



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

**Processo n°** 10320.721286/2015-96  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.292 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2018  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

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

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do DecretoLei nº 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.  
AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSAS

O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não há valor algum a ser creditado.

Devem ser mantidas as glosas relativas aos produtos adquiridos pela contribuinte que não foram produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, mas com produtos industrializados.

Não há previsão legal para a apropriação de crédito pela contribuinte em relação ao produto adquirido com a isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVA. TRÂNSITO EM JULGADO.FILIADOS DA ASSOCIAÇÃO AUTORA PERTENCENTE A OUTRA JURISDIÇÃO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA PARA ALÉM DOS LIMITES TERRITORIAIS DO JUÍZO PROLATOR. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, ao modificar o art. 16 da Lei nº 7.347, de 1985, trouxe a tempestiva limitação geográfica para o provimento judicial, estabelecendo sua força apenas no território do órgão prolator. O fato de o Mandado de Segurança Coletivo ter sido impetrado antes da referida 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.

O MSC, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (a) por maioria de votos, quanto ao argumento de alteração do critério jurídico (item 4 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado), que davam provimento neste ponto nos termos da Declaração de Voto lida em sessão pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, com base nos mesmos fundamentos trazidos na declaração de voto, votou pela anulação da decisão da DRJ; (b) pelo voto de qualidade (b.1) quanto a garantia do crédito pelo art. 95, III, do RIPI/2010 (item 5 do voto do Relator); (b.2) quanto ao Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 (item 6 do voto do Relator); (b.3) quanto a dispensa multa de ofício com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 (item 11 do voto do Relator); e (b.4) quanto a não incidência dos juros de

mora sobre multa de ofício (item 12 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento nestes pontos. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto quanto ao item (b.2), lida em sessão. Este foi a continuação do julgamento iniciado em abril de 2018 no qual acordaram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 2/8), e seus anexos (fls. 9/27), lavrado contra a empresa COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES, para exigência do crédito tributário no montante de R\$ 53.881.182,29, sendo R\$ 24.765.043,26 de IPI, R\$ 18.573.782,463 de Multa de Ofício (75%) e R\$ 10.542.356,57 de Juros de Mora. Segundo a descrição dos fatos, a autuação decorreu da verificação de que a Recorrente deixou de apurar, lançar, escriturar e recolher valores de IPI como resultado da utilização de créditos indevidos (**NCM 2106.90.10 oriundo da Zona Franca de Manaus**), combinado com a **redução imprópria** do Imposto (IPI) nas vendas saídas de produtos próprios (**NCM 2202.10.00**).

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito (trechos considerados relevantes):

*"(...) Do documento intitulado "HISTÓRICO, DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO NORMATIVA DA AÇÃO FISCAL E DA AUTUAÇÃO" [fls. 09/27], parte integrante e indissociável do auto de infração, se extrai, em síntese que:*

*⇔ a análise indica irregular aproveitamento de parte dos créditos, atinentes aos produtos isentos código TIPI 2106.90.10 [extratos concentrados] adquiridos da Recofarma [situada na Zona Franca de Manaus], utilizados como insumos na linha de produção da CMR;*

**Neste sentido, as Notas Fiscais da Recofarma não destacam IPI, e anotam, como reza o Decreto 7.212/10 (Art. 415, II, infra), que os produtos nelas contemplados são ISENTOS. Inobstante, ditas Notas sofreram registros manuscritos no campo reservado ao valor do IPI.**

**Diz o infra Art. 95, III, Decreto 7.212/10, que esses produtos são ISENTOS, e, por sua venda, a Recofarma não sofre débito do IPI que seria devido à luz da TIPI.**

*⇔ o aproveitamento de tais créditos viola o princípio da não cumulatividade, haja vista que, inexistindo montante cobrado na*

*operação anterior não há o que ser compensado na etapa posterior, nos termos da CF, do CTN, do RIPI e da jurisprudência do STF;*

⇔ *“extrapolar ao creditamento de valores de IPI na empresa adquirente sobre produtos ISENTOS da ZFM (...) seria indulgência na contramão do incentivo à mesma ZFM. Estimularia empresas a se instalar fora da ZFM para adquirir produtos lá fabricados, e assim fruir de crédito FICTO de IPI. Encorajar-se-ia, a contrario sensu, a expansão industrial exatamente fora dos limites da ZFM, e, paradoxalmente, às expensas da própria ZFM. Panorama de verdadeiro “Contra-Incentivo” ou “Desincentivo” Fiscal, por assim dizer”. “Admitida a aplicação do que se demonstrou (...), resulta aviltada a CF, e abalada a finalidade que almejou o Constituinte para a área da ZFM no Art. 40 do ADCT”; ⇔ a CMR adota “dois pesos e duas medidas” quando apura seu créditos e débitos do IPI, apurando os primeiros sob a sistemática “ad valorem” (que amplia seus créditos) e os últimos sob a sistemática de “tributação por quantidade” (minorando seus débitos);*

⇔ *a apuração de débitos, pela CMR, a partir de Unidades de Medida, quantidades especificadas por cada produto, afronta a CF e o CTN, que a estabelecem com base no valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, matéria sobre a qual ainda não se pronunciou o STF, no RE 602917 RG/RS, em sede de Repercussão Geral:*

*(...).*

*(...) Na seqüência partindo-se do RAIPI da EFD da CMR e do Detalhamento Mensal da Apuração [a seguir reproduzidos] e, pautando-se pelas considerações retro mencionadas, cuidou o AFRFB atuante de identificar, por meio de planilhas, os créditos indevidos [originários das notas fiscais de saída dos Concentrados (NCM 2106.90.10) da Recofarma; Apurar os Créditos considerados Legítimos (denominados Créditos Efetivamente Atribuíveis); Apurar os Débitos pela Sistemática Ad Valorem (27% sobre o valor da operação); Apurar os Débitos Efetivamente Atribuíveis e, por fim, Reconstituir a Escrita Fiscal considerando-se os Créditos e os Débitos apurados conforme entendimento da Autoridade Fiscal.*

*Tudo isso conforme as planilhas a seguir reproduzidas:*

*(...)*

*Assim, foi lavrado o presente auto de infração para exigência dos valores atinentes à coluna SALDO DEVIDO A RECOLHER, tendo sido indeferidos os PERDCOMPs atinentes ao período fiscalizado.*

*A ciência do auto de infração se deu por via postal, em 15/04/2015 [AR fls. 1883/1884].*

*Contra a exigência apresentou a autuada, em 13/05/2015, a IMPUGNAÇÃO de fls. 4211/4259, por intermédio da qual:*

☐ *relata que a autuação se deu no intuito de:*

(...).

☐ *acrescenta que no Termo de Verificação Fiscal a Autoridade Fiscal concluiu que:*

(...)

☐ *alega quanto aos fatos antes relatados, no que diz respeito ao crédito glosado, que:*

● *a Autoridade Fiscal “reconhece que os concentrados fabricados pela RECOFARMA estavam amparados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10”, mas, a seu ver, “a IMPUGNANTE não poderia aproveitar o crédito de IPI relativo à aquisição dos concentrados isentos porque o princípio da não cumulatividade condicionaria o direito de crédito ao pagamento do imposto na etapa anterior”;*

● *havendo o reconhecimento de que os concentrados adquiridos fazem jus à isenção de que trata o art. 95, III, do RIPI/10, deveria ter sido reconhecido o direito ao respectivo crédito do IPI, uma vez que, nessa hipótese a legislação assegura expressamente tal direito ao adquirente, na forma do art. 237, do RIPI/10;*

● *o direito ao crédito, no caso presente, decorre de expressa disposição legal, estando o mesmo elencado no rol dos créditos incentivados e não dos créditos básicos [estes, sim, decorrentes do princípio da não-cumulatividade];*

● *“em suma, a IMPUGNANTE faz jus ao crédito de IPI, visto que, como expressamente reconhecido pela AUTORIDADE, os concentrados adquiridos pela IMPUGNANTE estão amparados pela isenção de que trata o art. 95, III, do RIPI/10”.*

● *os concentrados adquiridos são beneficiados pelas isenções do art. 81, II do RIPI/2010 [cuja matriz legal é art. 9º do DL nº 288/67] e do art. 95, III, do RIPI/2010 [matriz legal: art. 6º do DL nº 1.435/75], por serem elaborados na Zona Franca de Manaus e, também, na segunda hipótese, com matéria-prima agrícola por estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental;*

● *ainda que superados os argumentos retro, o direito de crédito persistiria em face da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo [MSC] nº 91.0047783-4, concedido de forma ampla e irrestrita, impetrado em defesa do direito constitucional comum aos associados da AFBCC [Associação Brasileira dos Fabricantes de Coca Cola no Brasil, da qual a autuada é integrante] ao crédito decorrente das aquisições do concentrado código TIPI 2106.90, com isenção, junto a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizado como matéria-prima na industrialização de refrigerantes, cuja saída se dá com tributação;*

- *recentes decisões monocráticas transitadas em julgado proferidas no âmbito do STJ [RESP 1.117.887-SP e 1.295.383-BA] garantiram a aplicação da coisa julgada formada no MSC 91.0047783-4 a associados da AFBCC localizados em qualquer ponto do território nacional, invocando como razão de decidir o acórdão proferido no Resp 1.243.887-PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ “decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, ajuizadas após 11.02.1999”;*
- *assim, da mesma forma que o STJ aplicou automaticamente o entendimento vinculatório do REsp 1.243.887-PR a outras associadas da AFBCC situadas em Ribeirão Preto e São Paulo, também deve aplicá-lo a autoridade administrativa ao presente caso, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF;*
- *acrescenta que, caso superados os argumentos anteriores, e, considerando que o concentrado adquirido da Recofarma também é isento com base no art. 69, II, do RIPI/02 e no art. 81, II, do RIPI/2010 [base legal no art. 9º do DL 288/67], conforme indicado nas notas fiscais [DOC 13], continuaria tendo direito aos créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e utilizados na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI, uma vez que “se mantém firme o entendimento do STF, manifestado no RE nº 212.484-RS, de que o adquirente tem direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos de industrial situado na Zona Franca de Manaus”;*
- *menciona que a questão específica do creditamento decorrente da aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus está sendo tratada nos RE 566.819-RS, 590.809-RS e 592.891-SP, e até o seu julgamento permanece hígido o entendimento do RE 212.484-RS;*
- *pondera que, da mesma forma continua válida a decisão do CARF proferida no Acórdão CSRF nº 02-02.357, de 24.07.2006, que seguiu o entendimento firmado no RE 212.484-RS;*
- *manifesta, ainda, seu entendimento no sentido de que “com a edição do art. 11 da Lei nº 9.779/99, passou a existir o direito ao crédito do imposto, na medida em que a interpretação do referido dispositivo é no sentido de que a aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização dá direito ao crédito do respectivo imposto sem condicionar tal direito ao pagamento do IPI na operação anterior”;*
- *alega que as notas fiscais emitidas pela Recofarma indicam se tratarem os concentrados, de produtos amparados pela isenção prevista no art. 82, III, do RIPI/2002 e no art. 95, III, do RIPI/10, isenção esta que outorga ao adquirente o direito de crédito, na forma dos arts. 175 e 237 dos RIPI 2002 e 2010, respectivamente; e, argumenta, que se tratando de documentos idôneos e dotados de validade legal e fiscal (uma vez que*

*atendem a todos os requisitos formais exigidos) garantem ao adquirente de boa-fé o direito de manutenção do crédito;*

- *cita o enunciado da Súmula nº 509, do STJ, no sentido de que “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda” e ressalta que, consoante tal “jurisprudência o creditamento com base nos fundamentos de notas fiscais idôneas é ato lícito, pois não configura qualquer infração capaz de impedi-lo”;*

☐ *quanto ao modelo de tributação utilizado para apuração dos débitos na saída do produto industrializado [refrigerantes]:*

- *destaca que “a AUTORIDADE concluiu que a IMPUGNANTE não poderia ter calculado o IPI devido na saída dos seus produtos com base em alíquota **ad rem** (por quantidade), porque, na entrada dos insumos adquiridos da RECOFARMA, teria apurado crédito de IPI com base em alíquota ad valorem e, pois, teria utilizado “dois pesos e duas medidas”;*

- *pondera, a propósito, que “não há qualquer correlação ou obrigação de uniformidade entre os regimes utilizados por pessoas jurídicas diversas: a RECOFARMA e a IMPUGNANTE”;*

- *menciona que a Lei nº 11.727/2008 introduziu os arts 58-A e seguintes na Lei nº 10.833/2009 [que instituiu o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI], regulamentados pelo Decreto nº 6.707/2008, que estabelecem para o optante pelo regime especial [fato incontroverso nos autos relativamente à IMPUGNANTE] a sistemática de tributação ad rem (IPI apurado em função do valor-base, expresso em reais ou reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência); veda o creditamento apenas nas hipóteses de pagamento do IPI em razão de responsabilidade tributária, portanto, a contrario sensu, em todas as demais hipóteses, inclusive a discutida nos autos, é permitido o creditamento; não há dispositivo que limite esse crédito aos casos em que a entrada do insumo também ocorre pela sistemática ad rem, devendo, portanto, ser preservado o direito de crédito do IPI independentemente do regime de tributação escolhido (geral: ad valorem ou especial: ad rem);*

- *citando o art. 28 do Decreto nº 6.707/2008 pondera que a opção pelo regime especial alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica e abrange todos os produtos por ela fabricados, independentemente da forma de tributação utilizada pela empresa fornecedora dos insumos adquiridos utilizados no processo produtivo, sendo, portanto, ilegal a forma de cálculo implementada no auto de infração ao considerar a apuração do IPI mediante aplicação de alíquota ad valorem;*

- menciona que o concentrado adquirido da Recofarma classifica-se na posição 2106.90.10 – Ex 01, da TIPI, não estando, portanto, sujeita ao regime especial;

- conclui que está correta a forma de tributação utilizada seja na apuração dos créditos seja dos débitos, uma vez que “a IMPUGNANTE somente pode registrar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos da RECOFARMA com base na alíquota **ad valorem**, porque é o regime que a RECOFARMA está sujeita, bem como a IMPUGNANTE também está vinculada ao regime de alíquota **ad rem** na saída de seus produtos, uma vez que realizou tal opção, sendo, portanto, regimes totalmente independentes”;

- acrescenta, ainda em conclusão, que na hipótese de ser mantida a glosa dos créditos do IPI decorrentes das aquisições da Recofarma deve ser automaticamente cancelada a diferença de imposto apurada em razão da aplicação da alíquota ad valorem na saída de seus produtos, haja vista que, cairia por terra toda a argumentação do auto de que há dois sistemas incompatíveis, passando a existir somente um regime de saída, o ad rem (por quantidade);

☐ sobre o argumento da Autoridade Fiscal no sentido de que “a sistemática de tributação instituída pela Lei nº 7.789/89 seria inconstitucional, na medida em que teria alterado a base de cálculo do imposto por lei ordinária, o que violaria o art. 146 da CF/88” pondera que são “irrelevantes, porque toda lei é constitucional até que seja julgada inconstitucional, e, pois produz os seus regulares efeitos, estando a autoridade administrativa vinculada ao cumprimento da norma” e, acrescenta, que “a discussão sobre a constitucionalidade, ou não, da lei, como reconhecido pela própria AUTORIDADE, será decidida pelo STF na repercussão geral objeto do RE nº 602.917/RS e, não cabe, pois, tal discussão na esfera administrativa” e que “o CARF já editou a Súmula nº 02 que determina que ‘o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária’”

☐ alega a impossibilidade de exigência de multa sobre o débito do IPI apurado em razão da glosa dos créditos, nos termos do art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64, sob o argumento de que a jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação [Acórdão CSRF nº 02-02357, de 24/07/2006 e, Acórdão CARF nº 2202-00142, de 03/06/2009] “reconhecia 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”;

☐ menciona, também, a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária sobre o débito do IPI apurado em razão do regime tributário da Impugnante [ad rem] adotado por previsão expressa em lei [art. 58-A da Lei nº 10.833/2003], em face do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que “estabelece que a observância de atos normativos e práticas reiteradamente observadas pelas autoridades

*administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária”;*

■ *da mesma forma pugna pela improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida, citando, para embasar seu entendimento, o art. 16, parágrafo único, do DL 2323/87 (embora disponha que os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora, é aplicável à multa de ofício, haja vista que ambas têm natureza punitiva nos termos do entendimento pacífico do STJ); o art. 61, da Lei nº 9.430/96 (que também não prevê a possibilidade de cobrança de juros na forma pretendida); e, ainda, acórdãos do CARF no sentido da sua tese;*

■ *sobre a apuração relativa ao mês de outubro, alega:*

□ *que por mero equívoco, ao transmitir eletronicamente o RAIPI constou zero nos campos de crédito e débito, mas que, nos livros fiscais registrou corretamente os referidos valores, que correspondem efetivamente às operações de entradas e saídas [DOC 18], neles constando créditos no total de R\$ 2.072.792,79 (dos quais R\$ 1.758.394,55 referem-se a aquisições de concentrados da RECOFARMA, conforme notas fiscais respectivas, DOC 19);*

□ *quanto ao débito, além da irregularidade na utilização da alíquota ad valorem, também equivocou-se a Fiscalização na indicação da base de cálculo de R\$ 29.916.769,14, uma vez que tal valor refere-se ao total registrado na ECD [DOC 20], que contempla débitos de todas as filiais; o valor correto da base de cálculo a ser considerado deveria ter sido R\$ 6.022.846,78, conforme se verifica dos livros fiscais para os CFOP 5.401 e 6.401; o valor correto do saldo devedor apurado é R\$ 313.076,65, com base na tributação ad rem (CFOP 5401/6401);*

□ *conclui que “devem ser considerados os valores dos créditos e débitos apurados nos livros fiscais da IMPUGNANTE, em anexo, devendo ser desconsiderado o equívoco incorrido pela IMPUGNANTE ao transmitir o seu RAIPI, bem como o valor indicado pela AUTORIDADE como débito do período”;*

■ *requer, ao final, seja cancelado o auto de infração e extinto o crédito tributário correspondente.*

*Nestes termos, vieram os autos a esta DRJ para julgamento.*

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, foram **parcialmente acolhidos** pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

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

*Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010*

**INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.**

*IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal os créditos do IPI concernentes a insumos onerados pela imposto na operação de aquisição. 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.*

*CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ART. 6º DO DL 1.435/75 [Art. 82-II c/c Art. 175, DO RIPI/2002]. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.*

*São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, sem a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.*

*MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. TRÂNSITO EM JULGADO. FILIADOS DA ASSOCIAÇÃO AUTORA PERTENCENTES A OUTRA JURISDIÇÃO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA PARA ALÉM DOS LIMITES TERRITORIAIS DO JUÍZO PROLATOR. IMPOSSIBILIDADE.*

*Em face da limitação territorial restrita à jurisdição do órgão prolator da coisa julgada em sede de demanda coletiva, imposta pelo art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, incluído pela MP 2.180-35/01, a decisão judicial tem efeitos apenas em relação aos associados domiciliados naquela jurisdição. O fato de o Mandado de Segurança Coletivo ter sido impetrado antes da referida mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da decisão, porque a inovação legal é meramente declaratória, haja vista que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição.*

*DÉBITOS INCIDENTES NA SAÍDA DE BEBIDAS FRIAS. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. FORMA DE APURAÇÃO.*

*O IPI devido na saída de bebidas “frias” se dá, para os optantes pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI, mediante cálculo por alíquotas específicas expressas em reais ou*

*reais por litro, conforme discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010*

*EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADES E JUROS DE MORA. 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 penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte. Ainda mais se o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que foi seguido pelo contribuinte já não prevalece, sobretudo quando está em discussão no âmbito do Poder Judiciário e o próprio CARF já não mais o adota.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Regularmente notificado do julgado em 15/06/2016 (AR - Correios à fl. 4.528), a Recorrente apresentou seu recurso voluntário em 13/07/2016 (fl. 4.530), reiterando os argumentos expendidos na Impugnação, resumidamente, com as seguinte razões:

3. DA EXPRESSA PREVISÃO LEGAL PARA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO GLOSADO E DA IMPOSSIBILIDADE DE SE ALTERAR O CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO
4. DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, III, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 6º DO DL Nº 1.435/75)
5. DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL Nº 288/67) - DA EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA COLETIVA
6. DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL Nº 288/67)
7. DA APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI Nº 9.779, DE 19.01.1999
8. DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA RECOFARMA E DA BOA FÉ DA RECORRENTE
9. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA NOS TERMOS DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

## 10. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

### 11. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO

Pelo todo exposto, solicita que seja dado provimento ao presente recurso voluntário para reformar a decisão recorrida e cancelar integralmente o auto de infração.

A DRJ em Juiz de Fora (MG), por ter exonerado crédito superior ao limite de alçada, em conformidade com o disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, combinado com estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, de ofício recorreu da referida decisão.

O presente processo foi pautado para julgamento do dia 25/07/2017, quando a Recorrente informou que protocolou em 18/07/2017, a PETIÇÃO de fls. 4.646/4.651 (arquivos não pagináveis), informando da existência de fato novo que poderia alterar o resultado do julgamento do presente processo. Diante destas circunstâncias, para evitar qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa no presente processo, o processo foi retirado de pauta para ser aberto prazo de 30 (trinta) dias para que a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) se manifestasse sobre os fatos novos.

A PGFN, protocolou a Petição de fls. 6.655/4.660, concluindo, em resumo, que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer fato novo que pudesse, legitimamente, influenciar o julgamento da demanda, a União Federal (Fazenda Nacional) requerendo que o processo seja reincluído em pauta para imediato julgamento.

Em **17/04/2018**, já com o processo em pauta para julgamento, a Recorrente apresentou uma Petição adicional ao Recurso (fls. 4.673/4.688), juntando documentos (arquivos não pagináveis), informando que, "*(...) Pela leitura do Relatório Fiscal, constata-se que foi negado o direito ao crédito de IPI quanto à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, sob o motivo de que a norma isentiva prevista no referido dispositivo não outorgaria crédito ao adquirente, em razão do princípio da não-cumulatividade do IPI*". Elabora a transcrição de trechos do respectivo Relatório Fiscal (docs. fls. 4.671/4.694).

Ressalta que em sua Impugnação informou que há coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, que assegurou à Recorrente o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus referente à isenção do art. 9º do DL nº 288/67. Que a decisão da DRJ/JFA, deixou de aplicar a coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4, sob o fundamento de que não seria aplicável ao presente caso, porque teria sido impetrado apenas contra o Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro e somente produziria efeitos no âmbito do órgão prolator da decisão, nos termos do que foi decidido na Reclamação (Rcl) nº 7.778. No entanto, alega que há fato superveniente e recente que tornou incontroversa a aplicação da referida coisa julgada coletiva à Recorrente e, pois, esta deve ser observada pelo Colegiado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator.

### 1) Admissibilidade dos Recursos

O **recurso voluntário** é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O **recurso de ofício** trata de matéria da competência deste Colegiado e foi interposto na forma da legislação de regência, logo, também deve ser conhecido.

## **2) Da apreciação do Recurso de Ofício**

O **Recurso de Ofício** foi interposto em razão do contido no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, com a alteração da Lei nº 9.532/1997, em razão de o crédito exonerado ser superior ao limite de alçada fixado no art. 1º da Portaria do MF nº 3/2008, alterada pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Conforme extrato elaborado pela DRJ em sua conclusão à fl. 4.523, o valor do crédito tributário lançado neste processo foi de R\$ 24.765.043,26; o valor mantido é de R\$ 8.318.730,89 e o valor exonerado foi de R\$ 16.446.312,37.

A matéria objeto do recurso de ofício diz respeito à exoneração da parcela do crédito tributário lançado atinente a **Apuração dos Débitos do IPI**, que segundo constatou a Fiscalização, a Recorrente adotou a tributação por quantidade para apurar o IPI na saída de seus produtos, situação que entendeu irregular, "(...) *haja vista que, ao apurar seus créditos o fez com base em alíquota ad valorem, valendo-se pois de "dois pesos e duas medidas"*.

O Fisco entendeu que, da mesma forma que na apuração dos créditos, caberia a apuração dos débitos utilizando-se a sistemática *ad valorem*, mediante aplicação da alíquota de 27% sobre o valor das operações de saída. Veja-se trecho do Relatório Fiscal:

"(...) *Dos dados neles expostos aquilata-se o grau importante de amplificação dos valores obtidos com a tributação 'Ad Valorem'. Objetivamente o faz a CMR na apuração do IPI na Entrada e na Saída é:*

*(i) Na Entrada usa tributação 'Ad Valorem', que gera mais créditos que na outra hipótese, mas,*

*(ii) Na Saída aplica a forma Por Quantidade, que gera menos débitos que na hipótese alternativa".*

"(...) *Como visto (Fundamentação Normativa), as aquisições da CMR à Recofarma não lhe podem servir ao aproveitamento de Créditos. No Quadro infra tabulam-se as Notas Fiscais de Saída (em anexo) que a Recofarma emitiu ao fornecer Concentrados (NCM 2106.90.10) à CMR.*

"(...) *O RAUPI deve, então, ser ajustado, como demonstra o Quadro abaixo, substituindo Débitos pelas Saídas, oriundos de Alíquotas Por Quantidade, por Débitos de Alíquota 'Ad Valorem'".*

Por outro lado a Recorrente argumenta que não há qualquer correlação ou obrigação de uniformidade entre os regimes utilizados por pessoas jurídicas diversas: a RECOFARMA e a Recorrente, uma vez que a Lei nº 11.727/2008, introduziu os arts. 58-A e seguintes na Lei nº 10.833/2003, que instituiu o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), regulamentado pelo Decreto nº 6.707/2008, que estabelece para o optante pelo

regime especial (fato incontroverso nos autos relativamente à Recorrente) a sistemática de tributação ad rem (IPI apurado em função do valor-base, expresso em reais ou reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência); veda o creditamento apenas nas hipóteses de pagamento do IPI em razão de responsabilidade tributária, portanto, a *contrario sensu*, em todas as demais hipóteses, inclusive a discutida nos autos, é permitido o creditamento; não há dispositivo que limite esse crédito aos casos em que a entrada do insumo também ocorre pela sistemática *ad rem*, devendo, portanto, ser preservado o direito de crédito do IPI independentemente do regime de tributação escolhido (geral: *ad valorem* ou especial: *ad rem*);

Reitera que, segundo o art. 28 do Decreto nº 6.707/2008 a opção pelo regime especial alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica e abrange todos os produtos por ela fabricados .

Dentro deste contexto, entendo correta o entendimento exposto na decisão de piso, que deve ser restabelecido o regime de apuração adotado pela Recorrente. Para tanto, subscrevo as considerações tecidas na referida decisão recorrida, adotando-as como razão de decidir, forte no § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

*"(...) Com as alterações da Lei nº 10.833/2003 promovidas pelas Leis nº 11.727/2008 e 11.827/2008 [conversão da MP 436/2008] e, as bebidas "frias" [códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02 exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e, 22.03, da TIPI] passaram a ser tributadas de duas formas, conforme a escolha do sujeito passivo:*

*a) se houver opção pelo regime especial de tributação, o IPI será calculado por alíquotas específicas expressas em reais ou reais por litro, conforme discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência;*

*b) se não houver tal opção, o IPI será calculado a partir das alíquotas "ad valorem" previstas na TIPI.*

*O regime de apuração do IPI das bebidas não prejudica o direito ao crédito do imposto, observadas as normas gerais do RIPI.*

*Ante o exposto e considerando-se ser fato incontroverso que a CMR é optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias– o REFRI desde 01/01/2009 [conforme consta da linha 290 da tela de consulta anexada à fls. 1872 dos autos, não encontra respaldo legal a sistemática de apuração do IPI adotada pelo AFRFB autuante, pautada na aplicação da alíquota "ad valorem" de 27% sobre o valor da operação na saída".*

Posto isto, deve-se, portanto, ser restabelecido o regime de apuração adotado pela Recorrente, uma vez que pautado em normas vigentes à época da ocorrência dos fatos e até a presente data, resultando no restabelecimento dos valores dos débitos apurados pelo sujeito passivo nas saídas do estabelecimento industrial.

Portanto, voto para negar provimento ao Recurso de Ofício.

### **3) Da apreciação do Recurso Voluntário (Auto de Infração) e Petição adicional**

Decorre a autuação que a Recorrente deixou de apurar, lançar, escriturar e recolher valores de IPI em resultado da utilização de créditos indevidos (produto NCM 2106.90.10 - oriundo da Zona Franca de Manaus), combinada com a redução imprópria do

Imposto (IPI) nas vendas saídas de produtos próprios (NCM 2202.10.00). Os valores foram apurados face Diligência Fiscal elaborado para verificação de Pedido de Ressarcimento de IPI (Processo nº 10.320-721.450/2014-84) que reúne os seguintes PER/DCOMP's: 10212.14974.251111.1.1.01-9026, 11514.70233.220211.1.1.01-3182 e 40714.46851.310811.1.1.01-6168, adstritos aos três trimestres finais de 2010.

Com isto, a fiscalização glosou os créditos de IPI, que foram aproveitados pela RECORRENTE no período de **abril de 2010 a dezembro de 2010**, relativos à aquisição do produto denominado de "concentrado", oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), insumo este que é utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI, e exigir o imposto que deixara de ser recolhido em razão desse aproveitamento.

Exigiu também diferenças de imposto referentes ao mês de outubro de 2010, em razão de equívocos apurados na transmissão dos documentos fiscais.

#### **4) Do alegado alteração do critério jurídico pela decisão recorrida**

Em seu Recurso Voluntário (à fls. 4.533, tópico 2 - Dos fatos), a Recorrente informa que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luis (MA) lavrou o presente AUTO para:

*"(...) (i) glosar os créditos de IPI, aproveitados pela RECORRENTE no período de abril de 2010 a dezembro de 2010, relativos à aquisição de concentrados isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com base em matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI, e exigir o imposto que supostamente deixara de ser recolhido em razão desse aproveitamento;*

*(ii) exigir diferenças de débitos de IPI em razão de a RECORRENTE ter utilizado, na saída dos refrigerantes, alíquota ad rem e não a alíquota ad valorem; e*

*(iii) exigir diferenças de imposto referentes ao mês de outubro de 2010, em razão de supostos equívocos na transmissão dos documentos fiscais".*

E prossegue em seu recurso afirmando que a decisão reconhece que os "concentrados" mencionados, são beneficiados por duas isenções, constantes das respectivas notas fiscais (fl. 4.535):

*(i) do art. 69, II, do Decreto nº 4.544, de 26.12.2002 (RIPI/02) e art. 81, II, do RIPI/10, que têm base legal no art. 9º do DL nº 288, de 28.02.1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus; e*

*(ii) do art. 82, III, do RIPI/02 e do art. 95, III, do RIPI/10, que têm base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75, pois, além de serem produzidos na Zona Franca de Manaus, são também elaborados com base em matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI.*

Com base nisso, argumenta que a decisão de piso, inovou na fundamentação jurídica do Auto de Infração, porque entendeu que não teriam sido cumpridos os requisitos do

art. 95, III, do RIPI/2010, isenção essa não questionada nos autos. Dessa forma, o lançamento deve ser cancelado, porque a DECISÃO inovou a sua fundamentação jurídica, afastando a isenção não questionada, autônoma e suficiente, por si só, para o reconhecimento do direito ao crédito de IPI aproveitado pela Recorrente, qual seja, o art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Explico: Primeiramente, porque não está correto o argumento da Recorrente no sentido de que o Fisco teria reconhecido que os concentrados fabricados pela RECOFARMA estavam amparados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10 e, sendo assim, deveria ter reconhecido o direito ao respectivo crédito do IPI, haja vista que nessa hipótese a legislação (regulamentada no art. 237 do RIPI/2010), assegura expressamente tal direito ao adquirente do produto isento, por se tratar de crédito incentivado.

No respectivo Auto de Infração, verifica-se no "enquadramento legal" (fl. 4), dentre outros, o enquadramento no Decreto 7.210/2010, infração ao **art. 95, III**; art. 190, II; art. 225 e art. 415, II).

No mesmo sentido, pode ser constatado no Relatório Fiscal denominado de HISTÓRICO, DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO NORMATIVA DA AÇÃO FISCAL E DA AUTUAÇÃO, às fl. 9/26: Veja-se: (Grifei)

*"(...) A análise indica irregular aproveitamento de parte dos **Créditos** que invoca a CMR: aqueles levantados sobre o valor de produtos **ISENTOS** adquiridos da Recofarma (empresa da Zona Franca de Manaus/ZFM), insumos da linha de produção da CMR.*

*Diz o infra **Art. 95, III, Decreto 7.212/10**, que esses produtos são **ISENTOS**, e, por sua venda, a **Recofarma** não sofre débito do IPI que seria devido à luz da TIPI" :*

*"Art. 95. São isentos do imposto:*

*(...)*

*III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI."*

*Neste sentido, as Notas Fiscais da **Recofarma** não destacam IPI, e anotam, como reza o Decreto 7.212/10 (Art. 415, II, infra), que os produtos nelas contemplados são **ISENTOS**. **Inobstante, ditas Notas sofreram registros manuscritos no campo reservado ao valor do IPI. (...)**"*

Consta do seu Recurso Voluntário, tópico 3.1 (fl. 4.335), onde a Recorrente afirma que os concentrados adquiridos são beneficiados pelas isenções do art. 81, II do RIPI/2010 (cuja matriz legal é art. 9º do DL nº 288/67) e do art. 95, III, do RIPI/2010 (matriz legal: art. 6º do DL nº 1.435/75), por serem elaborados na Zona Franca de Manaus e, também, na segunda hipótese, com matéria-prima agrícola por estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental.

Já a decisão recorrida, desta forma tratou a questão das notas fiscais de saída do concentrado emitidas pela fornecedora **Recofarma**:

"(...) Note-se que a própria Impugnante no item 4.2 da peça de defesa atesta que os concentrados por ela adquiridos “são beneficiados por duas isenções”: (...)

Da mesma forma, as **notas fiscais de saída** do concentrado emitidas pela fornecedora Recofarma (fls. 4136/4181 de 04 a 08/2010 e 1698/1773 de 09 a 12/2010), indicam ambas hipóteses de isenção, quais sejam, art. 69,II e 82,III, do RIPI/2002 e, 81,II e 95,III, do RIPI/2010.

Desse modo, ao apontar como fundamento para o indeferimento do crédito relativo a tais aquisições **o princípio da não-cumulatividade**, nota-se que a Autoridade Fiscal elegeu a hipótese de isenção de que tratam os artigos 69,II e 81,II, dos RIPI's 2002 e 2010, respectivamente, cuja matriz legal é o art. 9º do DL 288/67. Note-se que, nesta hipótese de saída com isenção não há previsão legal de geração de crédito do IPI, como se devido fosse, para o industrial adquirente do produto que o utilize como insumo no processo produtivo.

No entanto, como em sua defesa a autuada alega tratar-se da hipótese de isenção de que cuidam os artigos 82, III e 95, III, dos RIPI's 2002 e 2010, respectivamente, cuja matriz legal é o art. 6º do DL nº 1.435/75, a presente análise, no que diz respeito ao crédito, se dará sob os dois enfoques. (Grifei)

Portanto, não há que se falar que houve inovação na fundamentação jurídica do Auto de Infração por parte da decisão *a quo*, porque a DRJ entendeu que não teriam sido cumpridos os requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010, isenção essa questionada tanto pelo Fisco no Auto de Infração, como também pela Recorrente quando de sua Impugnação, conforme pode ser verificado no item 4.2, à fl. 4.216.

E, foi por esse motivo que a DRJ analisou o recurso sob os dois enfoques (dos artigos 82, III e 95, III, dos RIPI's 2002 e 2010).

Portanto, afasto a alegação de que houve alteração do critério jurídico adotada pela decisão recorrida.

##### **5) Do alegado benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/2010**

Com relação à isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, não há previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação ao produto adquirido com tal isenção, como bem esclareceu a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Voto Condutor do Acórdão nº 3402002.933, de 24/02/2016 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), que, nestes termos definiu:

"(...)

*A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: (i) o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; (ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).*

(...)”.

Pois bem. Quanto ao direito ao crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto lei nº 1.435, de 1975. Entendo que a Recorrente não tem direito ao crédito isento por força da disposição expressa do dispositivo acima.

Por outro giro, aduz a Recorrente que teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição dos "concentrados" isentos fabricados pela RECOFARMA, pelas seguintes razões:

*a) a SUFRAMA tem competência exclusiva para aprovar o projeto industrial de fabricação do concentrado para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 e assim fez ao editar a Resolução do CAS nº 298/2007 e, pois, o Fisco não tem competência para invalidar tal benefício;*

*b) a Resolução do CAS nº 298/2007, acima mencionada, é ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, que somente pode ser revogado após o devido processo legal;*

*c) a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75 é lógica e coaduna-se com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, que compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional"; e*

*d) o CARF não tem competência para declarar a ilegalidade de ato infralegal da SUFRAMA".*

Alega em seu recurso que ela tem o direito ao crédito relativo à aquisição de **insumos isentos ("concentrado"**, para bebidas não alcoólicas - da empresa **RECOFARMA**), que seriam elaborados com base em matérias-primas agrícolas de produtor situado na Amazônia Ocidental, e estariam isentos do IPI, conforme fundamentação no art. 95, III, Decreto nº 7.212/10 (RIPI/2010), sob o entendimento de que, "(...) é inquestionável que os concentrados produzidos pela RECOFARMA e adquiridos pela RECORRENTE foram expressa e especificamente contemplados com o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 e, pois, geram direito ao crédito de IPI, visto que não é razoável, em um Estado Democrático de Direito de um lado, (i) admitir que o contribuinte beneficiário de isenção onerosa (que exige e exigiu contrapartida), outorgada por órgão competente por lei, no caso a SUFRAMA, realize, traga investimentos para o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental e cumpra o respectivo PPB; (ii) de outro lado, aceitar que aquele mesmo contribuinte seja, posteriormente, surpreendido com entendimento ulterior de outro órgão público, integrante da mesma Administração Pública Federal, no caso a RFB, no sentido da não concessão de tal benefício oneroso, de forma retroativa, sem o devido processo legal, contrariando ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade; e (iii) por fim, que esse desentendimento entre Órgãos Públicos atinja **terceiros de boa-fé** naquela relação jurídica, os quais acabam por arcar com um custo exorbitante decorrente da glosa do crédito de IPI, o que caracteriza nítido desrespeito aos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima aos atos administrativos.

Pois bem. Com efeito, o art. 6º, §§ 1º e 2º, do Decreto Lei nº 1.435, de 1975 e art. 237 do RIPI/2010, determinam que os **produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, cujos **projetos** tenham sido aprovados pela SUFRAMA, são isentos de IPI para o respectivo fabricante e geram crédito de IPI para o adquirente. Veja-se:

*"Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção*

*regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

§ 1º. Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

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

*Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).*

Da leitura dos dispositivos normativos acima, são vislumbradas duas condições cumulativas para a isenção do produto industrializado na Zona Franca de Manaus, adquirido e utilizado como insumo em produtos onerados pelo imposto (IPI) em processo industrial em qualquer ponto do território nacional: **(i)** a utilização de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental (área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto lei nº 291, de 1967 ) e, **(ii)** a aprovação pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS), de projetos da empresa produtora do insumo passível de isenção nas vendas para o território nacional.

Verifica-se, também, que o benefício isencional sob análise, é devido a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental (§ 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967). Não se trata de isenção subjetiva e sim de **um benefício regional** visando o desenvolvimento urbano da região Norte do território nacional, concessão fiscal esta em consonância com o parágrafo único do artigo 176 do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:

*Art. 176. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em condições a ela peculiares.*

Assim, ao se examinar o *caput* do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, não deixa qualquer dúvida que estamos frente a uma **isenção objetiva**, uma isenção em virtude da coisa, em razão do produto, quando estatui, expressamente, que estão isentos "os **produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária".

Neste contexto, vejamos o que preceitua o Regulamento do IPI - RIPI/2010, em seu art. 95, III.

*“Art. 95. São isentos do imposto:*

*I - (...)*

*III- os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos*

*industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).*

No caso, a controvérsia gira em torno da interpretação da Lei, mais especificamente, quanto à abrangência do vocábulo "**regional**", contido no art. 6º, do Decreto Lei nº 1.435/75. Repisa-se que é certo que o objetivo do Decreto Lei nº 1.435/75, foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região, ou seja: "*medidas de estímulo ao desenvolvimento da agropecuária e da agroindústria, voltadas para o abastecimento local e para a utilização de matérias-primas regionais*".

Ressalta-se que a defesa entende que esse vocábulo "regional" tem o significado e interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.

Neste sentido, a Recorrente acosta aos autos a Resolução SUFRAMA nº 298, de 11.12.2007 e o Parecer Técnico de projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI (atos administrativos citados pela Recorrente em seu recurso), que reconheceu ao fornecedor (processo produtivo da RECOFARMA), do concentrado para bebidas não alcoólicas, o direito à isenção do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, **condicionado a uma série de requisitos**, entre os quais, "*a utilização de matéria prima **regional** na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado.*"

Com a edição da Resolução CAS nº 298, de 2007, baixada com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, houve aprovação de projeto nos termos do art. 95, III, do RIPI/2010, para o creditamento do imposto como se devido fosse.

No entender da Recorrente o referido Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA, era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo na produção do concentrado produzidos a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

Como informado pela Recorrente, é cediço que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a **competência exclusiva** para **aprovar os projetos de empresas (PPB)**, que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para **estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos**, consoante o art. 176 do CTN.

**Decreto nº 7.139/2010, Anexo I:**

*"Art. 4º- Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:*

*I - aprovar:*

*(...)*

*c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 1º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; e (...)"*

**Resolução do CAS nº 202/2006:**

*"Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes: (...)"*

No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes a empresa RECOFARMA, que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exceto sementes de guaraná na composição do concentrado de guaraná, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão.

Portanto, não resta dúvidas quanto as competências da SUFRAMA. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Fazendária**, a fiscalização do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 505 e 507 do RIPI/2010. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento fazendários, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "**regional**" contido no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 298/2007, não se pronunciou a respeito disso.

A Recorrente alega ainda que *"(...) o que há, na verdade, é divergência de interpretação entre a SUFRAMA e a decisão quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75, o que caracteriza um conflito de interpretação entre dois entes públicos: a SUFRAMA e a DECISÃO. De fato, (i) para a SUFRAMA, pode-se utilizar indiretamente matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, já, (ii) para a DECISÃO, a fruição do referido benefício está condicionada à utilização direta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados"*.

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

Quanto aos Atos expedidos pela SUFRAMA e suas posições referidas no recurso, para melhor esclarecimentos sobre essa matéria, me filio as considerações feitas no voto do Acórdão nº 3402-002.993, de 26/04/2016, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que faço algumas adaptações ao caso presente.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007, 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, conforme preceitua o 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 alcoólicas, 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.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas.

O Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos formais 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. Note-se que a análise da ZFM no mencionado Parecer Técnico atenta-se à importância econômica quanto aos investimentos proposto pela empresa seu processo produtivo básico, os benefícios sociais aos trabalhadores, assim como análise dos propostos reinvestimentos de lucros na região. Ou seja, sua análise, decorrente de lei, é quanto ao aspecto do potencial de geração de renda e emprego da Zona Franca, dotando-a “*de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos*” (art. 1º do DL 288/1967).

Assim, a Resolução da SUFRAMA nada mais significa do que um ato administrativo complexo, lastreado em Parecer Técnico, que aprova um projeto industrial. Desta forma, desde já afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. 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, conforme definido no 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. Assim, afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária.

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.

E, no que se refere a competência da fiscalização do IPI, veja o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual (Decreto nº 7.212. de 2010) - grifou-se:

*Art. 505. A **fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).*

*Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.*

*Art. 506. A fiscalização **será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).*

Retornando a questão do direito ao crédito, verifica-se que no Decreto Lei nº 1.435/75 o vocábulo "regional" só foi empregado uma única vez no art. 6º. Esse mesmo artigo 6º, remete o leitor à área definida no § 4º do art.1º do Decreto Lei nº 291/67.

*Art. 1º (...).*

*§ 4º Para os fins deste Decreto-lei a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima.*

E mais, tendo em vista que se trata de isenção, deve incidir o comando do art. 111, II, do CTN, que determina que as normas sobre isenção devem ser interpretadas de forma literal (grifo nosso).

*Art. 111. Interpreta-se **literalmente a legislação tributária** que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse. Portanto, os produtos adquiridos da RECORFARMA, não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75.

#### **6) Da coisa Julgada - Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4.**

A recorrente alega que se superadas os argumentos anteriores, sustenta que tem direito aos créditos de IPI em questão, isto **porque a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4**, assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) o direito de se creditar do IPI relativo à aquisição de insumo **isento** (por norma de isenção subjetiva regional - para o produto "concentrados"), adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (ZFM), utilizado na industrialização dos seus refrigerantes sujeitos ao IPI, uma vez que os seguintes fatos são incontroversos:

(i) que a RECORRENTE é integrante da Associação - AFBCC;

(ii) que em 14/08/1991, com fundamento no art. 5º, LXX, da Constituição Federal de 1988, a AFBCC impetrou o MSC nº 91.0047783-4, objetivando que os seus associados não fossem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta (concentrado), de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, e utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes), cuja saída é sujeita ao IPI;

(iii) que o entendimento da DECISÃO recorrida também conflita com o do Superior Tribunal de Justiça (STJ), visto que o referido Tribunal já examinou e aplicou a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4, em decisões definitivas e posteriores à Reclamação nº 7.778-SP, à fabricantes de Coca-Cola localizados em Ribeirão Preto e na Bahia, ou seja, fora da competência do órgão prolator da sentença;

(iv) que o referido MSC foi impetrado contra todos os Delegados que tinham jurisdição sobre os associados da AFBCC, e

(v) que o entendimento plenário e pacífico do STF é no sentido de que a autoridade tem a função apenas de prestar informações e que a parte no MSC é a União

Federal, e, pois, a respectiva coisa julgada obriga a União Federal, produzindo efeitos em todo o território nacional, independentemente, da autoridade indicada como coatora, conforme decisões do STJ citadas no recurso.

Em sua Petição complementar de 17/04/2018 (fls. 4.673/4.688), alega que há fato superveniente e recente que tornou incontroversa a aplicação da referida coisa julgada coletiva à Recorrente e que, pois, esta deve ser observada pelo Colegiado.

Como se vê, a Recorrente pondera que recentes decisões monocráticas transitadas em julgado proferidas no âmbito do STJ (REsp nº 1.117.887-SP e 1.295.383-BA) relativos a outras associadas da AFBCC localizadas em Ribeirão Preto e Salvador, garantiram a aplicação da coisa julgada formada no mencionado MSC a associados da AFBCC localizados em qualquer ponto do território nacional, invocando como razão de decidir o acórdão proferido no RESP 1.243.887-PR, julgado, segundo alega, na sistemática de recurso repetitivo, no âmbito do qual o STJ “decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, ajuizadas após 11.02.1999”, devendo, portanto, da mesma forma, a autoridade administrativa aplicá-lo ao presente caso, nos termos do art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Por outro lado, a decisão recorrida concluiu que a Recorrente não faria jus ao crédito de IPI com base na coisa julgada formada no referido MSC, pois não estaria domiciliada na jurisdição do órgão prolator da sentença, em face da limitação territorial prevista no art. 2-A da Lei nº 9.494/97, tendo utilizado como razão de decidir a Rcl nº 7.778-SP, de interesse de outra associada da AFBCC.

Preliminarmente, torna-se importante para o deslinde desta questão, a reprodução do trecho referente ao pedido do MSC (causa de pedir):

*"6. DO PEDIDO*

*6.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:*

*a) o deferimento, inaudita altera pars, de **MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI**, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado no 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), cuja saída é sujeita ao IPI dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS".*

*b) a notificação do IMPETRADO, para que preste informações sobre prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e*

*c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida." (grifo do original).*

A decisão *a quo*, considerou que a autuada não está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, uma vez que encontra-se sediada em São Luis, no Estado do Maranhão, fora da competência territorial do Tribunal da 2ª Região, que abrange os Estados do Espírito Santo e Rio de Janeiro, conforme decisão do TRF da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4, que tem como agravante a União Federal e como agravado a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola, que apresenta a seguinte ementa:

*PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. TUTELA COLETIVA. COISA JULGADA. ABRANGÊNCIA RESTRITA. EXECUÇÃO INDIVIDUAL DO JULGADO. COMPETÊNCIA.*

*I - A eficácia da coisa julgada, embora erga omnes, fica restrita aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante disposto no art. 16 da Lei nº 7.347/85, na redação da Lei nº 9.494/97, qual seja, este TRF - 2ª Região, e apenas no Estado do Rio de Janeiro.*

*II - Agravo provido.*

Importa ressaltar, em contraposição à jurisprudência juntado pela Recorrente, que no julgamento da Reclamação nº 7.778-SP, interposta junto ao STF pela Recorrente a que se refere o REsp Nº 1.117.887-SP acerca da mesma matéria (efeitos territoriais da decisão transitada em julgado no MSC nº 91.0047783-4), o Relator Ministro Gilmar Mendes (Data de Julgamento: 08/06/2011), assim se pronunciou na Decisão cujo teor, na parte que interessa, a seguir se transcreve:

*"Trata-se de reclamação constitucional, com pedido liminar, ajuizada pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra atos praticados por diversas autoridades federais do Município de Ribeirão Preto-SP, as quais teriam descumprido a autoridade da decisão proferida por esta Suprema Corte no julgamento do Agravo de Instrumento 252.801, Rel. Min. Marco Aurélio, decisão monocrática, DJ. 19.11.1999, em que se firmou o direito de creditamento de IPI relativo a aquisições de matérias-primas isentas (concentrado para refrigerante) oriundas de estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus.*

*"(...) 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. (...)" (Grifei)*

Ou seja, o Acórdão do TRF 2ª Região teve seus efeitos suspensos por medida liminar concedida pelo então Relator Ministro Cesar Peluso, a qual foi posteriormente redistribuída ao Ministro Gilmar Mendes, que negou seguimento à referida Reclamação, sob o fundamento de que esta não seria cabível.

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.(...)" (Grifei)*

Verifica-se que o autor (estabelecido no município de Ribeirão Preto -SP), quando se refere à coisa julgada, pressupõe que sua empresa tenha sido alcançada pela decisão imposta nos autos do Agravo de Instrumento nº 252.801, cuja origem é o Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4. No entanto, por ter sido esta ação impetrada em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro (RJ), seus efeitos se restringem aos associados estabelecidos no território de competência daquela autoridade administrativa.

E o art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, 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**”.

Muito embora a defesa tentou desqualificar a decisão proferida na referida Reclamação, sob o argumento de que teria sido negado seguimento, pois não havia decisão do STF a ser preservada. No entanto, entendo que não há qualquer descumprimento à decisão daquela Corte.

Com relação aplicabilidade do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, esta matéria restou muito bem esclarecida pela Conselheira **Maria Aparecida Martins de Paula**, no Voto Vencedor do Acórdão nº 3402-004.828, de 29/01/2018 (PAF nº 15173.720004/2016-79), desde mesmo Colegiado (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), que, reproduzo na sequência alguns de seus principais trechos:

"(...) Dessa forma passa-se à análise da prejudicial relativa à aplicação dos efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834, partindo-se dos conceitos básicos, mas essenciais, de mandado de segurança.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, é remédio constitucional assegurado, como garantia fundamental, no art. 5º, LXIX e LXX da Constituição Federal (CF):

*LXIX - Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for **autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público**.*

*LXX - O **mandado de segurança coletivo** pode ser impetrado por:*

*a) partido político com representação no Congresso Nacional; b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados. [Negritei]*

Diante da ausência de especificação diversa no texto constitucional, ou em lei ordinária, também o mandado de segurança coletivo é instrumento para reparar ou fazer cessar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de função pública.

(...)

Dessa forma, seja qual for a modalidade de mandado de segurança, ele será a via adequada para reparar somente os atos comissivos ou omissivos no âmbito da competência da autoridade impetrada, não se prestando a corrigir outros atos da pessoa jurídica à qual pertence essa autoridade. Em nada altera isso o fato de a pessoa jurídica (no caso, a União Federal), ter de suportar os efeitos de ordem patrimonial na correção do ato impugnado, ser intimada do feito ou ter a faculdade de recorrer.

O mandado de segurança tratase de um remédio constitucional cuja essência está, portanto, definida na própria Constituição Federal, no sentido de ser um instituto que visa reparar ilegalidade ou abuso de poder no que se refere a ato de responsabilidade de autoridade pública ou a ela equiparada. Assim, tendo sido identificados pela impetrante, por ocasião da impetração do mandamus, o ato coator e a autoridade coatora, é contra eles que se dirige a segurança definitiva concedida ao final do processo.

Quanto às alegações da recorrente (item 4.2.8 do recurso voluntário, acima transcrito), os julgados mencionados não possuem efeito vinculante para a Administração Pública e nem demonstram a uniformização da jurisprudência do STF e do STF quanto ao fato de que a segurança concedida no mandado de segurança destina-se aos atos praticados ou a serem praticados pela autoridade impetrada, não obstante, como dito, será a pessoa jurídica que acabará suportando os efeitos patrimoniais da reparação do ato coator, mas tão somente no que se refere a ato de competência da autoridade impetrada. Trata-se de limitação subjetiva constitucional para o mandado de segurança, seja ele individual ou coletivo.

Assim, independentemente da questão acerca da abrangência da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2-A da Lei 9.494/1997, entendo que **a segurança concedida em mandado de segurança, inclusive o coletivo e preventivo, tem seus efeitos restritos aos atos de competência da autoridade impetrada**, salvo, obviamente, expressa ressalva judicial em sentido contrário. (Grifei)

Com efeito, no presente caso, trata-se de mandado de segurança coletivo preventivo impetrado em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, de forma que não se poderia estender seus efeitos para atos praticados (ou a serem praticados) por outras autoridades federais.

Quisessem a impetrante (AFBCC) ou a ora recorrente efeitos tão amplos para a decisão definitiva do processo judicial, aplicáveis a todas as autoridades públicas da Receita Federal, deveriam ter se socorrido das vias ordinárias em ação movida contra a pessoa jurídica da União Federal". (...).

Posto isto, considerando o voto exposto em que adoto os seus fundamentos, entendo que a Recorrente não foi alcançada pela decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, em face da limitação territorial restrita à jurisdição do órgão prolator da decisão, imposta pelo art. 2º-A, da Lei nº 9.494/97, incluído pela MP 2.180-35/01.

A decisão judicial proferida no referido MSC tem efeitos apenas em relação aos associados da AFBCC domiciliados no Estado do Rio de Janeiro, uma vez que a decisão judicial foi prolatada pela Justiça Federal daquele Estado, portanto, não alcança a jurisdição da Recorrente, pertencente ao Estado do Maranhão.

Assim, diante da ausência de autorização legal ou judicial nesse sentido, a Recorrente não faz jus ao creditamento na aquisição de produtos isentos com fulcro no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

### ***6.1) Dos fatos novos apresentados pela Recorrente***

A Recorrente informou nos autos que protocolou em 18/07/2017, a PETIÇÃO das fls. 4.646/4.651 (arquivos não pagináveis) e Petição complementar de 17/04/2018 (fls. 4.673/4.688), informando da existência de fato novo que poderia alterar o resultado do julgamento do presente processo.

Afirma que a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 612.043/PR, na sistemática da repercussão geral, traria consequências no presente processo. No seu entendimento, “o Plenário do STF estabeleceu que as limitações trazidas pelo art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 são aplicáveis apenas para as ações coletivas, **de rito ordinário**, estando excluído, portanto, o mandado de segurança coletivo e, pois, este procedimento não está sujeito à qualquer limitação territorial” (grifos do original).

Em suma, a Recorrente sustenta que houve um “fato novo” consubstanciado no julgamento do RE nº 612.043/PR pelo eg. STF, no qual se teria estabelecido a tese de que as limitações trazidas pelo art. 2º-A da Lei nº 9494/97 seriam aplicáveis “apenas” para as ações coletivas de rito ordinário, excluindo-se, de tais restrições legais, o mandado de segurança coletivo.

Com isso, a Recorrente alega que “restam prejudicadas quaisquer alegações feitas pela Procuradoria da Fazenda Nacional objetivando limitar o alcance da referida decisão e, por essa razão, a não aplicação da coisa julgada coletiva ao presente caso importaria em nítida ofensa ao art. 62 do Regimento Interno deste CARF”.

Esse tema encontra-se bem analisado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sua petição acostadas aos autos às fls. 4.655/4.660. A seguir transcrevo os principais trechos, os quais me filio como fundamentos para o deslinde desta questão: Veja-se:

"(...) No caso analisado pelo STF, o relator Ministro Marco Aurélio (voto vencedor) destacou que a então recorrente (Associação dos Servidores da Justiça Federal no Paraná – ASSERJUSPAR) **questionou a constitucionalidade do art. 2º-A, sobretudo o seu parágrafo único, da Lei nº 9494/97**, no que toca à exigência da juntada da documentação comprobatória da filiação do associado até a propositura da demanda para fins de cumprimento da sentença coletiva que lhe tinha sido favorável".

"(...) Pelos trechos acima destacados do voto vencedor, **conclui-se que o tribunal JAMAIS limitou os efeitos da tese fixada às ações “unicamente” de rito ordinário**, como utopicamente deseja fazer crer a Recorrente".

Por honestidade intelectual, o único trecho do voto do Relator que, distantemente, abordou o assunto, **NÃO** direcionou a limitação territorial do art. 2º-A da Lei 9494/97 “apenas” às ações de rito ordinário, verbis:

*A problemática da eficácia territorial do pronunciamento judicial é resolvida a partir da jurisdição do órgão julgador, isso em se tratando de ação plúrima submetida ao rito ordinário. Esse mesmo enfoque seria observado se ajuizada a ação, diretamente, pelos próprios beneficiários do direito, não havendo tratamento diverso atuando a associação como representante.*

Ora, se a ação que originou o recurso extraordinário julgado pelo STF tramitou pelo rito ordinário, em respeito ao efeito devolutivo recursal, seria inimaginável que o STF excluísse de outros ritos (“não-ordinários”) a tese fixada pelo Tribunal. Aliás, presume-se a constitucionalidade da norma (art. 2º-A da Lei 9494/97); e não o contrário.

Após essas breves explicações, cabe a seguinte indagação: qual a influência da tese fixada no RE nº 612.043/PR para o caso concreto? NENHUMA!

De fato, o STF declarou a **constitucionalidade** do art. 2º-A da Lei 9494/97 no que tange à **eficácia subjetiva** da coisa julgada em ação coletiva, isto é, **sequer julgou a eficácia territorial nele prevista, razão pela qual está correto o acórdão recorrido ao interpretar que**

**os efeitos da referida ação coletiva não poderiam abranger representados que estiverem fora do âmbito espacial do órgão prolator da respectiva decisão.**

Repita-se: a discussão travada no STF não tem qualquer ponto de convergência com o caso concreto porque o acórdão recorrido não deixou de aplicar os efeitos do MSC nº 91.0047783-4 em razão da pertinência subjetiva da Recorrente, mas, sim, pela restrição territorial que encarcera os efeitos da coisa julgada coletiva aos associados da AFBCC domiciliados no estado do Rio de Janeiro, âmbito da competência territorial do órgão prolator da decisão, nos termos do art. 2º-A da Lei 9494-97. (...)"

Desta forma, pelos mesmos motivos, o RE nº 612.043/PR não é “fato novo”, pois o direito controvertido julgado pelo STF - restrição **subjetiva**, declarada **constitucional**, em nada se correlaciona com o direito debatido no caso em apreço - restrição **territorial** prevista no art. 2º-A da Lei 9494/97, tema que sequer foi apreciado pelo STF no RE nº 612.043/PR.

**7) Do Benefício previsto no art. 81, II, do RIPI/2010.**

Argumenta a Recorrente que, "(...) Ainda que superados os argumentos desenvolvidos nos itens anteriores, a RECORRENTE continuaria tendo direito aos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos **isentos** oriundos da Zona Franca de Manaus e utilizados na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI".

Conforme também se verifica das notas fiscais, o concentrado adquirido pela RECORRENTE da RECOFARMA também é isento, com fulcro no art. 81, II, do RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do DL nº 288/67, porque oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS nº 298/2007.

Com efeito, o STF, em sessão plenária, no julgamento do **RE nº 212.484-RS**, firmou o entendimento de que é assegurado ao adquirente do concentrado **isento** oriundo de fornecedor situado na **Zona Franca de Manaus** e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI, o direito ao crédito do IPI relativo à sua aquisição".

Afirma que esse entendimento foi mantido pelo STF mesmo após os julgamentos dos **REs nºs 353.657 e nº 370.682**, em que se discutiu a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados.

A Recorrente acrescenta que, caso superados os argumentos anteriores, e, considerando que o concentrado adquirido da RECOFARMA também é isento com base no art. 81, II, do RIPI/2010 - base legal no art. 9º do Decreto Lei nº 288/67, conforme indicado nas notas fiscais, continuaria tendo direito aos créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e utilizados na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI, uma vez que “se mantém firme o entendimento do STF, manifestado no RE nº 212.484-RS, de que o adquirente tem direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos de industrial situado na Zona Franca de Manaus”. Menciona que a questão específica do creditamento decorrente da aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus está sendo tratada nos RE 566.819-RS, 590.809-RS e 592.891-SP, e até o seu julgamento permanece hígido o entendimento do RE 212.484-RS.

Inicialmente se faz necessário transcrever o teor do art. 9º do Decreto Lei nº 288, de 1967:

*"Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional."*

Note-se que a própria Recorrente em sua peça de defesa afirma que os "concentrados" por ela adquiridos "são beneficiados por duas isenções". Compulsando os autos, verifica-se que as notas fiscais de saída do "concentrado" emitidas pela fornecedora RECOFARMA (fls. 4.136/4.181, período de 04 a 08/2010 e fls. 1.698/1.773, período de 09 a 12/2010), indicam ambas hipóteses de isenção, quais sejam, art. 69,II e 82,III, do RIPI/2002 e, 81,II e 95,III, do RIPI/2010.

A legislação tributária brasileira não permite a apropriação de crédito de IPI na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não tributados ou isentos ou tributados à alíquota zero aplicados na industrialização. É sabido que o IPI rege-se pelo princípio da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente no art. 153, § 3º, II, da Carta Magna de 1988, normatizado por disposições constantes do art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 1966) e exercido por meio de uma sistemática de apuração denominada "sistema de créditos", regulada por lei ordinária (o art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964) e disciplinada pelo Regulamento do IPI (RIPI/2010).

Assim, a fiscalização ao apontar como fundamento para o indeferimento do crédito (nos PER/DCOMP) relativo a tais aquisições, sustentou-se no **princípio da não-cumulatividade**, e elegeu a hipótese de isenção de que tratam os artigos 69,II e 81,II, dos RIPI's 2002 e 2010, respectivamente, cuja matriz legal é o art. 9º do Decreto Lei nº 288/67.

Note-se que, nesta hipótese de saída com isenção não há previsão legal de geração de crédito do IPI, como se devido fosse, para o industrial adquirente do produto que o utilize como insumo no processo produtivo. Desse modo, a análise da pertinência, ou não, da escrituração do crédito nesta hipótese somente poderá se dar sob o enfoque da não-cumulatividade.

Assim, se nada foi pago de imposto pelo industrial na aquisição, não haverá o que diminuir, deduzir ou abater do imposto a ser pago na saída do produto final.

Em seu recurso a Recorrente alega ainda que o STF, em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484-RS, matéria idêntica a essa (reproduz trecho do voto), já concluiu que o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (portanto, com o benefício da isenção subjetiva regional) e aplicados na industrialização de produtos sujeitos ao IPI tem direito ao crédito do imposto calculado com base na alíquota prevista para o próprio insumo, em face do princípio da não-cumulatividade, em razão da sua auto-aplicabilidade.

E prossegue afirmando que em 29.09.2010, no julgamento do RE nº 566.819-RS, o STF, em sessão plenária, diferenciou a hipótese de isenção subjetiva regional de IPI da isenção objetiva, para fins de reconhecimento do respectivo crédito de IPI. Que nesse julgamento restou (i) decidido pelo Plenário do STF que o contribuinte não tinha direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos mas (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.

E prossegue afirmando que tanto é assim que o Plenário do STF, em 22.10.2010, nos autos do RE nº 592.891-SP, reconheceu 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:

*"REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891*

*1. No presente recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, a União aponta violação ao art. 153, § 3º, II, pelo acórdão recorrido, o qual reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus" Entende que à invocação previsão constitucional de incentivos regionais constante do art. 43, § 1º, II, e § 2º, III, não justifica exceção ao regime da não-cumulatividade, que, no entendimento desta Corte, não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.*

*2. A questão é relevante na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não-cumulatividade do IPI, o que precisa ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance. Relevante, ainda, porque a questão extrapola os interesses subjetivos da causa.*

*3. Assim, manifesto-me pela existência de repercussão geral da questão constitucional." (DJe de 25.11.2010) - Grifei*

No entanto, a Recorrente alega que tem direito ao crédito de IPI em questão e que deve ser observado o entendimento do STF firmado no RE nº 212.484-RS.

Entendo que a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não beneficia a recorrente, pois com no julgamento do RE nº 566.819 (RS), o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

No que se refere o RE 212.484 (RS), diferentemente do alegado pela defesa, não foi confirmado, mas, sim, alterado, por julgado posterior, transitado em julgado em 04/12/2014, o RE nº 566.819 (RS), que negou o direito de crédito do IPI na aquisição de insumo isento. Já o RE 592.891 (SP), que trata especificamente do direito de crédito nas aquisições da Zona Franca de Manaus, não afeta, neste momento, o direito de creditamento na hipótese analisada, uma vez que não ampara, porque ainda não julgado o mérito nos moldes do art. 543-B, do CPC, o alegado direito de crédito relativamente a aquisições de insumos isentos originários da Zona Franca de Manaus.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no citado RE 592.891 (SP), 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, § 2º do RICARF, para estender aquela interpretação ao caso concreto.

Como pontuado pela Recorrente em seu recurso, em 25.05.2016, o Plenário do STF iniciou o julgamento do referido RE nº 592.891 (SP), e muito embora alguns Ministros proferiram seus votos, o mesmo ainda se encontra aguardando julgamento de mérito no STF.

Além do mais, vale ressaltar que o STF mudou a interpretação do RE 212.484 (RS), ao julgar os RE nº 353.657 e 370.682, e ao contrário do que afirma a Recorrente, ser inequívoco que o IPI relativo à aquisição de insumos isento dá direito a crédito, o STF já pacificou o entendimento no sentido de que **não há** direito ao crédito nos casos de aquisição de insumos não onerados pelo IPI, incluída a isenção, como se constata pela citação a seguir:

*27/08/2015 PLENÁRIO REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 398.365 RIO GRANDE DO SUL RELATOR :MIN. GILMAR MENDES RECTE.(S) :UNIÃO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL RECDO.(A/S) :MÓVEIS BENTEC LTDA ADV.(A/S) :CAROLINA FAGUNDES LEITÃO E OUTRO(A/S)*

*Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3.*

*Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.*

*Decisão: O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou a Ministra Rosa Weber. Impedido o Ministro Roberto Barroso. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou a Ministra Rosa Weber. Impedido o Ministro Roberto Barroso.*

*Ministro GILMAR MENDES- Relator*

E, relativamente às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, merece ser mencionada ainda, a Súmula CARF nº 18:

*“A aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.”*

Valho-me ainda de entendimentos corroborados por diversas decisões da 3ª Turma da CSRF, a exemplo dos acórdãos unânimes abaixo transcritos:

*C.9303-001.612 3ª Turma CSRF - Relator(a)HENRIQUE PINHEIRO TORRES Data da Sessão: 30/08/2011*

*EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/03/1991 a 31/08/1997*

*IPI. Glosa de Créditos Básicos. Aquisições de Insumos Isentos. O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não cumulatividade; tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício*

*dar-se nos estritos ditames da lei. Não há direito a crédito referente à aquisição de insumos isentos.*

*AC. 9303-001.617 3ª Turma CSRF. Relator JULIO CESAR ALVES RAMOS. Data da Sessão 30/08/2011*

*EMENTA: IPI.CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS. Não há direito de crédito de IPI em relação a produtos adquiridos sem o efetivo gravame do imposto, seja a título de isenção, redução a zero da alíquota ou não tributação, desde que a CF e o CTN apenas o admitem quando haja imposto pago ou devido nas operações anteriores.*

No caso dos autos, a fase anterior foi completamente desonerada em virtude da isenção. Portanto, na esteira de raciocínio adotado, afasto a possibilidade de aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos.

A matéria sobre crédito de produtos isentos foi tratada com maestria no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº CSRF nº 02-03.029, da Segunda Turma da CSRF, a quem peço licença para adotar seus fundamentos para este voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

*"A solução da primeira questão cinge-se em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria prima isenta. A controvérsia tem como "pano de fundo" a interpretação do princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.*

*A não cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria prima, produto intermediário e material de embalagem) com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.*

(...)

*A lógica da não cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, **compensar do imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.*

*Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a" do Decreto 2.637/1998, a seguir transcrito:*

*(...) Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito*

*relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero), isenção ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido entre as diversas fases do processo produtivo.*

*Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos agraciados com isenção comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem.*

*Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional, a seletividade em função da essencialidade.*

***Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional."***

Como se vê, o conteúdo desse voto traz uma minuciosa explanação teórica sobre os sistemas adotados em nossa legislação.

Como é cediço, o crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Aliás, é a própria Constituição Federal, no parágrafo 6º do artigo 150, que impõe a existência de lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos ou redução da base de cálculo.

Por todas essas razões expostas, além da falta de previsão legal ou judicial e com base na a Súmula CARF nº 18, não é possível que seja admitido crédito de IPI que não tenha sido pago na aquisição dos insumos.

#### **8) Da aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999**

*Alega a Recorrente que teria direito ao crédito uma vez que, "(...) Essa questão foi, inclusive, levantada no julgamento da proposta de súmula vinculante nº 26, no qual se pretendeu editar verbete consolidando o entendimento de que o contribuinte não teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos acobertados pela isenção objetiva, ocasião em que o Ministro MARCO AURÉLIO pontuou que o STF, quando analisou o direito ao crédito de IPI no RE nº 566.819-RS (caso em que não se discute a isenção decorrente da localização na Zona Franca de Manaus) não examinou o alcance do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e, pois, para os períodos posteriores à sua edição, em princípio, estaria resguardado o direito ao crédito em razão da presunção de constitucionalidade deste dispositivo".*

O art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, não pode auxiliar a Recorrente, eis que a isenção a que se refere o dispositivo diz respeito ao "produto" industrializado que sai do estabelecimento ("aplicados na industrialização, inclusive de produto isento"), e não aos insumos adquiridos ("aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem"). Veja-se:

*Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (Grifei)*

Assim, também não merece guarida o argumento de que “com a edição do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, passou a existir o direito ao crédito do IPI, na medida em que a interpretação do referido dispositivo é no sentido de que a aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização dá direito ao crédito do respectivo imposto sem condicionar tal direito ao pagamento do IPI na operação anterior”.

Ao meu sentir, por força do art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal “o IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Implicando a não-cumulatividade a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, mostra-se imprescindível a incidência do imposto na entrada gerando ônus tributário. Do contrário, não há de se falar em cumulatividade e, portanto, em direito de crédito para evitá-la.

Torna-se evidente que quando a Lei nº 9.779/99 fala em “saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário” está implícita a sistemática de apuração do imposto, na qual, à luz da legislação do IPI, somente os “insumos” sujeitos a uma onerosidade efetiva do imposto têm o condão de gerar acumulação escritural de saldo credor legítimo ao final do trimestre, passível de utilização via ressarcimento/compensação.

Por fim, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 trata apenas da possibilidade de restituição ou de compensação de **saldo credor de IPI acumulado no trimestre-calendário** que o contribuinte não puder compensar com o imposto devido na saída de seus produtos, nada tendo a ver com a glosa de créditos sobre produtos adquiridos com isenção da Amazônia Ocidental, prevista em norma específica.

### **9) Da idoneidade das Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA e Boa Fé da Recorrente.**

Aduz a Recorrente que “(...) o crédito de IPI deveria ser reconhecido conforme referência expressa contida nas notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, no sentido de que os concentrados são amparados também pela isenção prevista no art. 95, III, RIPI/10”.

Acrescenta que essa isenção outorga crédito de IPI ao respectivo adquirente do insumo isento, nos termos do art. 237 do RIPI/10 e, com efeito do art. 62 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964.

Em outras palavras quer dizer que, uma vez que consta de **notas fiscais idôneas** emitidas pela RECOFARMA a referência expressa à isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75, base legal do art. 95, III, do RIPI/10, bem como a natureza do produto, a RECORRENTE, **adquirente de boa-fé**, tem direito ao crédito do IPI isento e, ao lançar e

utilizar esse crédito, não pratica qualquer infração, consoante referida legislação e jurisprudência repetitiva e, pois, vinculatória para Administração, nos termos do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Pois bem. Como já dito, estes autos, trata de duas normas de incentivo fiscal e uma condição para fruição daqueles. A primeira norma estatui a isenção para produtos industrializados que sejam elaborados com matéria-prima agrícola de produção regional, por estabelecimento situados na Amazônia Ocidental. A segunda é a que estatui o creditamento ficto em relação àquela isenção já retratada em tópico anterior. E a terceira, por fim, estabelece uma condição fática, qual seja, que o gozo dos incentivos só compreende os estabelecimentos fiscais cujos projetos industriais tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Portanto, restando provado à exaustão que os produtos objeto da glosa não se subsumem à hipótese do art 6º do DL 1.435/75, pois não se tratam de matérias-primas, escoreita a glosa, sendo incontroverso que a RECOFARMA não cumpriu nem o PPB e nem o requisito de aplicar matérias-primas agrícolas e/ou extrativa vegetal de produção regional.

Também não há que se falar em boa-fé da atuada “por atos praticados por terceiros”. 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 81, II, do RIPI/2010). 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 e 95,III, do RIPI/2010).

Por fim, não se trata de caso de notas fiscais inidôneas para eventual aplicação do entendimento do STJ no Recurso Especial nº 1.148.444. Ademais, a boa fé da recorrente é irrelevante no presente processo, no qual não houve a exigência de multa de ofício qualificada ou agravada, mas a mera exigência de saldos devedores de IPI e seus consectários legais, decorrentes de reconstituição da escrita fiscal da contribuinte em face da não comprovação, a seu cargo, do atendimento aos requisitos veiculados pela legislação tributária para a fruição dos créditos registrados em seus livros fiscais.

#### ***10) Da Exigência de Multa, Juros de mora e correção - parágrafo único do art. 100 do CTN.***

*Alega a Recorrente que, "(...) Assim, ao utilizar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtos situado na Amazônia Ocidental, a RECORRENTE agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.*

*Vê-se, pois, que devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN".*

Não assiste razão à Recorrente. Observa-se que, quanto às citadas normas da SUFRAMA (Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007), as mesmas não se enquadram na prescrição contida no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, pois não foram proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários.

Analisando o conteúdo da citada Resolução CAS nº 298/2007, 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, conforme preceitua o 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 alcoólicas, 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.

### **11) Dispensa multa de ofício - base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64**

Restou consignado em seu recurso que , "(...) o fato de o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 ter sido reproduzido nos regulamentos de IPI (no art. 486, II, "a", do RIPI/02 e no art. 567, II, "a", do RIPI/10) já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por este CARF, porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e o art. 62 do Regimento Interno deste CARF determinam a vinculação deste Tribunal às previsões em Decreto".

Em suma, 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. Que o CARF está obrigado a observar as regras previstas em Decreto, por força do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF. Especificamente em relação às aquisições de insumos isentos oriundos da **Zona Franca de Manaus**, a CSRF tem entendimento no sentido de reconhecer o crédito de IPI ao adquirente desses insumos desde 11.11.2002.

Alega que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento Plenário do STF no julgamento do RE 212.484/RS e que assim não caberia a aplicação de penalidade (multa de ofício), nos termos do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, que dispõe:

*"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:*

*II - enquanto prevalecer o entendimento, aos que 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; ..."*

E que a SUFRAMA teria competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75, classificar o produto beneficiado pela isenção e autorizar o crédito do respectivo imposto, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006 e portanto, também não caberia a aplicação da penalidade.

Pois bem. Ocorre que posteriormente à edição da Lei nº 4.502/1964, foi editado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, que assim dispôs no seu art. 100, incs. I e II e parágrafo único:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

...

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Ou seja, a partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o que, até o presente momento, não existe.

Nesse sentido, vale também lembrar que o Parecer Normativo Cosit nº 23/2013, já pacificou a questão ao esclarecer que os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Nada obstante, essa é a multa prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo **art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007**, vazada nos seguintes termos:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, **do imposto sobre produtos industrializados** na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

A meu juízo, o artigo 76 da Lei 4.502, foi derogado pela nova redação do art. 80 da mesma Lei, de redação de 2007.

Por todo o acima exposto, carece de fundamento a argumentação que visa afastar a aplicação de penalidade, devendo ser mantida a exigência de multa de ofício.

## **12) Dos juros de mora sobre multa de ofício**

Alega a Recorrente em seus recurso que "*seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada contra a RECORRENTE, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa*".

Essa matéria é recorrente neste Colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torres, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

*A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o*

*pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.*

*Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.*

*Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.*

*Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.*

*Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no **caput** do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

*Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*

*Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

*EMENTA:PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

Embora o caso paradigmático tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

*Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.*

Logo, carece de fundamento a argumentação que visa afastar a aplicação de penalidade, devendo ser mantida a exigência de multa de ofício, conforme enquadramento legal feito no auto de infração, a saber, o art. 80, caput, da Lei 4.502/1964, com a redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996, art. 45.

Concluindo, não deve-se, portanto, reconhecer a vigência do art. 76, II, "b", da Lei nº 4.502/64 e sua aplicação no caso concreto.

Assim, voto no sentido de que devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

**13) Dispositivo**

Processo nº 10320.721286/2015-96  
Acórdão n.º **3402-005.292**

**S3-C4T2**  
Fl. 4.715

---

Com base nos fundamentos acima exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao **Recurso de Ofício** e ao **Recurso Voluntário**, mantendo-se integralmente a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

## Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Diante da questão aqui bem relatada pelo ilustre Conselheiro *Waldir Navarro Bezerra* e, ainda, ante a complexidade do tema debatido, entendi por bem requerer vista dos autos para uma análise mais detida do tema em julgamento. Em verdade, aludida análise irá se debruçar sobre dois pontos particularmente desenvolvidos pela recorrente em suas razões recursais, o que passo a fazer a seguir.

### **I. Da alegação de alteração de critério jurídico pela decisão recorrida**

2. Neste tópico em particular, a recorrente se insurge contra ao que chama de alteração de critério jurídico do lançamento, a qual teria sido indevidamente promovida pela r. decisão recorrida. Para ser fiel ao fundamento desenvolvido pelo recorrente, transcrevo aqui alguns trechos das suas razões recursais:

3.1. A DECISÃO reconheceu que os referidos concentrados mencionados no item 2.1. (i), acima, são beneficiados por duas isenções, constantes das respectivas notas fiscais:

a) a do art. 69, II, do Decreto nº 4.544, de 26.12.2002 (RIPI/02) e art. 81, II, do RIPI/10, que têm base legal no art. 9º do DL nº 288, de 28.02.1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus; e

b) a do art. 82, III, do RIPI/02 e do art. 95, III, do RIPI/10, que têm base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75, pois, além de serem produzidos na Zona Franca de Manaus, são também elaborados com base em matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI.

(...).

3.3. A DECISÃO também reconhece que, ao lavrar o AUTO, a AUTORIDADE questionou apenas da isenção prevista nos arts. 69, II, do RIPI/02 e 81, II, do RIPI/10 e concluiu pela inexistência do crédito de IPI decorrente da aquisição dos concentrados isentos, por falta de previsão legal e por observância do princípio da não cumulatividade:

(...).

3.4. Não obstante, a DECISÃO inovou a fundamentação jurídica do AUTO, porque entendeu que não teriam sido cumpridos os requisitos do art. 95, III, do RIPI/10, isenção essa não questionada no AUTO.

(...).

3. Para verificar se de fato as razões aduzidas pela recorrente fazem sentido, mister se faz voltar ao Auto de Infração, mais precisamente ao documento chamado "histórico, descrição dos fatos e fundamentação normativa da ação fiscal e da autuação", acostado aos autos as fls. 09/27. Em tal documento a fiscalização relata os motivos da autuação, o que faz nos seguintes termos:

(...).

*A análise indica irregular aproveitamento de parte dos **Créditos** que invoca a **CMR**: aqueles levantados sobre o valor de produtos **ISENTOS** adquiridos da **Recofarma** (empresa da Zona Franca de Manaus/**ZFM**), insumos da linha de produção da **CMR**.*

*Diz o infra Art. 95, III, Decreto 7.212/10, que esses produtos são **ISENTOS**, e, por sua venda, a **Recofarma** não sofre débito do IPI que seria devido à luz da TIPI.*

(...).

*Neste sentido, as Notas Fiscais da **Recofarma** não destacam IPI, e anotam, como reza o Decreto 7.212/10 (Art. 415, II, infra), que os produtos nelas contemplados são **ISENTOS**. Inobstante, ditas Notas sofreram registros manuscritos no campo reservado ao valor do IPI.*

(...).

#### **1. Constituição Federal (CF)**

*A impropriedade do levantamento de créditos pela **CMR** sobre tais produtos **ISENTOS** decorre, em última instância, da **CF**, que assim dispõe sobre o IPI (Art. 153, IV, e §3º, II):*

(...).

*É inequívoco: a compensação do IPI devido na operação dá-se contra o montante cobrado nas anteriores. É óbvio, então, que nula a cobrança de IPI na operação anterior, subsiste valor contra o qual efetuar compensação na operação posterior. E é esse o caso em espécie, senão vejamos.*

*Na saída dos Concentrados, TIPI 2106.90.10 (insumos nos refrigerantes da **CMR**) a **Recofarma** sobre eles não apura IPI, por isentos que são. Fica afastada a compensação de débitos*

*apurados na operação seguinte (venda de refrigerantes pela CMR), com créditos da operação prévia, **que nem sequer existem!** Afinal, a venda de Concentrados não sujeitou a Recofarma ao IPI.*

*Admitir o contrário é subverter a Norma Constitucional. Admitir legislação dissonante é ceitar e agir à margem da constitucionalidade. Admitir dispositivo, anterior à vigência da CF, que autorize o contrário, é violar o sistema jurídico pátrio, atacando o Poder Constituinte Originário e sua Obra finalística, que revoga o que lhe é incompatível.*

(...).

## **2. Código Tributário Nacional (CTN)**

*Em fina sintonia com o sistema jurídico-constitucional a Norma Geral do Direito Tributário dispõe:*

(...).

*Indiscutível que o CTN condiciona a não-cumulatividade à diferença entre o valor do IPI levantado nas saídas, cotejado com o IPI pago nas entradas no estabelecimento. Donde inatacável que: se não incidiu IPI na entrada dos produtos (como é o caso tratado) não há valor do IPI de que lançar mão para compensar com o IPI apurado nas saídas de produtos do mesmo estabelecimento.*

## **3. Decreto 7.212/10 - RIPI**

*Da mesma forma ressoa o Decreto 7.212/10, fazendo eco ao CTN, e este, à CF:*

(...).

## **4. Acórdãos do Supremo Tribunal Federal**

*Lides judiciais em torno do direito creditório, como o desejado pela CMR, têm gerado no STF decisões sucessivas afinadas ao espírito Constitucional da **não-cumulatividade do IPI**, dando pela ausência do direito a crédito nas aquisições isentas, como se elencam abaixo.*

(...) (grifos constantes no original).

4. Da leitura do aludido relatório fiscal é possível concluir que a autuação encontra-se pautada em um único fundamento: **as aquisições de produtos desonerados impediria a tomada de crédito de IPI por conflitar com o disposto no art. 153, IV e §3º, inciso II da CF, bem como ao prescrito no art. 49 do CTN e art. 225 do RIPI/2010, além de também se contrapor aos precedentes do STF que negam o aproveitamento do crédito em operações desoneradas de IPI.** Importante registrar que ao fundamentar a exigência com base na desoneração da operação em análise, assim aduz a fiscalização:

(...).

*A análise indica irregular aproveitamento de parte dos Créditos que invoca a CMR: aqueles levantados sobre o valor de produtos*

*ISENTOS adquiridos da Recofarma (empresa da Zona Franca de Manaus/ZFM), insumos da linha de produção da CMR.*

**Diz o infra Art. 95, III, Decreto 7.212/10, que esses produtos são ISENTOS, e, por sua venda, a Recofarma não sofre débito do IPI que seria devido à luz da TIPI.**

(...). (grifos nossos)

5. Percebe-se, pois, que a autuação afirma, textualmente, que as aquisições perpetradas pela recorrente seriam objeto da isenção prevista no art. 95, inciso III do RIPI/2010 e que, por tratar-se de uma operação desonerada, nos termos do já citados arts. 153, IV e §3º, inciso II da CF, 49 do CTN e 225 do RIPI/2010, não dariam direito ao crédito de IPI.

6. Todavia, o que a fiscalização ignora é que neste tipo de isenção não cabe tal discussão, já que o creditamento é devido por configurar um incentivo fiscal, exatamente como prescreve o art. 237 do mesmo RIPI/2010, *in verbis*:

*Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do [inciso III do art. 95](#), desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.*

7. Assim, para desnaturar tal creditamento, a fiscalização teria dois caminhos a percorrer: (i) demonstrar que a recorrente, na qualidade de adquirente do produto desonerado, não teria atendido os requisitos legais estampados no art. 237 do RIPI/2010; ou (ii) provar que a vendedora do produto isento situada na ZFM (Recofarma) não teria atendido os requisitos do art. 6º do Decreto 1.435/75.

8. Assim, o primeiro caminho possível para a fiscalização seria no sentido de demonstrar que os bens adquiridos pela recorrente em tais operações não foram empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao IPI, o que, conforme se depreende da leitura do TVF, não aconteceu no caso em concreto. Ao contrário, a própria fiscalização exige do contribuinte uma diferença de IPI na saída, uma vez que, segundo sua acusação, a recorrente estaria se valendo do que chamou de "dois pesos e duas medidas", já que tomaria o crédito aqui contestado mediante apuração "ad valorem", mas daria saída tributada mediante apuração "ad rem". É exatamente este o teor da manifestação fiscal de fl. 17:

(...).

*Dos dados neles expostos aquilata-se o grau importante de amplificação dos valores obtidos com a **tributação 'Ad Valorem'**. Objetivamente o faz a **CMR** na apuração do IPI na Entrada e na Saída é:*

**( i) Na Entrada usa tributação 'Ad Valorem', que gera mais créditos que na outra hipótese, mas, ( ii) Na Saída aplica a forma Por Quantidade, que gera menos débitos que na hipótese alternativa.**

(...) (grifos constantes no original).

9. Em suma, em momento algum a fiscalização tratou do disposto no sobredito art. 237 do RIPI/2010. Em outros termos, não há uma única linha sequer no citado relatório fiscal no sentido de afirmar que a recorrida (adquirente do produto isento) não teria cumprido a exigência estampada em tal prescritivo legal.

10. Não obstante, outra forma possível de promover a glosa deste crédito (art. 95, inciso III do RIPI/2010), seria desabonando a conduta do vendedor do produto desonerado (empresa Recofarma) por não atender o disposto no art. 6º do Decreto 1.435/75, que assim dispõe:

*Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

*§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.*

11. Acontece que, como se observa do citado TVF, em momento algum a fiscalização afirmou e, conseqüentemente, provou que a vendedora dos produtos isentos (Recofarma) deixou de empregar matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia Ocidental. Em verdade, tal fundamento só foi trazido pela DRJ, conforme se observa do seguinte trecho da decisão recorrida:

(...).

*Como exposto em item precedente deste voto, em sua defesa a autuada alega estarem os concentrados adquiridos da Recofarma beneficiados pela hipótese de isenção de que cuidam os artigos 82,III e 95,III, dos RIPI's 2002 e 2010, respectivamente, cuja matriz legal é o art. 6º do DL nº 1.435/75, por serem elaborados com matéria-prima agrícola, por estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental. Tais produtos, embora isentos, teriam o direito de crédito do IPI garantido ao adquirente em face do disposto nos arts. 175 e 237 dos RIPI 2002 e 2010, respectivamente.*

(...).

*Porém, três condições cumulativas deverão ser atendidos pelo fornecedor na elaboração do produto: i) que o estabelecimento industrial fornecedor do produto se localize na Amazônia Ocidental; ii) que os projetos de produção tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA; iii) que o produto seja elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.*

*Registre-se que a autuada limitou-se em sua defesa a alegar que os concentrados adquiridos da Recofarma são beneficiados pela hipótese de isenção de que cuidam os artigos 82,III e 95,III, dos RIPI's 2002 e 2010, por serem elaborados com matéria-prima*

*agrícola por estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental sem no entanto trazer aos autos qualquer elemento que evidenciasse o cumprimento de tais condições.*

*Nesse ponto cumpre destacar, por oportuno, a existência de procedimentos de fiscalização realizados anteriormente e submetidos à apreciação desta DRJ e também do CARF, nos quais a própria CMR figura como interessada e o litígio travado envolve exatamente o direito de apropriação do crédito do IPI como se devido fosse relativamente às aquisições do concentrado fornecido pela Recofarma com isenção. Citam-se, como exemplo, os processos nº 10183.721209/2013-96 [atualmente aguardando julgamento de Recurso Voluntário, pelo CARF] e 10320.000824/2010-09 [recentemente julgado pelo CARF, em sessão realizada em 09/12/2015], nos quais o entendimento, tanto da DRJ quanto do CARF foi pela manutenção das glosas dos créditos atinentes às aquisições do concentrado da Recofarma pela falta de cumprimento da condição de elaboração do referido produto – o concentrado – com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.*

*Do Termo de Verificação Fiscal lavrado no processo nº 10183.721209/2013-96 – no qual foi fiscalizado o período de 08/2007 a 03/2012, estabelecimento 06.272.199/0013-27 da CMR – se colacionam os seguintes excertos, na parte que interessa:*

*(...).*

*Do julgamento da impugnação interposta pela CMR no mencionado processo resultou o Acórdão nº 09-44678, de 21/06/2013, desta DRJ/JFA, que concluiu pela procedência da glosa dos créditos advindos das aquisições dos concentrados da Recofarma, sob o fundamento de descumprimento, pela fornecedora – a Recofarma – da condição de elaboração do produto – o concentrado, utilizado pela CMR como matéria-prima na elaboração dos refrigerantes – com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, de produção regional, uma vez que a Recofarma utiliza como matéria-prima na sua elaboração produtos industrializados [o açúcar e o álcool, adquiridos de produtores da Amazônia Ocidental].*

*No mesmo sentido foi o entendimento do CARF por ocasião do julgamento do processo 10320.000824/2010-09 – que tem por sujeito passivo a matriz da CMR e cujo período fiscalizado foi de 01/2004 a 12/2005 –, consubstanciado no Acórdão CARF nº 3302-02.918, de 09/12/2015, no sentido de que “os insumos adquiridos com isenção pela recorrente não atendem os requisitos para o gozo da isenção instituída no art. 6º do Decreto-lei 1.435/1975 (base legal do art. 82, III, do RIPI/2002), por essa razão, não faz jus à apropriação dos créditos sobre aquisição de tais insumos”, uma vez que “não há nos autos qualquer prova de que a fornecedora Recofarma tenha utilizado na fabricação do*

insumo vendido com isenção para recorrente matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”.

(...). (grifos nosso).

12. Da leitura de tais excertos da decisão guerreada, é possível observar que, em momento algum, a instância *a quo* indica fundamentos e provas veiculados **neste processo administrativo**, sempre se socorrendo a outros processos, decisões e acórdãos. E a decisão recorrida não faz menção a fundamentos e provas para tais tópicos **neste** processo administrativo porque eles inexistem.

13. Percebe-se, portanto, que **neste processo administrativo**, a fiscalização pautou sua autuação apenas quanto a impossibilidade de creditamento de IPI em operações desoneradas com o tributo, na linha do que fora decidido pelo STF no RE n. 590.809-RS. Olvidou-se, entretanto, que **neste caso específico** haveria mais um fundamento a ser obrigatoriamente debatido para que pudesse sustentar o efeito prático da glosa perpetrada, qual seja, o cumprimento dos requisitos do art. 237 do RIPI ou do art. 6º do Decreto 1.435/75, questão esta que não foi em momento algum suscitada na autuação. Como visto, tal "fundamentação" só foi trazida pela decisão da DRJ, o que se deu mediante a menção de outros processos administrativos existentes em face da recorrente, inclusive com transcrição de parte de outros TVF's. Aliás, a transposição de outros TVF's no voto da DRJ em muito se assemelha ao uso de prova emprestada, o que só reforça a sua injuridicidade, já que a atividade da instância de piso é de *juízo*, cabendo o ônus probatório a ser cumprido pela fiscalização.

14. Patente está, portanto, a notória alteração de critério jurídico neste caso em concreto, o que implica ofensa ao disposto no art. 146 do CTN, bem como em claro desrespeito ao *substantive due process* já que tal prática impede que a recorrente promova a sua substancial defesa no caso decidendo. Aliás, em caso análogo ao aqui tratado, assim decidiu este Tribunal administrativo, por unanimidade de votos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 10/01/2005 a 31/05/2008*

*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-A 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 estava amparado por Resolução emitida pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus para gozar da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, reverte-se a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos a partir da data daquela Resolução.*

*Recurso voluntário provido em parte.*

15. Em seu voto, o Relator do caso, Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, assim esclarece:

*(...).*

*Sendo assim, uma decisão proferida por um órgão colegiado com a relevância do Conselho de Administração da SUFRAMA, não pode ser alterada e nem ter seus termos estendidos por interpretação de quem quer que seja. Somente ao CAS, no âmbito de sua competência, caberia fixar em suas próprias resoluções o significado do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.*

*Sendo assim, há que se concordar com a decisão recorrida e com a Procuradoria da Fazenda Nacional, no sentido de que a recorrente só passou a gozar do direito estabelecido no art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 (art. 175 do RIPI/2002) a partir de 11 de dezembro de 2007, quando foi aprovada a Resolução CAS nº 298/2007 (fls. 1455/1456).*

***Entretanto, não se pode concordar nem com a DRJ e nem com a Procuradoria da Fazenda Nacional, quando argumentam que mesmo a partir de dezembro de 2007 o contribuinte não poderia tomar o crédito ficto, em razão do concentrado sabor cola não ser produzido com matérias-primas de produção regional.***

***A uma porque esse motivo não foi levantado pela fiscalização no termo de verificação fiscal como fato determinante da autuação.***

***A duas, porque não se sabe de onde a DRJ tirou a informação de que o concentrado sabor cola não leva nenhum insumo de produção regional em sua elaboração. Não existe no processo nada, absolutamente nada que comprove que o concentrado sabor cola não leve em sua formulação algum insumo de produção regional.***

*E a três, porque no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (fls. 1446/1453) está escrito com todas as letras que o concentrado para refrigerante sabor cola é elaborado com açúcar cristal produzido na Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo AM e que o açúcar mascavo é produzido por produtores rurais do interior do Estado do Amazonas.*

***Assim, há que se reconhecer ao contribuinte o direito aos créditos fictos do IPI em relação às notas fiscais emitidas pela RECOFARMA a partir de 11/12/2007.***

(...) (grifos nosso).

16. No mesmo diapasão foi o entendimento desta Turma julgadora que, em sua antiga composição, assim decidiu (acórdão n. 3402-003.067):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

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

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

*Recurso de ofício negado. (g.n.).*

17. Em voto vencedor, assim prescreveu o Redator designado, Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

(...).

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

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

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

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

(...) (grifos constantes no original).

18. Com base em tais razões, encaminho meu voto para dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

## II. Dos reflexos da coisa julgada existente no Mandado de Segurança coletivo autuado sob o n. 91.0047783-4 para o caso decidendo

19. Não obstante a fundamentação alhures ser suficiente para afastar a presente exigência fiscal, também resolvi debruçar-me acerca de outra questão desenvolvida pela recorrente em suas razões recursais (fls. 4.531/4.595), bem como da petição acostada como documento não-paginável (termo de análise de fl. 4.650). Trata-se, em suma, de analisar os reflexos da coisa julgada formada no *mandamus* coletivo autuado sob o 91.0047783-4 para o caso em apreço, sem olvidar do precedente Pretoriano firmado no RE n. 612.043/PR, afetado por repercussão geral. É o que se passa a fazer a seguir.

20. Primeiramente, insta delimitar os contornos da referida ação mandamental. Nesse sentido, convém registrar que tal demanda foi impetrada pela *Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC)*, na qualidade de substituta processual dos seus associados, tendo como parte impetrada a União e como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, haja vista que a aludida Associação tinha domicílio na cidade do Rio de Janeiro.

21. Em suma, a *AFBCC* almejava com a citada ação que seus associados pudessem aproveitar créditos de IPI na hipótese de aquisição de concentrados registrados na TIPI na posição 2106.90 oriundos da Zona Franca de Manaus e sujeitos à isenção, sempre que tal concentrado fosse empregado na fabricação dos seus produtos (refrigerantes - posição 2202.90 da TIP). É o que se observa da conjugação dos itens "a" e "c" do pedido veiculado no referido *mandamus*:

a) o deferimento, inaudita altera pars, de LIMINAR, para os seus 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 de seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIP) cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre ASSOCIADOS.

b) a notificação do IMPETRADO, para que apresente informações no prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e

c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida.

22. Em 02 de dezembro de 1999 a referida ação transitou em julgado em favor da *AFBCC*, mediante decisão do Supremo Tribunal Federal (AI 252.801/RJ) que, por intermédio de decisão monocrática do Ministro Marco Aurélio, negou seguimento ao recurso

extraordinário interposto pelo Fazenda Nacional e manteve a decisão da instância *a quo* que admitia o creditamento vindicado.

23. Acontece que, interpretando o teor da decisão lá veiculada, a fiscalização tem defendido a tese de que referida decisão coletiva teria seus efeitos limitados aos associados da *AFBCC* que se encontrassem dentro do âmbito da jurisdição do órgão prolator da decisão em questão, i.e., a Seção Judiciária do Rio de Janeiro. Aduz, ainda, que tal tese teria sido vaticinada pela decisão proferida pelo STF no âmbito da reclamação constitucional promovida pela *AFBCC* (Reclamação n. 7.778-1/SP) e que restou assim ementada:

*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. (grifos nosso).*

24. O relator do caso no STF, Ministro *Gilmar Mendes Ferreira*, assim esclarece em seu voto:

*Ocorre que o art. 2ºA 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. (g.n.).*

23. As imprecisões técnicas do sobredito julgado Pretoriano já foram muito bem expostas pela Conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz* em votos proferidos neste Tribunal (v.g., acórdão n. 3402-003.067), bem como em preciso trabalho doutrinário<sup>1</sup>, cujas considerações coadunam integralmente. Não obstante, a questão é que aludida decisão do STF na Reclamação n. 7.778-1/SP gera o debate quanto à limitação do âmbito territorial da eficácia da decisão proferida no *mandamus* autuado sob o n. 91.0047783-4. Assim, resta saber se tal discussão é superada com o advento da decisão proferida pelo mesmo STF no âmbito do recurso extraordinário n. 612.043/PR, afetado por repercussão geral, i.e., com efeito vinculante. Para obter alguma conclusão a respeito, mister se faz delimitar o contexto fático da demanda julgada pelo STF, a qual foi bem retrata pelo Relator do caso, Ministro *Marco Aurélio*, nos seguintes termos:

(...).

<sup>1</sup> GALKOWICZ, Thais de Laurentiis. "Coisa julgada em mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária - estudo de caso". "In" "Processo Tributário Analítico" (vol. III). CONRADO, Paulo César (org.). São Paulo: Noeses, 2016. pp. 87-110.

*Cumpra assentar as balizas subjetivas e objetivas do caso concreto visando a delimitação da controvérsia submetida ao crivo do Supremo. Determinada Associação propôs ação coletiva, sob o rito ordinário, contra a União, objetivando a repetição de valores descontados a título de imposto de renda de servidores, incidente sobre férias não usufruídas por necessidade do serviço.*

*Com a procedência do pleito no processo de conhecimento e o subsequente trânsito em julgado, foi deflagrado, pela Associação, o início da fase de cumprimento de sentença. Nesta, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região veio a assentar, em sede de agravo, a necessidade de a peça primeira da execução vir instruída com documentação comprobatória de filiação do associado em momento anterior ou até o dia do ajuizamento da ação de conhecimento, observado o disposto no artigo 2º-A, parágrafo único, da Lei nº 9.494/1997, incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001.*

*Desprovidos declaratórios, sobreveio extraordinário, interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, no qual se alega contrariedade aos artigos 1º, 5º, inciso XXI, da Lei Maior, além da inconstitucionalidade do artigo 2º-A, parágrafo único, da Lei nº 9.494/1997.*

(...).

*Consoante consignado quando da admissão da repercussão geral da matéria, **cumpra definir o momento adequado de exigir-se a comprovação de filiação daqueles representados pela Associação, para fins de execução de sentença proferida em ação coletiva.***

(...) (g.n.).

24. Da delimitação fática do julgado em apreço é possível observar que a questão decidida pelo Supremo Tribunal Federal era uma só: definir o momento temporal oportuno para que alguém se vinculasse a uma associação civil exitosa em uma ação coletiva ordinária e, com isso, para que pudesse fruir dos efeitos da procedência desta ação. É por isso, inclusive, que o Relator deste caso afirma que o mesmo estaria refinando<sup>2</sup> o anterior precedente Pretoriano retratado pelo RE n. 573.232/SC<sup>3</sup>, também julgado sob repercussão geral.

<sup>2</sup> "E esse refinamento/aperfeiçoamento citado é absolutamente válido em um modelo sério de precedentes. E isso porque, uma decisão judicial, ainda que proferida pelo STF, não tem o condão de já nascer com a chancela de precedente. Esse “status” é adquirido em concreto, na medida em que aquela determinada decisão e sua “ratio decendi” são convocadas para resolver casos semelhantes mediante o emprego de uma analogia axiológico-problemática.

Acontece que, ao realizar essa comparação analógica, é possível que o juiz do novo caso a ser decidido perceba que o caso precedente, embora se aproxime do caso decidendo, não responde, por si só, novas questões postas pelo novo caso, o que demandará uma expansão – não ruptura – do precedente. Nessa oportunidade, o juiz do caso decidendo poderá convocar o caso precedente, mas também ficará encarregado de atualizá-lo a partir das questões relevantes e inauguralmente postas pelo novo caso a ser decidido.

Em outras palavras, jamais o precedente será anunciado e forma completa e única. É a partir das distinções, das ampliações e das reduções que os precedentes são dinamicamente refinados pelo Judiciário (sempre a partir das contribuições de todos os sujeitos processuais), à luz de novas situações e contextos, a fim de se delimitar a abrangência da norma extraída do precedente. Se, de um lado, é verdade que o precedente originário estabelece o

25. Analisando mais detidamente o RE n. 573.232/SC, observa-se que o STF delimitou ser indispensável a prévia e específica autorização dos associados para o ajuizamento de ações propostas por associações civis e que envolvam os interesses dos seus associados, uma vez que estar-se-ia diante de hipótese de representação processual, de modo que seria insuficiente a simples previsão genérica em estatuto autorizando a via judicial. Por sua vez, partindo da premissa fixada no RE n. 573.232/SC, o STF assentou no RE n. 612.043/PR o entendimento que tal autorização deveria ser externada antes do ajuizamento da demanda, sob pena daquela associado posteriormente integrado à Associação não fruir da decisão por ela obtida. É o que deixa claro o teor da tese aprovada pelo STF no julgamento do RE n. 610.043/PR, *in verbis*:

*A eficácia subjetiva da coisa julgada formada a partir de ação coletiva, de rito ordinário, ajuizada por associação civil na defesa de interesses dos associados, somente alcança os filiados, residentes no âmbito da jurisdição do órgão julgador, que o fossem em momento anterior ou até a data da propositura da demanda, constantes da relação jurídica juntada à inicial do processo de conhecimento.*

26. A menção ao uso da expressão "de rito ordinário" não foi aqui empregada com o sentido almejado pela recorrente, o que fica claro dos debates travados entre os Ministros do STF que participaram da sessão de julgamento, em especial quando se contrasta o voto do Ministro Relator com o voto do Ministro *Ricardo Lewandowski*. A discussão travada e que ensejou no emprego da expressão sobredita foi no sentido de excluir as ações civis públicas do entendimento que estava sendo ali firmado pelo STF, uma vez que, segundo o STF, nessas demandas não se trataria de hipótese de representação processual, mas sim de substituição processual. Tal minúcia é muito bem trabalhada por *João Pereira Monteiro Neto*, em pertinente artigo doutrinário<sup>4</sup>.

27. E nem poderia ser diferente, já que o caso julgado pelo STF era de ação coletiva ordinária, o que limita a amplitude cognitiva do Tribunal para aquela situação fática específica. Daí, inclusive, o STF julgar constitucional o art. 2º-A da lei n. 9.494/97 para este específico tipo de ação (coletiva **ordinária**). Por outro giro verbal, a questão da (in)constitucionalidade do art. 2º-A da lei n. 9.494/97 em relação a outras ações coletivas (dentre elas o mandado de segurança coletivo) permanece em aberta.

---

primeiro material jurisprudencial (não se ignora o texto legal e a doutrina) sobre o qual se debruçarão os intérpretes dos casos subsequentes, com o passar do tempo, uma linha de precedentes se formará a partir daquele primeiro precedente, confirmando-o, especificando-o e conferindo-lhe estabilidade, e a técnica da distinção (*distinguishing*) desempenha uma importante função no amadurecimento dos precedentes e, porque, também não, dos padrões decisórios e do direito jurisprudencial como um todo.' (HORTA, André Frederico. NUNES, Dierle. "Aplicação de precedentes e 'distinguishing' no CPC/2015: uma breve introdução".) (RIBEIRO, Diego Diniz. "Coisa julgada, direito judicial e ação rescisória." "In" "Processo tributário analítico." (vol. II). CONRADO, Paulo César (org.). 2ª. ed. São Paulo: Noeses, 2016.).

<sup>3</sup> REPRESENTAÇÃO – ASSOCIADOS – ARTIGO 5º, INCISO XXI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALCANCE. O disposto no artigo 5º, inciso XXI, da Carta da República encerra representação específica, não alcançando previsão genérica do estatuto da associação a revelar a defesa dos interesses dos associados. TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL – ASSOCIAÇÃO – BENEFICIÁRIOS. As balizas subjetivas do título judicial, formalizado em ação proposta por associação, é definida pela representação no processo de conhecimento, presente a autorização expressa dos associados e a lista destes juntada à inicial.

(RE 573232, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 14/05/2014, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-182 DIVULG 18-09-2014 PUBLIC 19-09-2014 EMENT VOL-02743-01 PP-00001).

<sup>4</sup> Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI262001,71043-Representacao+sui+generis+coletiva>. Acessado em 11/05/2018.

28. Diante deste quadro, penso que o debate travado no RE n. 612.043/PR não muda a discussão que se deve ter no presente caso, qual seja, se a decisão proferida no mandado de segurança n. 91.0047783-4 está ou não limitada territorialmente ao jurisdicionado do Rio de Janeiro, Seção Judiciária da autoridade coatora indicada no aludido *mandamus*.

29. Nesse sentido, como já afirmei anteriormente no presente voto, adiro integralmente as razões externadas pela Conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz* no acórdão n. 3402-003.067, motivo pelo qual utilizo tais fundamentos como razões de decidir, nos exatos termos do art. 50, § 1º da lei 9.784/99. Este é o teor do citado voto que aqui emprego como fundamento:

(...).

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

*Neste sentido, vale salientar que, em consulta sobre o andamento processual da Reclamação n. 7.778 (apresentada por Companhia de Bebidas Ipiranga, associada que fora substituída pela AFBC no Mandado de segurança Coletivo n. 91.00477834) no sítio eletrônico do STF, constata-se que foram opostos embargos de declaração ainda pendentes de julgamento. Assim, a decisão ainda não é final.*

*Dito isto, passo à demonstração dos sucessivos equívocos que são cometidos ao se afastar a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de segurança Coletivo n. 91.00477834 dos membros da AFBC.*

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

*Desde já adianto que a confusão iniciada no julgamento da Reclamação n. 7.7781, que vem reverberando nos julgamentos do CARF, consiste em tratar o mandado de segurança coletivo (regulado pela Lei do Mandado de Segurança) como se fosse uma ação coletiva que visa provimento jurisdicional acerca de direitos transindividuais (ou coletivos em sentido lato).*

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

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

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

*Não se deve confundir “direito coletivo” (= gênero do qual fazem partes as espécies direito coletivo em sentido estrito e direito difuso) com “defesa coletiva de direitos” (= defesa por meio de ações coletivas de direito individual homogêneo). 2 A mais abalizada doutrina sobre a matéria aponta que foi com o advento do Código de Defesa do Consumidor que insurgiu o errôneo e problemático tratamento dos direitos “individuais homogêneos” como espécie dos “direitos coletivos ou difusos”, acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação.<sup>3</sup> 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. 7.7781.*

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

A expressão ‘direito individuais 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 homogêneos (ações civis coletivas, nas quais se inclui o mandado de segurança coletivo). 5 Sendo diferentes os regimes jurídicos citados acima, igualmente diversa é a forma com que o direito processual trata a coisa julgada formada em ação de tutela de direito coletivo da coisa julgada formada em ação coletiva de*

tutela de direito individual, como pormenorizadamente destacado no tópico abaixo:

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

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

*Em função destas características, na tutela coletiva (instrumentos de tutela dos direitos coletivos) é necessário que a imutabilidade da sentença proferida pelo Poder Judiciário ultrapasse os limites das partes que compuseram o processo, ou seja, a coisa julgada nas ações coletiva é erga omnes ou ultra partes (e.g. artigo 103 do CDC).<sup>7</sup> 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 n<sup>o</sup> 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 2<sup>o</sup>A - que é o fundamento da decisão do STF na Reclamação n. 77781, e, portanto, o cerne da presente controvérsia, in verbis:*

**Art. 2o-A.** A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, **abrangerá apenas os substituídos**

**que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator. (grifei)**

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

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

*Diante destes dispositivos, o STF, ao se deparar com a Reclamação n. 7.7781, 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. 91.00477834, 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.*

**1.1.2.1. O MSC n. 91.00477834 cuida de direito individual homogêneo, específico e restrito aos membros da AFBCC, que vem sendo requerido pelas partes do processo, e não por terceiros**

*Como esclarecido nos itens anteriores, não se deve pensar que os mandados de segurança coletivo são invariavelmente manejados para tutelar direitos coletivos (transindividuais). Não. Em regra, os mandados de segurança coletivos são utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo, com base no artigo 5º, inciso LXX da Constituição. 8 Em matéria tributária tal situação é hialina, uma vez que os temas tributários poucas vezes serão enquadrados nos direitos coletivos em sentido estrito, e simplesmente não se enquadram entre os direitos difusos jamais, como observa Cleide Previtalli Cais: 9*

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

*Desse modo, quando estamos diante de mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, normalmente encontraremos um conjunto de indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas), que, por meio de associação, levam ao Poder Judiciário questões*

*fiscais que lhe são comuns em razão de suas atividades, exatamente como ocorreu no MSC n. 91.00477834.*

*Ou seja, os contribuintes, buscam a tutela coletiva de seus direitos (e não tutela de direito coletivo), 10 que são individuais homogêneos e, por isso, o direito processual permite que sejam resolvidos pelo Poder Judiciário em uma única ação, o mandado de segurança coletivo.*

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

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

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

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

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

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

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

*Ocorre que os direitos individuais homogêneos, conforme exposto no item 1.1.1., nada mais são do que os direitos individuais que estamos acostumados, cuja disciplina consta do CPC. A única diferença é que, por terem origem comum, podem ser resolvidos numa só ação coletiva, como o MSC. Assim, o*

*manejo do MSC para tutela dos direitos individuais homogêneos não pretende, em momento algum, qualquer expansão dos efeitos da decisão para terceiros (ultra partes). Nestes tipos de MSC os membros da associação são por ela substituídos, mas os direitos ali pleiteados são próprios dos seus membros (artigo 6º do CPC).<sup>11</sup>*

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

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

*In casu, o Contribuinte, por estar legalmente representada pela AFBCC para a impetração do MSC n. 91.00477834, transitado em julgado em favor da Impetrante, está abarcado pela coisa julgada. Lembre-se que não se trata de empresa terceira, que não fez parte da ação, e que procura indevidamente se beneficiar de suposto "efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva" (Reclamação n. 7.7781), como precipitadamente considerou o STF. Mesmo porque não há efeito erga omnes nesse caso, como amplamente tratado acima. Desse modo, a questão do efeito erga omnes, e sua consequente restrição pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, é totalmente alheia aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária em que se discutem direitos individuais homogêneos, restringindo-se tão somente às ações nas quais são tutelados direitos coletivos (transindividuais), que nem de perto tangenciam o MSC n. 91.00477834.*

**1.1.2.2. Mesmo que o MSC n. 91.00477834 tivesse por escopo tutelar direito transindividual, o artigo 2ºA da Lei n. 9.494/1997 não se aplica aos mandados de segurança coletivos**

*Cumpra ainda assinalar que, mesmo se não tivessem sido despendidas todas as linhas acima para comprovar que a Recorrida está legitimamente abarcado pela coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4 (mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, para tutela de direito individual homogêneo e cuja sentença não acarreta em efeitos erga omnes, tanto pela dicção da lei como pelo pedido do writ, formulado estritamente para beneficiar os membros da AFBC, 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. 7.7781.*

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

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

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

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

Sobre regras restritivas, cabe lembrar do **caput do art. 2ºA da Lei n. 9.494/1997**, fruto da Medida Provisória n. 2.18035/2001, 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 vênia para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski: 15*

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

(...)

Não há como justificar a aplicação destes limites e exigências restritivas ao mandado de segurança coletivo, que, como garantia constitucional fundamental que é, deve ter sua eficácia potencializada em grau máximo. As eventuais limitações que possa merecer, que não decorram expressa ou implicitamente da própria Constituição, supõem fundamento razoável e previsão específica em lei. Não se concebendo razão plausível da extensão da exigência do mandado de segurança coletivo, nem havendo menção expressa nesse sentido no art. 2º-A, é de se entender que suas disposições não lhe são aplicáveis. (grifei)

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

### **1.3. Da questão da autoridade coatora**

*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 do Contribuinte, associada à AFBCC). Desta feita, legítima seria a lavratura do auto de infração.*

*Pois bem. Ressalto que na petição inicial do MSC n. 91.0047783-4 há tópico dedicado exclusivamente a questão da utilização do mandado de segurança coletivo. Ali está ressaltado pela Impetrante (AFBCC) que, no momento da propositura do writ não havia lei disciplinando este remédio constitucional em seu caráter coletivo, mas tão somente o mando de segurança*

*individual (Lei n. 1.533/1951). Ademais, resta esclarecido que o objetivo da AFBCC foi insurgir-se, em nome de seus membros, contra eminente ato coator de qualquer um dos delegados da receita federal do domicílio de qualquer dos associados, uma vez que o objeto da ação é um tributo federal (IPI) recolhido pelas empresas associada espalhadas pelo Brasil.*

*Inclusive, no pedido do mandamus, a Impetrante requer que seja dada ciência da decisão aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os Associados. Tudo isso de acordo com o fato de que a União Federal que é a legitimada passiva da ação, e o foro do Rio de Janeiro foi escolhido, colocando-se o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro como autoridade coatora, tão somente porque ali estava situada a Associação, substituta processual dos seus associados.*

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

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

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

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

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

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

*Não foi de outra forma que o Supremo Tribunal Federal, por julgamento unânime do seu plenário, enfrentou a questão, como*

*podemos constatar da ementa da decisão proferida no Ag. Reg. em Mandado de Segurança 26.662/DF:*

**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. LITISPENDÊNCIA. PLURARIDADE DE IMPETRADOS. MESMA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO NO PÓLO PASSIVO DAS AÇÕES. IDENTIDADE DE PEDIDOS QUANTO À MATÉRIA SUSCEPTÍVEL DE EXAME PELA VIA MANDAMENTAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.**

1. A existência de diferentes impetrados não afasta a identidade de partes se as autoridades são vinculadas a uma mesma pessoa jurídica de direito público.

2. Há litispendência, e não continência, se a diferença entre os objetos das ações mandamentais é matéria insusceptível de exame por meio de mandado de segurança.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

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

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

*No mesmo sentido destaca-se ainda o voto do Ministro Cesar Peluso no julgamento do Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n. 431.2644 E a razão óbvia era e é porque parte passiva legítima *ad causam*, no mandado de segurança, não é nem pode ser a autoridade a que, nos termos da lei, se requisitam as informações, enquanto suposto autor da omissão ou do ato impugnado, senão a pessoa jurídica a cujos quadros pertença, na condição de única destinatária dos efeitos jurídicos da sentença mandamental. (...). Transpostas essas premissas à espécie, vê-se logo que não pode reputar-se parte passiva legítima na ação de mandado de segurança, a autoridade a que se atribui a prática do ato supostamente lesivo a direito líquido e certo, pela razão brevíssima de que não é destinatário teórico dos efeitos da sentença definitiva.*

*Portanto, os efeitos da sentença, bem como a sua imutabilidade (coisa julgada) do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, que visava garantir direito individual homogêneo, abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC. Ademais, o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro foi devidamente listado pela AFBCC como autoridade coatora, uma vez que neste estado encontrava-se situada a Associação, que substituíra seus membros, com a finalidade de prestar informações, como destacado acima. 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 conseqüências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais."*

*Não se pode deixar de notar que, caso prevalecesse o argumento levantado pela Fazenda Nacional, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.7781, 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 Autoridade Fiscal. E pior, caso prevalecesse tal argumento da Fazenda Nacional, forçosamente estaríamos afastando a autoridade da coisa julgada que paira entre a União e os membros da AFBC, sem qualquer razão jurídica para tanto, incidindo assim tanto em desrespeito à Constituição (artigo 5º, inciso XXXVI, Constituição) quanto à lei.*

(...).

30. Assim, também com base em tais fundamentos, dou provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

31. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro.