



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

Processo nº 10855.721827/2011-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.932 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente SOROCABA REFRESCOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/03/2010

PAF.SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE.

A atual redação do Regimento Interno do CARF não impõe o sobrestamento do julgamento, em razão de recursos pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEM PAGAMENTO DO TRIBUTO. OPOSIÇÃO DOS CRÉDITOS AOS DÉBITOS APURADOS NÃO COMPROVADO.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Não constatado o pagamento, não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173, I, do CTN.

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

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 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 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.

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS

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.

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, nos seguintes termos: **(i)** por maioria de votos, para **excluir a multa** de ofício com base no art. 486, II, do RIPI/2002, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula, que consideraram que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim redigir voto vencedor; **(ii)** pelo voto de qualidade, **negou-se provimento quanto às demais matérias**. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinho, que deu provimento ao recurso por entender que o auto de infração violou os princípios da segurança jurídica e da boa-fé. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto que deram provimento ao recurso por aplicarem a decisão do mandado de segurança coletivo à recorrente. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinho, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Efetuada sustentação oral pela Recorrente o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ nº 48.955.

Relatório

Trata o presente processo de exigência de crédito tributário decorrente de infração relativa ao creditamento do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), relativo às aquisições de produtos isentos do imposto, efetuadas junto a fornecedor domiciliado na Zona Franca de Manaus (ZFM), no período de 06/2006 a 03/2010.

Por meio do Relatório de Ação Fiscal e do Despacho Decisório de fls. 339/347, a autoridade administrativa indeferiu o ressarcimento e não homologou as compensações solicitadas.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

(...) A fiscalização, com suporte no relatório de fls. 432 a 444, lavrou o Auto de Infração de fls. 445 a 494, exigindo da autuada o valor total de R\$ 82.435.591,97, do qual R\$ 40.288.356,26, refere-se à exigência do IPI, R\$ 30.216.266,90, a título de multa proporcional e R\$ 11.930.968,81, a título de juros.

A autoridade fiscal solicitou à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional/Sorocaba um parecer jurídico, fls. 388 a 421, sobre o alcance e aplicabilidade da decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 e recursos conexos, concluindo, pela impertinência do crédito de IPI, ora em discussão.

A autuada tomou ciência do Auto de Infração no dia 13/06/2011, conforme Termo de Ciência de fls. 516/517, e apresentou sua impugnação no dia 11/07/2011, com os seguintes argumentos de defesa, em síntese, conforme fls. 528 e 529:

“a) a AUTORIDADE decaiu do direito de lavrar o AUTO para exigir créditos tributários anteriores a 13.06.2006, porque NÃO efetuou o lançamento no prazo de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN);

b) a IMPUGNANTE tem direito ao crédito de IPI relativo à aquisição do concentrado isento por força da disposição expressa do art. 6º do Decreto-lei (DL) nº 1.435, de 16/12/1975;

c) a IMPUGNANTE tem direito ao crédito de IPI relativo à aquisição do concentrado isento em razão do princípio da não cumulatividade, nos termos em que decidido pelo Plenário do STF no julgamento do RE nº 212.484-RS e não se aplica ao presente caso o entendimento do STF no RE nº 370.682/SC, de que foi relator o Ministro ILMAR GALVÃO;

d) a diferença de IPI decorrente do estorno dos créditos desse imposto relativos à aquisição de insumos isentos, adquiridos na Zona Franca de Manaus, está extinta por força da coisa julgada formada nos autos do MSC nº 91.0047783-4 que é plenamente aplicável à IMPUGNANTE e

e) é indevida a exigência de qualquer penalidade e juros de mora, nos termos do art. 100, I, parágrafo único, do CTN, e 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64.”

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/03/2011

DECADÊNCIA.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. DIREITO AO CRÉDITO.

Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, somente sobre os produtos adquiridos com a isenção concedida aos produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais produzidos por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, e empregados como MP, PI e ME na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente notificado do julgado em 08/02/2012 (fl. 997), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/03/2012 (fls. 998/1034), reiterando os argumentos expendidos na impugnação, resumidamente conforme a seguir:

(i) ocorrência da decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, uma vez que o IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação, portanto não se aplica o art. 173, I, do CTN, e que

(ii) a Recorrente tem o direito aos créditos escriturais relativo à aquisição de insumos isentos, pelos seguintes motivos:

a) direito ao benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75;

b) do direito ao crédito escritural de IPI relativo à aquisição de insumos isentos de fornecedores situado na ZFM, à luz da jurisprudência do STF aplicável ao caso;

c) da matéria Julgada em Mandado de Segurança Coletivo (MSC); e

d) pela impossibilidade da exigência da multa, considerando o previsto no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

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

Os autos então foram encaminhados a este CARF para julgamento e foi, então, apreciado pelo Colegiado, que decidiu pelo sobrestamento do recurso, por força do art. 62-A, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministro da Fazenda nº 256 de 2009 (vigente à época), bem como da Portaria do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 01 de 03/01/2012, levando-se em consideração o Recurso Extraordinário nº 638.710 (RS).

A **Resolução nº 3201-000.358**, foi aprovada pelos membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara/3ª Seção deste CARF, conforme texto abaixo reproduzido:

"Considerando que o Supremo Tribunal Federal determinou expressamente o sobrestamento de todos os recursos sobre o tema, aplico o art. 62-A, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 2009, e alterações posteriores, bem como o art. 2º, § 2º, I, da Portaria CARF nº 001, de 2012, para sobrestar o presente recurso voluntário até que esteja transitado em julgado o acórdão a ser proferido no recurso extraordinário acima mencionado".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator.

Admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

A controvérsia destes autos gira em torno de duas frentes: (i) da alegada decadência do lançamento e (ii) matéria de direito, referente a créditos de IPI: ilegitimidade da glosa de créditos de insumos isentos referente ao produto denominado "**concentrado, sem adição de frutas naturais**", **NBM 2106.90 da TIPI**, produzido pela fornecedora RECOFARMA, originário da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Introdução

Inicialmente cumpre esclarecer que, desde o início da vigência da Portaria MF nº 545, de 2013, os membros do CARF, não estão mais obrigados a sobrestar o julgamento de recursos, de ofício ou voluntário, cujos temas sejam objeto de repercussão geral ou recurso repetitivo pendente de decisão definitiva no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso.

i) Da alegada decadência

Alega a Recorrente em seu recurso que deve ser aplicado ao caso sob análise o art. 150, § 4º, do CTN, que determina que a Fazenda tem cinco anos contados do fato gerador para exigir tributos lançados por homologação.

Antes de nos debruçarmos sobre a legitimidade da alegação realizada pelo sujeito passivo, examinemos, se o lançamento ocorreu dentro do prazo legalmente previsto.

Para a determinação do quinquênio decadencial que atinge o IPI, revela-se como ponto fundamental a exata compreensão acerca da modalidade de lançamento a que esse imposto (IPI) se atém.

Não há dúvida de que, à luz da legislação tributária, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN, combinado com os arts. 110 a 113 do RIPI/98 e 123 a 126 do RIPI/2002, o IPI se encontra sujeito ao lançamento do tipo “por homologação”, no qual cabe ao sujeito passivo (contribuinte), sob a sua exclusiva iniciativa e responsabilidade, o dever de apurar e pagar, relativamente a cada período, o *quantum* devido desse imposto, antecipadamente a qualquer exame por parte da autoridade administrativa, e a esta cabe a homologação expressa ou tácita, após cinco anos do fato gerador.

De acordo com referido artigo do CTN, para que se configure o lançamento por homologação, é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa. Dessa forma, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos pela via do pagamento. Em outras palavras, o CTN condiciona a contagem do prazo, tal como definida no artigo 150, ao efetivo pagamento do tributo. Essa conclusão está em sintonia com o § 1º do mesmo dispositivo, segundo o qual “*o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento*”.

Sobre essa questão Luciano Amaro ensina o seguinte:

Na prática, o “dever de antecipar o pagamento” significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que a autoridade precise tomar qualquer providência.

E o lançamento? Este - diz o Código Tributário Nacional - opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em “homologação do pagamento”, se é isso que o Código parece ter querido dizer. (grifo nosso)

Como consequência, não havendo pagamento, não há o que se homologar, e, nesse caso, a extinção do crédito tributário não ocorre após o decurso do prazo definido no § 4º do artigo 150 do CTN, sujeitando-se, então, à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, aplicável também se demonstrada fraude ou simulação (cujo conceito envolve o dolo). Em tais hipóteses, o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

Essa questão, inclusive, já foi examinada pelo STJ no âmbito do REsp 973.733 (SC), acórdão o qual foi submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, portanto, de observação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do disposto no § 2º do artigo 62 de seu Regimento Interno - RICARF. Com efeito, referido julgado está em sintonia com a fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial nos termos acima defendidos, conforme se observa de seu teor:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de

janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Destaques do original)

Posto isto, para que esse tipo de lançamento fique consumado, é imprescindível a ocorrência de um pagamento anterior, eis que a homologação, ato exclusivo da autoridade administrativa, pressupõe obrigatoriamente a existência deste.

Assim, há que se distinguir entre os fatos geradores em que houve pagamento antecipado e, portanto, passíveis de homologação e os períodos em que não houve pagamento.

No caso concreto, como bem asseverado na decisão *a quo*, conforme se verifica nas **cópias do Livro de Apuração de IPI** (fls. 282/387), constata-se que não houve pagamento antecipado - em DARF, em nenhum dos períodos de apuração do ano de 2006, e portanto, a princípio, não haveria que se falar em homologação tácita ou expressa, e a análise da decadência deveria ser feita como no lançamento de ofício, que é regido pelo art. 173, I, do CTN.

Consta dos autos que a Recorrente foi cientificado da lavratura do Auto de Infração em **13/06/2011** (fls. 516/517), ocasião em que ocorreu o lançamento do IPI para o período entre **01/06/2006 a 31/03/2010** (fls. 440/443 do Relatório Fiscal, anexo ao Auto de Infração).

No presente caso, em que **não houve** pagamento do IPI, a regra a ser seguida é a do artigo 173, I, do CTN, o qual estabelece que o prazo para a constituição do crédito tributário é de 5 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser exigido.

Nestes autos, o fato gerador mais antigo ocorreu para o primeiro período de junho/2006 (**10/06/2006**), de maneira que o prazo decadencial iniciaria em **01/01/2007**. O lançamento, no entanto, aconteceu em **13/06/2011** (data da ciência no Auto de Infração às fls. 516 e 517), portanto, antes de transcorrer o prazo de 05 (cinco) anos.

No entanto, temos uma particularidade que deve ser observada com cautela no caso sob análise. Veja-se:

Por entender que nos casos de creditamento indevido, sem acusação do cometimento de fraude, prevalece a regra definida no art. 150 do CTN, em razão da disposição específica do art. 124, III, do Regulamento do IPI (art. 183, III, do RIPI/2010), abaixo transcrita com destaque (grifou-se):

Art.124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art.150 e §1º, Lei nº 9.430, de1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

Entendo que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em DARF) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registre-se, por isso, que só estamos julgando a decadência sob o comando de tal dispositivo, referente ao período de apuração no exercício de 2006, conforme fica demonstrado na cópia do Livro Apuração do IPI (fls. 289/309) e nos Demonstrativos de Reconstituição da Escrita Fiscal elaborado pelo Fisco (fls. 487/494 e 497/507), em que aparentemente nada foi recolhido em DARF naquele período, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir eram suficiente para "liquidar" todo o débito do período.

Como se sabe, muito se discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150, do CTN.

No tentando se observa que quando de efetivo recolhimento em DARF, a situação é rigorosamente a mesma, a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, entendo que tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150, do CTN, por força do artigo 124, III, do RIPI.

Como se vê, no caso, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada.

Contudo, o dispositivo regulamentar é de clareza vítrea: somente créditos admitidos pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. No caso concreto não ocorreu o pagamento antecipado alegado pela defesa, **porque os créditos utilizados na dedução dos débitos não eram admitidos pelo regulamento**, como restará demonstrado quando da análise do mérito.

Com a glosa desses créditos indevidos, em lugar dos saldos credores apurados pelo contribuinte - Livro de Apuração do IPI à fl. 289, surgiram saldos devedores apurados pela fiscalização, conforme demonstrativo de fl. 497.

Portanto, conclui-se que não houve pagamento antecipado nos períodos junho a dez 2006 (que poderia estar alcançado pela decadência), devendo ser considerado hígido o lançamento em relação a esses períodos de apuração.

ii) Do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75;

A Recorrente alega em seu recurso que teria direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos (trata-se de **concentrado - sem adição de frutas naturais - NBM 2106.90 da TIPI**), elaborados com base em matéria-prima agrícola de produtor situado na Amazônia Ocidental, isenção esta fundamentada no art. 82, III, do RIPI/02, sob o seguinte entendimento:

(...) "é fato incontroverso, reconhecido pelo próprio auto de infração, que constam das notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora do concentrado (RECOFARMA) a referência de que esse insumo é (e foi) beneficiado também pela isenção prevista no art. 82, III, do RIPI/02, assegurando ao adquirente (no caso, a RECORRENTE) o crédito de IPI relativo a sua aquisição (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75)".

Com efeito, o art. 6º, §§ 1º e 2º, do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, determina 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:

"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).

Verifica-se, portanto, que o benefício isencional, em 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). No caso, trata-se 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, assim redigido:

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

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/2002, em seu art. 82, item III.

“Art. 82. 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 e 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).”

Verifica-se que a norma concede isenção para estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, desde que os produtos sejam elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Ou seja, exige-se que na composição dos produtos sejam aplicadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na região.

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. A Recorrente entende que esse vocábulo tem o significado/interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.

Por sua vez, a Resolução CAS nº 356/2007, citada em seu Recurso, reconheceu ao fornecedor do concentrado (produção da RECOFARMA), 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."

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*".

Consta das normas, 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.

Quanto a isso não resta dúvida. 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**, órgão da Administração Tributária, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e arts. 427 e 428 do RIPI/2002. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do

vocábulo "**regional**" contido no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 356/2007 citada, não se pronunciou a respeito.

Ainda sobre a competência da fiscalização do IPI, veja-se 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;

iii) Do Alcance da isenção para produtos elaborados com matérias primas da ZFM, no caso "concentrado sem adição de frutas naturais" - NBM 2106.90 da TIPI.

Repisando-se a Recorrente alega que constam das notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora do concentrado (RECOFARMA) a referência de que esse insumo é beneficiado pela isenção prevista no art. 82, III, do RIPI/02, assegurando ao adquirente (no caso, a Recorrente) o crédito de IPI relativo a sua aquisição (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75) e dessa forma, considerando que essas notas fiscais são documentos idôneos e têm validade fiscal, a Recorrente, na qualidade de adquirente de boa-fé, teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Por outro giro, na decisão da DRJ chegou-se a conclusão que a empresa RECOFARMA utilizaria, para fabricação do concentrado, **produtos intermediários**, e não

matérias-primas agrícolas ou extrativistas vegetais de produção regional e que o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, não estaria incluído na Resolução do Conselho Administrativo da SUFRAMA (CAS) nº 387/93.

Quanto a esse tema, no corpo de seu recurso a Recorrente reproduz parte das seguintes normas: Resolução SUFRAMA/CAS nº 201/2001, Resolução SUFRAMA/CAS nº 387/1993 e **Resolução SUFRAMA CAS nº 298/2007**, bem como do Parecer Técnico nº 88/93, Parecer Técnico de Acompanhamento nº 35/97, e ainda uma Declaração emitida pela SUFRAMA, com o seguinte teor (fls. 1.008 a 1.011) - grifou-se:

*"DECLARAMOS, para os devidos fins, atendendo requerimento da interessada sobre o protocolo Nº 01229/95, que a empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA. obteve a aprovação através da Resolução Nº 387/93-CAS, de 03 de novembro de 1993, para a fabricação dos produtos **concentrado e base para bebida, edulcorante e caramelo concentrado** estando obrigada a atender o Processo Produtivo Básico constante do item III 20 do Parecer Técnico nº 088/93 - SAP/DEPRO, conforme o exigido no item IV.1 da citada Resolução.*

*Por fim, ressalva-se que a **Resolução nº 387/93-CAS**, concedeu à empresa o gozo dos benefícios fiscais previstos, entre outros, pelo Decreto-Lei Nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975."*

Veja-se também a Resolução SUFRAMA nº 298/2007, que se encontra reproduzida nos trechos que interessa ao desinê da matéria:

**MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E
COMÉRCIO EXTERIOR**

Superintendência da Zona Franca de Manaus

SUFRAMA

RESOLUÇÃO N.º 298, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2007

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

CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto Nº 224/2007 -SPR/CGPRVCOAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA; submetido a este Colegiado em sua 230ª Reunião Ordinária realizada em 11 de dezembro de 2007;

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

*Art. 1º **APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto Nº 224/2007 - SPR/CGPRI/COAPt para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei***

nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior.

