544, de 26.12.2002 (RIPI/2002), porque adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e (ii) nos termos do art. 82, III, do RIPI/2002, porque elaborado com base em matéria-prima agrícola de produtor situado na Amazônia Ocidental (art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16.12.1975).

Caso se entenda necessário, a IMPUGNANTE protesta, desde já, pela realização de diligência fiscal para que não reste dúvida acerca dos fatos acima expostos e, pois, se confirme que:

o insumo em relação ao qual a AUTORIDADE glosou os créditos de IPI é o concentrado utilizado na fabricação de refrigerante sujeito ao IPI, que é (i) fabricado na Zona Franca de Manaus e (ii) elaborado com base em matéria-prima agrícola de produtor situado na Amazônia Ocidental e referido produto se sujeitou, durante todo o período do AUTO, à alíquota de 27% (vinte e sete por cento) do IPI, nos termos item 2106.90.10, Ex.01, da TIPI/2006;

B) DECADÊNCIA.

O auto de infração foi lavrado a partir de 10/05/2007. O IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação, pois, a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o respectivo pagamento, para posterior homologação, ou não, pela autoridade administrativa (vide arts. 19 a 21 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964).

Portanto, deve ser aplicado ao caso o art. 150, § 4º, do CTN, que determina que a Fazenda tem cinco anos contados do fato gerador para exigir tributos lançados por homologação:

O Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 09.12.2009 no julgamento do PA nº 10.183.005241/2001-97, concluiu que, na hipótese de tributo sujeito por lançamento por homologação, é irrelevante a ocorrência de pagamento antecipado, devendo ser aplicada a regra de decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Vê-se, pois, que a AUTORIDADE decaiu do direito de lavrar o AUTO para exigir da IMPUGNANTE créditos tributários anteriores a 07.12.2007;

C) DA COISA JULGADA

A IMPUGNANTE integra a AFBCC que, em 14.08.1991, impetrou o MSC nº 91.0047783-4, objetivando que seus associados não fossem compelidos a estornar o crédito de IPI, incidente sobre aquisição de matéria-prima isenta, de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Em 02/12/1999, transitou em julgado a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Agravo de Instrumento (AI) nº 252.801-RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança.

Não obstante, a fiscalização entendeu que a coisa julgada formada no MSC não seria aplicável à IMPUGNANTE, porque essa decisão somente produziria efeitos perante o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro. Mas, no MS a parte não é a autoridade coatora mas o ente público a que ela se vincula e, que é a quem a sentença faz coisa julgada, nos termos do art. 472 do CPC.

Por sua vez, o MSC foi concedido, de forma ampla e irrestrita, nos termos do pedido inicial, conforme se verifica do pedido formulado pela AFBCC na apelação, da ementa do acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região e do dispositivo da decisão proferida pelo STF.

Por conseguinte, os créditos tributários exigidos no AUTO estão extintos, nos termos do art. 156, X, do CTN: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: X – a decisão judicial passada em julgado.”

D) DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 60 DO DL Nº 1.435/75

É incontroverso, conforme se verifica da leitura das notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora do concentrado (RECOFARMA), que constam dessas notas a referência de que esse insumo é (e foi) beneficiado pela isenção prevista no artigo 82, III, do RIPI/2002, assegurando ao adquirente (no caso, a IMPUGNANTE) o crédito de IPI relativo a sua aquisição (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75).

Considerando que essas notas fiscais são documentos idôneos e têm validade fiscal, a IMPUGNANTE, na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito a manutenção do

referido crédito de IPI. Neste particular, vale ressaltar que, em hipótese semelhante, o STJ pacificou entendimento no sentido de que tem direito ao crédito (no caso, ICMS), o adquirente de boa-fé que adquire mercadoria cuja nota fiscal posteriormente seja declarada inidônea, porque o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação (entre outros: 1ª Seção: RESP nº 1.148.444-MG - submetido à sistemática dos recursos repetitivos, Relator: Ministro LUIZ FUX, DJ de 27.04.2010 e 1ª Turma - AgRg no AG nº 1.369.817-MG, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJ de 07.12.2011). O mesmo entendimento tem a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Mesmo que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, a IMPUGNANTE tem direito ao crédito de IPI relativo à aquisição do insumo isento (concentrado), porque:

a) os atos da SUFRAMA, quais sejam: Resolução do CAS nº 387/93, fundada no Parecer Técnico nº 088/93-SAP-DEPRO, confirmada pela Declaração do Superintendente da SUFRAMA e pelo Parecer Técnico de Acompanhamento nº 035/97-SAP-DEPRO-DIPI, Resolução do CAS nº 298, de 11.12.2007, fundada no parecer técnico de projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, reconheceram expressa e literalmente que o concentrado (insumo) foi contemplado pelo benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, porque produzido com açúcar e álcool, adquiridos de produtores locais da Amazônia Ocidental e b) não houve a edição de qualquer ato da SUFRAMA cancelando o benefício concedido.

Em suma, a SUFRAMA considerou que a aquisição do açúcar e do álcool de produtor localizado na Amazônia Ocidental, utilizados na fabricação do concentrado pela RECOFARMA, atendeu aos requisitos necessários para fruição do benefício oneroso previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Assim, cabe à autoridade fiscal observar o ato da SUFRAMA, uma vez que os atos administrativos, quando editados, trazem consigo a presunção de legitimidade, veracidade e legalidade ou seja, de que nasceram e encontram-se em conformidade com o ordenamento jurídico.

Nesse sentido foi o acórdão nº 301-29.812, proferido Primeira Câmara do 3º CC, julgando situação semelhante à presente, no qual restou decidido que a autoridade administrativa não pode descumprir ato concessório de regime especial de importação, outorgado pela autoridade competente.

E) DO DIREITO AO CREDITO DO IPI RELATIVO A AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA ORIUNDA DE FORNECEDOR SITUADO NA ZONA FRANCA DE MANAUS

A IMPUGNANTE também tem direito aos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos isentos (por norma de isenção subjetiva regional - concentrado), porque oriundos da Zona Franca de Manaus e utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI (refrigerantes), por força do julgamento do RE nº 212.484-RS, realizado no STF, em sessão plenária, de que foi redator para acórdão o Ministro NELSON JOBIM, firmou o entendimento de que é assegurado ao adquirente da matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI, o direito ao crédito do IPI relativo à sua aquisição;

Com efeito, no julgamento do RE nº 566.819-RS restou (i) decidido pelo Plenário do STF que o contribuinte não tinha direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero e (ii) esclarecido que não se estava

discutindo a hipótese relativa à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (isenção subjetiva), mas apenas caso de isenção objetiva;

Posteriormente, em 22.10.2010, o Plenário do STF reconheceu, nos autos do RE nº 592.891-SP, a existência de repercussão geral da questão específica concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

Dessa forma, é indiscutível que, em relação ao direito ao crédito de IPI na aquisição de insumo isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado), continua válido o entendimento do STF manifestado no RE nº 212.484-RS, acima, até que seja julgado o mérito do RE nº 592.891-SP, no qual restou reconhecida a existência da repercussão geral da matéria.

Assim sendo, deve-se aplicar o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, no qual a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconhece a força das decisões judiciais proferidas pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, anteriores a 03.05.2007, confirmadas em julgamentos posteriores do STF.

Em sendo o direito ao crédito do IPI em causa reconhecido por decisão plenária do STF, proferida antes de 3 de maio de 2007 e esse entendimento foi confirmado por decisão também plenária do STF, no julgamento do RE nº 566.819-RS, deve aplicar o art. 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, que determina que o órgão administrativo de julgamento está vinculado ao entendimento manifestado em decisão plenária do STF.

F) DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

A Exemplo dos acórdãos da Segunda Turma da CSRF nº 02-02.357 (Sessão de 24.07.2006) e Segunda Câmara do Terceiro CC nº 202-16485 (Sessão de 10.08.2005), a jurisprudência administrativa já reconheceu o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva regional) utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento Plenário do STF.

Nesse passo, não cabe a exigência de multa no presente caso, nos termos do art. 76, II, a), da Lei nº 4.502/64;

G) DO PEDIDO

Pelo exposto, a IMPUGNANTE pede e espera que seja cancelado o auto de infração em epígrafe, com a conseqüente extinção dos créditos tributários correspondentes. ”

A decisão recorrida emanada do Acórdão nº. 09-45.882 de fls. 268 e 269 traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/ 05/2007 a 30/09/2010

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA

OCIDENTAL/ ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 6º DO DL 1.435/75
[Art. 82-II c/c Art. 175, DO R IP I/2002]. DESCUMPRIMENTO DE
REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Zona Franca de Manaus e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

INSUMOS DESONERADOS DO IMPOSTO. CRÉDITO.
IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos tributados do estabelecimento contribuinte com o crédito relativo ao imposto cobrado nas operações anteriores, referentes às entradas oneradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (MP, PI, e ME) a serem utilizados no processo industrial do adquirente. Não tendo havido IPI cobrado nessas operações anteriores de aquisição, porquanto isentas, não haverá valor algum a ser creditado pelo adquirente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/ 05/2007 a 30/09/2010

DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme preceitua o art. 173, parágrafo único, do CTN, em não havendo o pagamento do débito escriturado, desloca-se o termo inicial de contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício aquele em que o lançamento poderia ter si do efetuado.

EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS.
INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADE. EXIGÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidade pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

Impugnação Improcedente

Credito Tributário mantido.

O contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho de Recursos Fiscais através de procurador, onde alega:

I – Decadência – insurgiu-se contra o não reconhecimento da decadência alegando entre outros não se aplicar o art. 173, I, do CTN;

II – Do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos e do benefício previsto no artigo 6º do DL nº 1.435/75;

III – Da coisa julgada;

IV – Do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de matéria prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;

VI – Pedido- Pede e espera seja provido o seu recurso para cancelar o auto de infração impugnado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Valdete Aparecida Marinheiro,

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme o relatado o presente processo originou-se do auto de infração de fls. 02 e 18/204, lavrado contra a Recorrente, em 07/12/2012 (fls.188), para exigência do crédito tributário de IPI no montante de R\$ 64.799.159,79, relativamente a períodos de apuração dos anos calendário de 2007, 2008 e 2010.

A Recorrendo, recorreu da decisão administrativa que manteve a exigência fiscal, 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), pela decadência, pela coisa julgada e do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de matéria prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;

Essa questão versada nos autos, foi muito debatida nas sessões dessa 2ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção de fevereiro de 2016, das quais participei, inclusive com um outro processo da mesma Recorrente em uma situação diversa, pois, tratava-se de Recurso de ofício, onde outra turma da mesma DRJ de Juiz de Fora, reconheceu as alegações da Recorrente e lhe deu procedência a sua impugnação.

Nessa mesma ocasião e a de outros processos semelhantes, inclusive envolvendo o mesmo fornecedor situado na ZFM, ou seja, a RECOFARMA e os mesmos concentrados adquiridos, já me manifestei sobre o que entendo ser de total incompetência dos julgadores tributários da primeira instância e dessa Conselheira relatora a de analisar se as matérias primas utilizadas na fabricação do concentrado na ZFM eram ou não aqueles exigidos no projeto de produção aprovado pela SUFRAMA.

Também, que se a isenção concedida ao fornecedor RECOFARMA não caiu, sem outra motivação não pode a Recorrente deixar de ter o seu direito a crédito de IPI como incentivo à aquisição de um produto da ZFM deixar de existir.

Muito discorri, em todos os processos que participei nesse conselho, sobre os princípios da segurança jurídica, da boa-fé do contribuinte que de longe tem sido afastado, no meu entendimento, trazendo um grande desequilíbrio nas relações do público com o particular nesse país.

Mas uma questão foi abraçada nesses processos pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz que trata da coisa julgada em mandado de segurança coletivo, que aqui em homenagem a relatora do processo nº 10166.720116/2008-95 vou aqui repetir alguns trechos do seu voto, adotando-os como minhas razões de decidir.

São eles:

“(…)2. 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, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., 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 à Recorrida) 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 do contribuinte. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que a Recorrida 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.

Pois bem. Um dos motivos que fez com que a DRJ de Juiz de Fora/MG decidisse pelo cancelamento da autuação fiscal foi por entender que o Contribuinte possui coisa julgada em seu favor, formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, ação está impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), como substitua processual de seus associados.

Contudo, afirma a Recorrente que este julgamento, que, confessa, de fato garantiu aos Associados o direito ao crédito de IPI de produtos isentos oriundos da ZFM, não beneficia a Recorrida. 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 a Recorrida, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal do Distrito Federal, 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 outro Associado da AFBCC, que não a Recorrida), 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 também 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, além de tal julgamento, quando transitado em julgado, produzir efeito à parte que levou o caso para a análise do Pretório Excelso (COMPANHIA DE

BEBIDAS IPIRANGA), a decisão ainda não é final. Assim, nem mesmo as razões de decidir deste julgado devem guiar este Conselho, uma vez que ainda não se tornaram definitivas.

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, inclusive da Recorrida.

2.1. 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, como o meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, etc).

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 para cada uma dessas ações.

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

2.1.1. 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 e homogêneo*).¹

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 e homogêneos” como espécie dos “direitos coletivos ou difusos”, acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação.² 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*

¹ 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.

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. 233.

individuais e homogêneos são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski,³ que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

A expressão 'direito individuais homogêneos' 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 homogêneos*) 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 e homogêneos* (ações civis coletivas, nas quais se inclui o mandado de segurança coletivo).⁴

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:

2.1.2. 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, conforme previsão legal. Vê-se que os interesses em jogo nestas ações excedem o âmbito estritamente pessoal, porém não caracterizam propriamente o interesse público.⁵

³ 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.

⁴ 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.

⁵ MAZZILLI, Hugo Nigro. A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo. São Paulo, Saraiva, 2012, 25ª ed, p. 50.

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 nas ações coletivas é *erga omnes* ou *ultra partes* (e.g. artigo 103 do CDC).⁶ 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.

⁶ 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

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 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.

2.1.2.1. 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.⁷

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:

*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.*⁸

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 questão 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

⁷ 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.

coletivo),⁹ 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.

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 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 e homogêneos.

Ocorre que os direitos individuais e homogêneos, conforme exposto no item 2.1.1., 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 membros (artigo 6º do CPC).¹⁰

⁹ Não por outra razão a Lei n. 7.437/85 veda expressamente o uso da Ação Civil Pública para questões tributárias (artigo 1º, §1º)

¹⁰ Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

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." ¹¹ 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 representados pela AFBCC.

In casu, a Recorrida, por estar legalmente representada pela AFBCC para a apresentação do MSC n. 91.0047783-4, transitado em julgado em favor da Impetrante, está abarcada 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 erroneamente 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.

2.1.2.2. 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

Cumprindo ainda assinalar que, mesmo se não tivessem sido despendidas todas as linhas acima para comprovar que a Recorrida está legitimamente abarcada pela coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4 (mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, para tutela de direito individual homogêneo, em que a Recorrida é parte, 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 equivocado o entendimento constante da Reclamação n. 7.778-1.

¹¹ BUENO, Cassio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 133.

Efetivamente, também nos casos em que o mandado de segurança coletivo é utilizado para tutelar direitos transindividuais (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:¹²

“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,¹³ 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:¹⁴

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. (...)

¹² MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial. Dialética, São Paulo: 5ª edição, p. 623

¹³ BUENO, Cássio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 136

¹⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed., p. 208.

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 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 (o que é o caso), 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 a Recorrida esteja fora da competência territorial do órgão prolator (Rio de Janeiro) da decisão, não se pode afastar a coisa julgada ali formada.

2.3. Da questão da autoridade coatora, apresentada pela Recorrente

Cumprido, 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 da Recorrida, 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 (fls 1232). 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 mandado 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 associadas 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 inexistência 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.¹⁵

Autoridade, para fins de mandado de segurança, é o agente público investido de poder de decisão e, certa escala hierárquica, que, nessa qualidade: praticou a omissão; ordenou e/ou executou o ato guerreado.

Lúcia Valle Figueiredo¹⁶ não deixa dúvidas sobre esta diferenciação:

Intima-se, apenas, o coator, para que preste suas informações, mas não a pessoa de direito público. Esta deveria ser citada para ocupar sua posição no pólo passivo, estabelecendo-se, desta forma, firme distinção entre autoridade coatora e sujeito passivo no Mandado de Segurança.

Como bem se sabe, a coisa julgada tem força de lei entre as partes que compuseram a lide. Assim, no 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 Recorrente em suas Razões ao Recurso de Ofício.

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)

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 (incluindo a Brasal), 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. Cumpru-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 consequências 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 Recorrente, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.778-1, concluiríamos que inexistia 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 Recorrente. E pior, caso prevalecesse tal argumento da Recorrente, forçosamente estaríamos afastando a autoridade da coisa julgada que paira entre a União e os membros da

¹⁵ Sobre a identificação da autoridade coatora e a impetração contra a lei em tese nos mandados de segurança. Revista de Processo, n. 44, p. 69-84, ano 11. São Paulo: RT, out./dez., 1986, p. 74.

¹⁶ A autoridade coatora e o sujeito passivo no mandado de segurança. São Paulo: RT, 1991, p. 34.

AFBCC, sem qualquer razão jurídica para tanto, incidindo assim tanto em desrespeito à Constituição (artigo 5º, inciso XXXVI, Constituição) quanto à lei.

3. DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA O CREDITAMENTO DE IPI

Sendo reconhecido que a coisa julgada formada pelo trânsito e julgado do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 abrange a Recorrida, garantindo-lhe o direito líquido e certo à escritura do crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos isentos da ZFM, com base no artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, não se faz necessárias mais delongas sobre cumprimento dos requisitos do artigo 6º do Decreto n. 1.435/75. Afinal, como antecipado alhures, as notas fiscais de saída da Recofarma consubstanciam ambas as isenções, e então já concluo pela necessidade de cancelamento do auto de infração.

De qualquer forma, registro que, pela documentação trazida aos autos, entendo que os requisitos para a fruição do direito ao crédito (6º do Decreto n. 1.435/75) encontram-se devidamente cumpridos, quais sejam: “ (a) ter sido elaborado por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima; e (c) ser empregado como matéria- prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI.” (Acórdão n. 3403003.491).

Vejamos:

i) A SUFRAMA, dentre outros documentos, traz cópia da Resolução CAS n. 406, de 17 de dezembro de 2002, em que expressamente é concedido o benefício do artigo 6º do DL 1.435/75 à Recofarma, que é a base do artigo 82, inciso III do RIPI/2002, mencionado nas notas fiscais emitidas pela Recofarma e que permitiu o aproveitamento de crédito pela Recorrida. Tal Resolução, emitida pelo órgão competente de acordo com a legislação administrativo e tributária, entrou em vigor na data de sua publicação, que é anterior aos créditos tributários glosados;

ii) o relatório preparado pelo Instituto de Tecnologia de Alimentos (ITAL) conclui que os concentrados produzidos são compatíveis com a classificação fiscal no código 21.06.90.10 – ex 01, que justamente leva alíquota de 27% utilizada para o cálculo do crédito pela Recorrida;

iii) sobre os concentrados serem produzido com matérias-primas de produção regional, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, isto não foi levantado pela fiscalização no termo de verificação fiscal como fato determinante no lançamento. Quando instada a falar em diligência, corroborou que o açúcar mascavo, matéria-prima que se enquadra nos qualificativos acima, faz parte da industrialização;

iv) A Portaria Interministerial MPO-MICT/MCT n. 8, de 25 de fevereiro de 1998 traz o processo produtivo básico do concentrado para bebidas não alcólicas, que em nada desmente o direito da Recorrida, sendo essa questão que tampouco apareceu nos motivos da autuação fiscal;

v) não há dúvida alguma que os refrigerantes (Coca-Cola, etc), produtos industrializados pela Recorrida, são sujeitos ao IPI.

(...)”

Isto Posto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar as exigências contidas no Auto de infração imposto a recorrente.

É como voto.

Relatora Valdete Aparecida Marinheiro

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.

Atrevo-me a divergir da ilustre relatora originária.

Conforme se pode verificar nas notas fiscais acostadas aos autos, a fornecedora das matérias-primas, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., informou que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos por força dos arts. 69, incisos I e II e 82, inciso III, do RIPI/2002. O que significa que o fornecedor valeu-se não só da **isenção** para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67; mas também da **isenção** prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, que prevê expressamente o direito ao crédito ficto.

A defesa alegou que seu direito à isenção está amparado por decisão judicial transitada em julgado no mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação dos Fabricantes, enquanto que a Administração Tributária e a Procuradoria da Fazenda Nacional contestam essa afirmação.

Entretanto, a Fazenda Nacional entende que a eficácia da decisão proferida naquela ação coletiva restringe-se aos associados localizados sob a jurisdição territorial do órgão judiciário perante o qual foi interposta.

Nas fls. 672/690, verifica-se que o objeto da ação coletiva foi o reconhecimento do direito dos associados " (...) **não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), (...)**".

Acontece que o mandado de segurança coletivo foi impetrado no Rio de Janeiro, exclusivamente em face de atos que viessem a ser praticados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro.

No caso concreto, é incontroverso que o contribuinte, está localizado no Distrito Federal, sob a jurisdição de autoridade administrativa distinta da arrolada no polo passivo do mandado de segurança coletivo.

Portanto, a decisão judicial coletiva é inaplicável à recorrente, pois ela se encontra domiciliada na circunscrição fiscal da DRF - Brasília - DF. A decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF - Rio de Janeiro, pois a autoridade coatora é o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro.

O entendimento deste relator quanto à inaplicabilidade da decisão coletiva aos associados com domicílio fora do Rio de Janeiro, parece coincidir com o entendimento do Ministro Gilmar Mendes ao decidir o Agravo interposto na Reclamação 7.778-1/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto - SP, cuja decisão foi publicada no DJE nº 124/11, conforme se pode verificar em consulta à página de jurisprudência do STF na internet. (https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110629_124.pdf).

No bojo da referida decisão plenária, o Ministro Gilmar Mendes escreveu o seguinte:

"(...) No entanto, por ter sido esta ação impetrada em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, seus efeitos se restringem aos associados estabelecidos no território de competência daquela autoridade administrativa. A decisão proferida no referido agravo de instrumento não beneficia o associado ora reclamante. Este se situa no Município de Ribeirão Preto-SP, que tem, como competente para fiscalizar, seu respectivo Delegado da Receita Federal. (...)"

No que concerne à aplicabilidade do art. 2-A da Lei nº 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo em questão, destaca-se o seguinte excerto da referida decisão:

"(...) Registre-se, ainda, que o fato de o MSC nº 91.0047783-4 ter sido impetrado antes da mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada em sede desta demanda coletiva, isso porque a inovação legal é meramente declaratória, uma vez que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição. Ademais, o trânsito em julgado da decisão proferida na ação coletiva ocorreu já sob a égide do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997. (...)"

A defesa tentou desqualificar a decisão proferida nessa Reclamação, sob o argumento de que teria sido negado seguimento à Reclamação, pois não havia decisão do STF a ser preservada e que as referências à eficácia territorial do mandado de segurança coletivo foram feitas em caráter *obter dictum*.

A sorte da Reclamação nº 7.778 em nada influencia o voto deste relator, uma vez que este voto não está estendendo e nem aplicando a decisão proferida no âmbito da Reclamação nº 7.778 à recorrente.

Este voto está escorado na premissa de que o mandado de segurança coletivo não pode ter - e não tem - eficácia em todo o território nacional porque foi impetrado em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro. Então é óbvio que os contribuintes que não estão localizados na circunscrição fiscal do Rio de Janeiro não podem ser beneficiados e nem prejudicados pela decisão proferida no MSC nº 91.0027783-4.

A defesa argumentou com a suspensão dos efeitos do acórdão proferido no AI nº 2004.02.01.013298-4, nos autos da Medida Cautelar nº 19.988, e com três Acórdãos do STJ que teriam garantido a alguns associados de fora do Rio de Janeiro a aplicabilidade da decisão coletiva, citando expressamente os RESP 1.117.887-SP; 1.295.383; e 1.243.887 (repetitivo).

Nenhuma dessas decisões do STJ citadas pela defesa possuem o condão de alterar o entendimento deste relator quanto à eficácia territorial do mandado de segurança coletivo, pois para mim é inadmissível que uma decisão proferida em mandado de segurança impetrado contra o Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro possa vincular o Delegado da Receita Federal de Jundiaí, que não integrou o polo passivo da ação.

Sendo assim, para este relator pouco importa o destino do AI nº 2004.02.01.013298-4 e da Medida Cautelar nº 19.988, pois essas ações não se referem a este contribuinte e o que lá vier a ser decidido não terá nenhuma repercussão neste processo.

No que concerne ao RESP nº 1.243.887, embora tenha sido proferido na sistemática dos recursos repetitivos, o entendimento não pode ser aplicado a este caso concreto, uma vez que o STJ decidiu pela inaplicabilidade do art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 em uma situação específica na qual se pretendia alterar a coisa julgada no momento da execução individual de uma sentença proferida em ação civil pública, pois o dispositivo dessa sentença havia assegurado expressamente o direito aos expurgos inflacionários a todos os poupadores do Banestado residentes no Estado do Paraná.

Essa situação nada tem a ver com a discussão nestes autos, pois além de aqui não estarmos tratando de uma ação civil pública e nem de relação de consumo, a decisão proferida no mandado de segurança coletivo não ampliou expressamente seu alcance aos associados domiciliados fora da circunscrição fiscal do Rio de Janeiro. Além disso, o mandado de segurança coletivo tem um âmbito de abrangência menor do que o da ação civil pública, pois é ajuizado em face de determinada autoridade coatora, que tem competência territorial restrita.

Já no que concerne aos RESP 1.117.887-SP e 1.295.383, verifica-se que não foram proferidos na sistemática dos recursos repetitivos e alcançam outros associados distintos da ora recorrente, não havendo vinculação deste colegiado ao que ali restou decidido.

Também não se aplica à recorrente a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois com no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62 do RICARF, ou mesmo o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, para estender aquela interpretação ao caso concreto. A decretação da repercussão geral retira o caráter de definitividade do RE 212.484 porque o tribunal pode modificar seu entendimento.

Sendo inaplicáveis ao caso concreto as decisões judiciais proferidas no mandado de segurança coletivo e no RE 212.484, resta analisar se o contribuinte tem direito ao aproveitamento de créditos de IPI com base nas isenções concedidas ao seu fornecedor em Manaus, previstas no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

A isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, que foi instituída pelo art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, foi regulamentada pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito.

Já no que concerne à isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, regulamentado pelo art. 82, III, do RIPI/2002, existe previsão legal expressa para o aproveitamento de crédito ficto no § 1º do art. 6º do Decreto e no art. 175 do RIPI/2002.

Assim, o reconhecimento do direito de crédito pode ser feito na via administrativa, se o contribuinte comprovar o atendimento dos requisitos legais e regulamentares.

Nesse passo, verifica-se que o óbice oposto pela Administração Tributária e sustentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, consiste na inexistência desse direito, em face de o concentrado não ter sido produzido com matérias-primas de origem vegetal.

Em sua defesa o contribuinte alegou que os atos da Suframa concederam expressamente a isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75 à Recofarma, o que assegura a isenção ao fabricante e o direito aos créditos fictos do imposto aos adquirentes.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007 (fls. 790 e ss), verifica-se que em momento algum a Suframa concedeu a isenção à recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante despacho (art. 179 do CTN).

O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez foi aprovar o projeto industrial de atualização da Recofarma, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Eis o excerto da fl. 709 no qual se pode conferir o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007:

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA, no uso da competência, prevista no artigo 4º, inciso I, alínea c do Capítulo IV, do Decreto N.º 4.628, de 21 de março de 2003;

CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 – SPR/CGPRI/COAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, submetido a este Colegiado em sua 230ª Reunião Ordinária, realizada em 11 de dezembro de 2007;

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 8º e 20 do Regimento Interno do Conselho de Administração da SUFRAMA, resolve:

Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 – SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas. O CAS reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Isso porque nos artigos seguintes dessa mesma resolução, o CAS condicionou o direito à isenção ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 6º do DL nº 1.435/75, *in verbis*:

Continuação da Resolução n.º 298, de 11 de dezembro de 2007

Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75;

O texto da Resolução CAS nº 298/2007 desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por despacho (art. 179 do CTN).

A Suframa não reconheceu a priori o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da resolução.

Por tal motivo, também é improcedente a alegação no sentido de que a discriminação dos insumos existente no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 significa o reconhecimento por parte da Suframa de que tais insumos atendem ao disposto no art. 6º do DL nº 1.435/75.

O referido Parecer já foi analisado em outros processos julgados neste colegiado e o exame de seu inteiro teor revela que só foi analisada a viabilidade técnica do

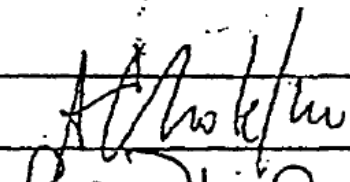
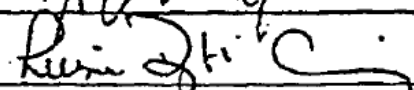
empreendimento, tanto que o parecer foi assinado por um economista e por um engenheiro de produção. Eis a conclusão do referido parecer:

CONCLUSÃO:

Somos favoráveis à aprovação do projeto objeto deste Parecer, por estar em conformidade com as normas da SUFRAMA e demais legislações do Governo Federal pertinente à matéria, e por apresentar viabilidade técnico-econômica, constituindo-se um empreendimento importante para a Região, haja vista sua contribuição para o fortalecimento do Parque Industrial da ZFM e seu potencial de geração de emprego e renda.

Manaus, 01 de novembro de 2007.

Analistas:

ANA CRISTINA RIBEIRO BOTELHO Economista/CORECON Nº 834	
LUZIA BOTELHO DE LIMA Engenheira Esp. Produção/CREA Nº 2178-D	

Sendo assim, salta aos olhos que a Resolução do CAS não reconheceu o direito subjetivo à isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, pois ninguém em sã consciência poderia reconhecer um direito condicionado a um comportamento futuro da empresa. O que a Suframa reconheceu foi que o empreendimento era viável e que estava apto a usufruir do benefício estabelecido no art. 6º da Decreto-Lei nº 1.435/75, desde que cumprisse o PPB e que aplicasse matéria-prima regional de origem vegetal nos concentrados.

Reforça essa conclusão a redação do § 2º do art. 6º do DL nº 1.435/75, que estabelece claramente que a isenção só se aplica a produtos elaborados por estabelecimentos **cujos projetos tenham sido aprovados pela Suframa**. Ou seja, a aprovação do projeto é um dos requisitos necessários para usufruir da isenção e não o reconhecimento do direito subjetivo à isenção.

Nesse passo, é improcedente a alegação da defesa no sentido de que a Receita Federal estaria desconsiderando uma isenção concedida por ato da Suframa. A uma, pelos argumentos acima declinados. E, a duas, porque as competências da Suframa e da Secretaria da Receita Federal são inconfundíveis. Enquanto que à Suframa compete administrar a Zona Franca, analisar e aprovar analisar projetos de particulares que pretendam se instalar naquela região, a teor do art. 4º do seu Regimento Interno, conforme reconheceu a própria defesa; à Secretaria da Receita Federal compete a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias. No âmbito do IPI a competência da Secretaria da Receita Federal encontra-se prevista no art. 91 da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 2º da Lei nº 11.457/2007.

A Recofarma não cumpriu a exigência contida no art. 6º do DL nº 1.435/75, pois não utilizou matéria-prima de origem vegetal de produção regional nos seus produtos, mas sim matérias-primas e produtos intermediários processados ou industrializados por outras empresas localizadas na região, como o açúcar e o corante caramelo.

A defesa argumentou que o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 não exige o **emprego direto de matéria-prima de origem vegetal**.

Não é isso que se deduz da leitura do art. 6º, *caput*, pois o legislador utilizou apenas a seguinte expressão: **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**.

A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devem ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região.

A lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da defesa.

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, na parte em que estabelece que os produtos mencionados no *caput* gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados.

No âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem).

Sendo assim, se o *caput* do art. 6º só mencionou **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.

A recorrente alegou que agira de boa-fé pois tomara o crédito com base em notas fiscais idôneas, emitidas por seu fornecedor regularmente instalado na Zona Franca, tendo direito aos créditos fictos aproveitados.

Tal alegação não merece guarida, pois as notas fiscais que deram suporte ao crédito consignaram dois dispositivos legais que contemplam isenções diferentes. Um deles não dá direito ao crédito ficto por inexistência de expressa disposição legal (art. 69, II, do RIPI/2002). E o outro dispositivo foi utilizado indevidamente, pois houve descumprimento do PPB e falta de aplicação de matéria-prima vegetal de origem regional (art. 82, III, do RIPI/2002).

Desse modo, as aludidas notas fiscais, embora legítimas e idôneas, não podem amparar o crédito ficto de IPI escriturado e reclamado pela recorrente, pois uma das isenções não dá direito ao crédito ficto e a outra foi desvirtuada pelo fornecedor em Manaus.

Tratando-se de créditos ilegítimos, eles devem ser glosados da escrita fiscal e com a retirada dos créditos do livro, os saldos da escrita que eram credores, passaram a ser devedores, decorrendo daí a falta de recolhimento do imposto.

A falta de recolhimento do imposto é infração cometida pela ora recorrente e punível com a multa de ofício de 75% a teor dos dispositivos legais indicados no enquadramento legal do auto de infração.

Tendo em vista que o art. 136 do CTN estabelece que a responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva, não há como se considerar o princípio da boa-fé nem para dispensar a exigência do tributo e nem para se dispensar a exigência da multa.

Ainda com respeito ao princípio da boa-fé, é inaplicável ao caso concreto o entendimento vertido no RESP 1.148.444 e na Súmula 509 do STJ, pois tais precedentes se referem a tributo estadual e a crédito tomado com base em documentos fiscais inidôneos, situação totalmente distinta da sopesada neste processo.

No que tange à decadência, a defesa argumentou com o art. 150, § 4º do CTN.

Entretanto esse dispositivo legal só se aplica nos casos em que houve o pagamento antecipado do imposto antes de qualquer iniciativa da autoridade administrativa em exigí-lo.

Além disso, o Regulamento do IPI possui norma específica sobre essa matéria. Tratando-se créditos ilegítimos, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002 não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo regulamento, *in verbis*:

"(...) Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Portanto, com a extração dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de ofício.

Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para o caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN.

Tratando-se de fatos geradores ocorridos entre maio de 2007 e setembro de 2010, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2008 e o fisco poderia efetuar o lançamento até o dia 31/12/2012.

Tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 07/12/2012 (fl. 188), o lançamento permanece hígido em relação a todos os fatos geradores.

No que concerne à exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior

de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos, atrevo-me a discordar dos meus pares conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Embora o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "*(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)*", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.

O art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade, em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que essas decisões possuam eficácia normativa, o que não ocorre com os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A defesa alegou que o art. 97, VI, do CTN autoriza a lei a estabelecer hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades, o que legitimaria sua pretensão em aplicar o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

Ora, o art. 97, VI, do CTN em nada altera a conclusão de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Isso porque uma lei complementar tem a função de impedir que o legislador ordinário regule certas matérias ao seu bel-prazer. Admitir que o art. 97, VI, do CTN possa permitir que uma lei ordinária disponha de forma contrária ao que está estabelecido no art. 100, II, do CTN é transformar esse dispositivo em letra morta. Dessa forma, não resta nenhuma dúvida de que o art. 100, II, do CTN subtraiu do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre dispensa ou redução de multas em desconformidade com o que nele está previsto.

Por tais motivos é que nos mantemos firmes na convicção de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico a partir do advento do CTN.

Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Afinal de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402-002.856 e 3402-002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402-002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.

Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e do art. 567, II, do

RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.

Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irrecorrível da CSRF reconhecendo o direito de crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na época dos fatos geradores abrangidos por este processo.

Em pesquisa na página de jurisprudência do CARF na internet constatei que no Acórdão CSRF/02-1.212, de 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL nº 288/67).

Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

No que concerne ao direito ao crédito ficto pela aquisição de insumos em geral, a partir de 2008 houve alteração no entendimento da CSRF, cessando a prolação de acórdãos que reconheciam esse direito com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484, conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/02-02.979, de 29/01/2008; CSRF/02-03.029, de 05/05/2008; CSRF/02-03.071, de 05/05/2008 e CSRF/02-03.585, de 25/11/2008; 9303-01.274 e 9303-00.854, ambos de 2010; 9303-001.617, 9303-001.612, e 9303-001.448, todos de 2011; e 9303-002.188, de 2013.

No que tange ao caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, a CSRF somente alterou seu entendimento no Acórdão nº 9303-003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/02-01.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, *in verbis*:

"(...) Não serão aplicadas penalidades:

I- omissis...

II- aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, II);

(...)"

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, a multa de ofício deve ser excluída, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Com esses fundamentos, divergindo da ilustre relatora originária, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício com base no disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Antonio Carlos Atulim