Art. 2º DEFINIR que a redução da alíquota do Imposto de Importação (II) relativo às matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira, utilizados na fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, será de 68% (oitenta e oito por cento), conforme parágrafo 4º do Art. 7º do Decreto-Lei N.º 288/67, com redação dada pela Lei nº 8.387/91.

Art. 3º ESTABELECEER para o produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS os seguintes limites anuais de importação dos insumos:

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

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 8 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do art 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75;

III- (...)

IV- (...)

FLAVIA SKROBO T BARBOSA GROSSO

Examinando-se a Resolução acima, resta cumprido, assim, a nosso ver, o primeiro requisito exigido, qual seja, autorização da SUFRAMA. O projeto da RECOFARMA estava aprovado pela SUFRAMA, no entanto devendo ser respeitadas pela empresa as condições impostas no art. 4º da Resolução.

Repise-se que a expressão “produção regional” está prevista no já transcrito art. 6º, caput, do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, posteriormente reproduzido no art. 84, inc. III, do RIPI/2002.

Dentro desse contexto e para esclarecer a origem e a forma de produção do concentrado adquirido, o Fisco, conforme fls. 98 dos autos, intimou (Termo de Intimação Fiscal nº 004) a autuada a esclarecer qual seria a composição do produto "**concentrado**" (de coca cola e do Energético Burn), adquirido da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, conforme item 1, alíneas “a” e “b” do referido documento.

Em resposta, a Recorrente apresentou o documento (fls. 100), esclarecendo que a composição do **concentrado** de coca cola é:

"(...) água gaseificada, açúcar, extrato de noz de cola, cafeína, corante caramelo IV, acidulante INS 338 e aroma natural, e a composição do concentrado do produto "Burn" é: água gaseificada, açúcar, glucoronolactona (250 mg), taurina (150 mg), cafeína (37 mg), inositol (30 mg) em 250 ml, extrato de guaraná, vitaminas B3 e B1, acidulante ácido

cítrico, regulador de acidez citrato de sódio, aroma idêntico ao natural, conservador benzoato de sódio, corante caramelo IV, corantes artificiais tartrazina e amarelo crespúculo".

Constata-se, portanto, que as matérias-primas utilizados na fabricação dos **concentrados** para bebidas não alcoólicas, são produtos (químicos) intermediários prontos, industrializados, e **não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, condição necessária para a autuada creditar-se do imposto nos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

A fiscalização, no entanto, verificou que a condição do inciso II do art. 4º da Resolução SUFRAMA nº 298/2007, que é exatamente o requisito aqui apontado como “segundo” utilização de matériaprima regional, não havia sido cumprido.

A Recorrente argumenta em seu recurso também que:

"(...) na hipótese de a autoridade administrativa discordar da concessão desse benefício, que é um benefício condicionado, porque exigiu contraprestação por parte do industrial estabelecido na Zona Franca de Manaus, que se comprometeu a adquirir e utilizar insumos (açúcar e álcool) adquiridos de produtores da Amazônia Ocidental, deveria questioná-lo perante a própria SUFRAMA, para que esta, na forma do art. 57 da Resolução do CAS nº 201, de 31.08.2001 e do art. 2º da Portaria da SUFRAMA nº 160, de 17.06.2004, cancelasse o incentivo fiscal concedido, e não simplesmente desconsiderá-lo e lavrar auto de infração contra a RECORRENTE, adquirente de boa-fé do referido concentrado" (negritei).

Mais uma vez entendo que a não assiste razão a Recorrente.

Como se observa pelo já propalado art. 82, III, do RIPI/02 supracitado, a isenção prevista é condicionada ao atendimento dos seguintes critérios:

(i) que o estabelecimento tenha projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa; (ii) que o produto seja elaborado com **matéria prima** agrícola e extrativa vegetal de produção regional e (iii) que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental.

Quanto ao argumento que não pode ser punida por fatos praticados por terceiros (RECOFARMA) e que ao tomar o crédito agiu de boa fé e em consonância com a jurisprudência administrativa.

Aqui já se manifesta outra divergência, onde a Recorrente crê (a nosso ver, de forma equivocada) serem as manifestações da SUFRAMA insuscetíveis de apreciação pelo fisco. A SUFRAMA aprova “projetos”, como deixam claros os textos das normas aqui reproduzidos. Contudo, cabe à empresa que obtém a aprovação (no caso, à RECOFARMA) cumprir os requisitos normativos estabelecidos, entre os quais os de respeitar o PPB e de utilizar matérias-primas regionais de origem vegetal (informações prestadas às fls. 100). Assim, não está o fisco desconsiderando o projeto aprovado pela SUFRAMA (como parece entender a Recorrente), mas apreciando o respeito às normas que regem a matéria, especialmente o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, de hierarquia inegavelmente superior à citada Resolução SUFRAMA, e que estabelece como requisitos para fruição não só a aprovação por aquele órgão.

E mais. É a isenção um caso de exclusão ou, melhor dizendo, de dispensa do crédito tributário (artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN). A isenção é a

dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador e constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação (ADI nº 286, Min. Mauricio Corrêa).

É verdade também que a política tributária vigente na Zona Franca de Manaus (ZFM) é diferenciada do restante do país, oferecendo benefícios locacionais, objetivando minimizar os custos amazônicos.

No entanto, compete a Administração Tributária, no exercício da fiscalização do IPI, por dever legal, avaliar os cumprimentos exigidos para a fruição das isenções de tributos produzidos naquela região.

Muito embora a Recorrente alega que consta do Parecer Técnico de Acompanhamento nº 35/97 (SUFRAMA), que utiliza o açúcar líquido em sua linha de produção, **adquirindo parte das matérias-primas**, principalmente açúcar mascavo e álcool, dos produtores da Amazônia Ocidental, mais especificamente do Estado do Amazonas, entendo que a RECOFARMA não adquire matéria-prima regional (como “açúcar mascavo e álcool”), mas sim produtos intermediários industrializados, descumprindo ainda o Processo Produtivo Básico (PPB) previsto no inciso VIII do art. 5º da Resolução nº 202, de 17/05/2006 e na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25/02/1998.

No entanto, como muito bem analisou a decisão *a quo*, a qual me filio, ainda que fosse como alegado pela Recorrente que seriam produtos regionais, tais insumos **açúcar e álcool** seriam produtos já industrializados e **não matérias primas** agrícolas e extrativas vegetais de produção regionais, o que impede o gozo do benefício isencional consubstanciado no artigo 6º do Decreto lei nº 1.435/75.

Da mesma forma em que não se pode interpretar de forma alargada o termo “regional”, não se pode ampliar a abrangência da expressão “matérias-primas” para contemplar algo que notoriamente não é matéria-prima, mas produto intermediário industrializado.

Verifica-se que o inciso VIII, do art. 5º da Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) nº 202 de 17/05/2006, determina que um dos requisitos para concessão de incentivo fiscal é o respeito ao Processo Produtivo Básico (PPB). Veja-se:

Art. 5º Os projetos submetidos à apreciação da SUFRAMA deverão atender, cumulativamente, aos seguintes objetivos e condições para a concessão e fruição dos benefícios fiscais:

VIII - atendimento ao Processo Produtivo Básico (PPB) exigido para seus produtos.

Posto isto, conclui-se que as matérias primas dos concentrados, adquiridos com isenção, tratam-se de produtos intermediários industrializados e não de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição necessária para a autuada creditar-se do imposto nos termos do art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75.

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.

iv) Do direito ao crédito ESCRITURAL de IPI - aquisição de insumos isentos de fornecedores situado na ZFM - jurisprudência do STF.

Aduz a Recorrente que tem direito aos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos **isentos** (por norma de isenção subjetiva regional), no produto "**concentrado** sem adição de frutas naturais" - NBM 2106.90 da TIPI, oriundos da Zona Franca de Manaus e utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI (**refrigerantes**), pelos fundamentos desenvolvidos em seu recurso.

Primeiramente, faz-se necessário verificar o consignado no Relatório Fiscal (fl. 440), onde o Fisco, em seus itens 9 a 11, deixa consignado o conforme abaixo reproduzido:

"(...) 9- Em procedimento de fiscalização constatamos que a fiscalizada vem efetuando o registro de créditos de IPI calculado como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção de fornecedor RECOFARMA situado na Zona Franca de Manaus (concentrado sem adição de frutas naturais –NBM 2106.90 da TIPI);

10- Referente ao período de 01 de junho de 2006 a 30 de setembro de 2007, a fiscalizada destacou na coluna "Outros Créditos", no Livro de Apuração de IPI (cópias anexas a este processo), os créditos ora glosados relativos ao fornecedor RECOFARMA.

11- A partir de 01 de outubro de 2007 a fiscalizada passou a incluir tais créditos na linha relativa ao CFOP 2.101, do livro de apuração do IPI. Assim a autuação se deu conforme a relação das notas fiscais, discriminadas no "Demonstrativo de Auditoria Fiscal – Glosa de IPI"(anexo a este processo).

Como se vê, a discussão que deve ser travada diz respeito à possibilidade de aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Sobre crédito do IPI de produtos isentos, tal matéria foi tratada com maestria no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 02-03.029, da Segunda Turma da CSRF, que utilizo no presente voto e que também adoto como razões de decidir, conforme disposto no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999. Veja-se a reprodução de partes do referido Acórdão:

"(...) 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 Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, verbis:

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I- omissis

IV- produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. IV: I- omissis

II- será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores:" (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.

"Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.".

*O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.*

*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:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

Veja-se que esse dispositivo legal confere o direito do imposto (cobrado) relativo aos insumos utilizados em produtos tributados. A premissa básica da não cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior.

Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria prima em virtude de isenção, não há que falar-se em direito a crédito, tampouco em não cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como **"imposto contra imposto"** (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada **"base contra base"**, (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base) é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente a da parcela agregada.

Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da operação fiscal da antecedente, isto é, quanto

maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxaço sobre as entradas (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado).

Exemplificando: a fase "a" está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e o da "h" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade é de 15%, como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase "b": valor agregado \$ 1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto, adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero, de isenção ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

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."

O conteúdo desse voto demonstra o conhecimento do atual Presidente da 3ª Seção deste CARF acerca da matéria igualmente tratadas nestes autos. Traz uma minuciosa explanação teórica sobre os sistemas adotados em nossa legislação quanto ao IPI.

Sabe-se que 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.

Em seu recurso a Recorrente alega que o STF, em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484 (RS), em matéria idêntica a essa, 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. Como base nisso, solicita ao colegiado aplicação do § 2º do art. 62, do RICARF, para estender aquela interpretação ao caso concreto

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". Veja-se:*

"REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592891-1. 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 a 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- grifos da RECORRENTE)

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

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no 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 (RS), impedindo este colegiado de aplicar o § 2º do art. 62 do RICARF, para estender aquela interpretação ao caso concreto. Não foi por outro motivo que este colegiado sobrestou na época, o julgamento deste recurso enquanto vigeram os §§ 1º e 2º do art. 62-A do antigo RICARF.

Portanto, entendo inaplicáveis ao caso concreto, como alegado pela Recorrente, o contido nos RE nº 212.484 (RS) que não vincula o julgamento por este CARF.

Além do mais, o STF mudou a interpretação do RE 212.484 (RS), ao julgar os RE nº 353.657 (PR) e 370.682 (RS), que ao contrário do que afirma a impugnante, ser inequívoco que o IPI relativo à aquisição de insumos isento dá direito a crédito, o STF alterou seu 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, em recente julgado no RE nº 398.365 (RS), com Repercussão geral:

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.

Ministro GILMAR MENDES- Relator

Ainda, na mesma linha, relativamente às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, merece ser mencionada 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.”

Este entendimento é também corroborado por diversas decisões da 3ª Turma da CSRF, a exemplo dos acórdãos unânimes abaixo transcritos:

Acórdão nº 9303-001.612 - 3ª Turma CSRF

Relator(a) HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Documento assinado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 03/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ,

Assinado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Acórdão nº 9303-001.617 3ª Turma CSRF

Relator(a) 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.

Há que se repisar ainda, que restou assentado neste voto, que os produtos adquiridos pela autuada junto a empresa RECOFARMA não atende as condições e requisitos do art. 6º, § 1º do Decreto lei nº 1.435/75, por não possuírem em sua composição **matérias primas** agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

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

Por essa razão, além da falta de previsão legal, não é possível que seja admitido crédito de imposto que não tenha sido pago na aquisição dos insumos.

v) Da coisa Julgada - Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4.

A recorrente alega que se superadas os argumentos anteriores, sustenta que teria odireito aos créditos de IPI em questão, 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 - aos **concentrados**), adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizado na industrialização dos seus refrigerantes sujeitos ao IPI, uma vez que os seguintes fatos são incontroversos: **(i)** que a RECORRENTE integra a Associação - AFBCC; e **(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, requerendo 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: Veja-se:

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).

Nessa esteira, me filio ao decidido pela DRJ, que em consonância com o contido no Parecer PSFN/SOROC nº 11/2011 de fls. 388 a 421, que demonstra, muito bem, que não há coisa julgada material em favor da autuada, não sendo alcançada pelos efeitos das decisões emanadas citadas no referido Parecer.

Mas se tal circunstância não bastasse, pela leitura da citação acima, referente especificamente à petição inicial no Mandado de Segurança Coletivo, temos que trata o pedido de matéria prima utilizada na industrialização de produtos classificados na TIPI sob o código 2202.90 (refrigerantes).

O feito judicial é deferido na forma em que proposto, ou seja, abrange somente aquisições de matéria prima utilizada na industrialização de produto sob o código 2202.90, em face do que dispõe o artigo 460, da Lei nº 5.869/73:

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

A DRJ, elaborou consulta à DIPJ/2007 a DIPJ/2011, fichas relativas às saídas de produtos industrializados, observando que somente constam saídas de produtos com as classificações 2106.90, 2201.10, 2202.10, 2203.00 e 3923.10.

A conclusão foi a de que a Ação Judicial **não abrange a Recorrente**, uma vez que as aquisições da matéria prima isenta oriunda da Zona Franca de Manaus não foi utilizada em produtos classificados na TIPI sob o código **2202.90**.

Neste ponto em específico, entendo não ter razão a DRJ, pois a ação coletiva foi proposta em 1991, na vigência da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23/12/1988, na qual os refrigerantes produzidos pelos fabricantes se classificavam na posição 2202. Os fatos geradores objeto do presente lançamento ocorreram entre 2006 e 2010, quando estavam em vigor as Tabelas de Incidência aprovadas pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002 e Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, por meio das quais os refrigerantes passaram a ser classificados sob o **código 2202.10**. Tratam-se dos mesmos produtos que na época do ajuizamento da ação eram classificados sob o código 2202.90 e que nas tabelas seguintes passaram a ser enquadrados no código 2202.10.

No entanto, no tocante aos substituídos na Ação Coletiva, tais documentos comprovam que o mandado de segurança coletivo foi impetrado no Rio de Janeiro, exclusivamente em face de atos que viessem a ser praticados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro (RJ).

No caso concreto, o contribuinte está localizado no Município de Sorocaba (SP), sob a jurisdição de autoridade administrativa distinta da arrolada no polo passivo do mandado de segurança coletivo.

Portanto, a decisão judicial coletiva é inaplicável à recorrente, pois ela se encontra domiciliada na circunscrição fiscal da DRF-Sorocaba (SP). A decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF- Rio do Janeiro (RJ). Esse entendimento, quanto à inaplicabilidade da decisão coletiva aos associados com domicílio fora do Rio de Janeiro, foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal na Reclamação 7.778-1/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto - SP, cuja decisão foi publicada no DJE nº 124/11, conforme se pode verificar em consulta à página de jurisprudência do STF na internet: (https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110629_124.pdf.)

vi) Da impossibilidade de exigência de Multa de Ofício.

Alega a recorrente que a jurisprudência administrativa já reconheceu o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva regional) utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento do Plenário do STF, conforme se observa dos acórdãos reproduzidos no corpo do de seu recurso e também que foram proferidos pela Segunda Turma da CSRF (Acórdão CSRF nº 02-02.357, de 24.07.2006) e pela Segunda Câmara do Terceiro CC (Acórdão nº 202-16485, de 10.08.2005), respectivamente.

Nesse passo, não caberia a exigência de multa no presente caso, nos termos do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 (atual art. 567 do RIPI, Decreto nº 7.212, de 2010).

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."

Pois bem. A multa de ofício, proporcional ao montante do tributo devido (no caso, 75%), é a penalidade pecuniária pespegada pelo não pagamento do tributo vinculado ao fato gerador ocorrido.

A multa é uma das modalidades de punição aplicáveis, isolada ou cumulativamente, às infrações à norma jurídica tributária. As irregularidades atinentes ao lançamento e recolhimento do imposto em exame são apenas da seguinte maneira, de acordo com o art. 488, I e II, do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de

2002, tendo como matriz legal a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 80, e a Lei nº 9.430, de 1996, art. 45.

O fundamento legal para a multa de ofício consignado no auto de infração é exatamente o acima referido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, com a redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996, art. 45).

Mais uma vez não assiste razão a Recorrente, pois a penalidade pecuniária, que ostenta suporte legal, foi corretamente aplicada no patamar básico de 75%, em virtude da insuficiência de lançamento do imposto, que deixou de ser recolhido pela utilização de créditos inexistentes, que está comprovada plenamente nos autos.

Em relação ao art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, entendo que não há espaço para aplicação deste artigo, pois esse dispositivo legal não foi recepcionado pelo art. 100 do CTN, que passou a exigir que as decisões administrativas tivesse caráter normativo, com base em disposição literal de lei.

Neste espedeque, me filio ao posicionamento externado em voto proferido em julgamento recente, que foi acolhido de forma unânime naquela turma, Acórdão nº 3403-003.323, sessão de 15.out.2014, conforme a seguir:

"(...) Embora esse dispositivo legal realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "(...) 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; (...)", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se tacitamente revogado desde outubro de 1966.

O art. 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece que a lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior.

Ora, no caso concreto, o art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que estas possuíssem eficácia normativa.

Considerando a revogação tácita da lei anterior e também a inexistência de lei atribuindo eficácia normativa às decisões mencionadas no recurso, deve ser mantida a penalidade sobre o crédito tributário remanescente neste processo".

Como se vê, 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:

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.

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.

vii) Conclusão

Pelo todo exposto e com tais fundamentos, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário, mantendo-se integralmente a decisão recorrida.

assinado digitalmente

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado.

No que concerne à exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos, atrevo-me a discordar dos meus pares conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

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

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

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

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

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

Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2012 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

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

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

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

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

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

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

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/02-01.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2012 e art. 486, II do RIPI 2002, *in verbis*:

"(...) Não serão aplicadas penalidades:

I- omissis...

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

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

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, atrevo-me a divergir do ilustre relator, para votar no sentido de excluir a multa de ofício, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Antonio Carlos Atulim - *(assinado digitalmente)*.

Declaração de Voto

1. DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO A FAVOR DO CONTRIBUINTE

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

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

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

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

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

Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância.

Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não se deve confundir “direito coletivo” (= gênero do qual fazem partes as espécies *direito coletivo em sentido estrito e direito difuso*) com “defesa coletiva de direitos” (= defesa por meio de ações coletivas de *direito individual homogêneo*).¹

A mais abalizada doutrina sobre a matéria aponta que foi com o advento do Código de Defesa do Consumidor que insurgiu o errôneo e problemático tratamento dos direitos “individuais homogêneos” como espécie dos “direitos coletivos ou difusos”, acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação.² Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo, como já aventado alhures, é exatamente o que aconteceu no julgamento da Reclamação n. 7.778-1.

Simplificando a classificação pincelada acima, temos que os *direitos coletivos* são direitos sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis (e.g. meio ambiente, direito do consumidor, patrimônio histórico, cultural, etc). Os *direitos individuais e homogêneos* são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski,³ que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

A expressão ‘direitos 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*) em traçou dois

¹ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 32.

² ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 33.

³ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, pp. 145 e 146. Assinado digitalmente em 03/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ,

Assinado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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).⁴

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

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

Nas ações coletivas (*instrumentos de tutela dos direitos coletivos*) de modo geral (ação civil pública e ação popular), os colegitimados ativos da ação (Ministério Público, associações, etc) não são os titulares de *interesses coletivos* (direitos difusos ou direitos coletivos em sentido estrito). Os titulares destes direitos são, isto sim, as pessoas, determinados grupos sociais, ou a sociedade como um todo, que compartilham esses direitos. Os primeiros substituem os segundos ao apresentarem as ações judiciais, conforme previsão legal. Vê-se que os interesses em jogo nestas ações excedem o âmbito estritamente pessoal, porém não caracterizam propriamente o interesse público.⁵

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).⁶ Afinal, o direito é de uma determinada coletividade, devendo a toda ela surtir efeito a decisão.

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

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

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

Art. 16. A sentença civil fará coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas,

⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 49.

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

⁶ Art. 103. Nas ações coletivas de que trata este código, a sentença fará coisa julgada:

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

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

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

hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova. (grifei)

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

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

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

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

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

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

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

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

Como esclarecido nos itens anteriores, não se deve pensar que os mandados de segurança coletivo são invariavelmente manejados para tutelar *direitos coletivos* (transindividuais). Não. Em regra, os mandados de segurança coletivos são utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo, com base no artigo 5º, inciso LXX da Constituição.⁷

⁷ Não se está aqui a olvidar que é possível que determinada classe de indivíduos bata às portas do Judiciário não por meio de uma ação civil pública, ação popular, etc, mas sim por meio de mandado de segurança coletivo (artigo 5º, incisos LXIX e LXX da Constituição Federal), por substituição processual, sendo representados por sua associação. Teori Zavaski, em sua obra “Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos”, dá o exemplo de uma associação que, em nome de seus associados (e.g. engenheiros), impetra mandado

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:⁸

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

Desse modo, quando estamos diante de mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, normalmente encontraremos um conjunto de indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas), que, por meio de associação, levam ao Poder Judiciário questões fiscais que lhe são comuns em razão de suas atividades, exatamente como ocorreu no MSC n. 91.0047783-4. Ou seja, os contribuintes, buscam a tutela coletiva de seus direitos (e não tutela de direito coletivo),⁹ que são individuais homogêneos e, por isso, o direito processual permite que sejam resolvidos pelo Poder Judiciário em uma única ação, o mandado de segurança coletivo.

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

de segurança coletivo contra a ilegítima exclusão dos membros da classe de determinado edital de concurso público.

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

⁸ CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, 6ª ed, p. 359

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

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).¹⁰

Por essas razões, não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o presente caso (artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997). Afinal no mandado de segurança coletivo, que visa tutelar direitos individuais homogêneos, a coisa julgada formada necessariamente se restringe aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante (legitimado ativo da ação). Pela letra do artigo 22, é evidente que "a coisa julgada, uma vez formada, restrinja-se aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante; por definição, os direitos daquela tipologia pertencem a pessoas determinadas ou determináveis."¹¹ Ou seja, não é necessária a preocupação em se reduzir eventual efeito *erga omnes* do julgamento, pois ele simplesmente não existe nestes casos. Não se confunde tal situação, com direitos coletivos, de maior amplitude e que possuem destinatário indeterminados, aos quais sim aplicável a regra do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, em instrumentos como a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, como claramente coloca a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985.

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

In casu, o Contribuinte, por estar legalmente representada pela AFBCC para a impetração do MSC n. 91.0047783-4, transitado em julgado em favor da Impetrante, está abarcado pela coisa julgada. Lembre-se que não se trata de empresa terceira, que não fez parte da ação, e que procura indevidamente se beneficiar de suposto "efeitos *erga omnes*, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva" (Reclamação n. 7.778-1), como

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

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

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ,

Assinado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

precipitadamente considerou o STF. Mesmo porque não há efeito *erga omnes* nesse caso, como amplamente tratado acima. Desse modo, a questão do *efeito erga omnes*, e sua consequente restrição pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, é totalmente alheia aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária em que se discutem direitos individuais homogêneos, restringindo-se tão somente às ações nas quais são tutelados direitos coletivos (transindividuais), que nem de perto tangenciam o MSC n. 91.0047783-4.

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

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

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

É o que ensina a doutrina do Direito Processual Tributário, da qual destaco a lição de James Marins:¹²

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

Cássio Scarpinella Bueno,¹³ ao abordar especificamente o tema, leciona que mesmo anteriormente à publicação da nova lei do mandado de segurança (Lei n. 12.016/2009), tanto a doutrina como a jurisprudência eram uníssonas sobre a inaplicabilidade do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo, *in verbis*:

Sobre regras restritivas, cabe lembrar do caput do art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997, fruto da Medida Provisória n. 2.180-35/2001, segundo a qual “a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação,

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

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

domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator'.

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

Ratificando este entendimento, peço vênica para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski:¹⁴

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

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

Cumpra, por fim, analisar o argumento do Contribuinte 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.

¹⁴ ZAVASKI, Teori Albino. *Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 208.
Assinado digitalmente em 03/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA
Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.¹⁵

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

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:

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

¹⁶ por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ,

Assinado digitalmente em 02/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 contrarrazoar. Isso porque as autoridades coatoras são vinculadas à mesma pessoa jurídica de direito público, que é a verdadeira parte, não cabendo a elas senão o dever de prestar informações.

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

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

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

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

Não se pode deixar de notar que, caso prevalecesse o argumento levantado pela Fazenda Nacional, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.778-1,

concluiríamos que inexistia a possibilidade de utilização do mandado de segurança coletivo para questões de tributação federal, o que certamente não é verdade, e corrobora a carência de lógica da alegação da Autoridade Fiscal. E pior, caso prevalecesse tal argumento da Fazenda Nacional, forçosamente estaríamos afastando a autoridade da coisa julgada que paira entre a União e os membros da AFBCC, sem qualquer razão jurídica para tanto, incidindo assim tanto em desrespeito à Constituição (artigo 5º, inciso XXXVI, Constituição) quanto à lei.

2. CONCLUSÃO

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

Nesse sentido, voto pelo provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz.