



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

Processo nº 10950.722481/2014-36
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3401-003.750 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SPAIPA INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2012

IPI. ISENÇÃO. PRODUTOS EXTRATIVOS E AGRÍCOLAS DE PRODUÇÃO REGIONAL. AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA E MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EMPREGO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FICTO. DIREITO.

Nos termos do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, são isentos de IPI 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 291/67 (Amazônia Ocidental), garantindo-se o direito ao crédito do imposto, como se devido fosse, aos estabelecimentos que os empregarem 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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2012

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA. EFICÁCIA. ART. 22 DA LEI Nº 12.016/2009. MATÉRIA NÃO APRECIADA PELO COLEGIADO. REGISTRO PARA FINS DO ARTIGO 63, §8º DO RICARF.

Em função do resultado da votação, para fins de atendimento ao disposto no artigo 63, §8º do RICARF, fica esclarecido e registrado que a proposta do relator, no sentido da inaplicabilidade do art. 2ªA

da Lei nº 9.494/1997, que limita os efeitos da coisa julgada à competência territorial do órgão prolator, e aplicação do art. 22 da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), que limita os efeitos da coisa julgada aos

membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante como lei posterior e mais específica não foi sequer apreciada pelo colegiado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, por unanimidade de votos, em conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício, tendo o Conselheiro Robson José Bayerl votado pelas conclusões, por concordar com os argumentos de mérito externados na decisão de piso, sem a necessidade de análise do tema referente à aplicação, ao caso, do mandado de segurança coletivo, sendo acompanhado pelos Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Rosaldo Trevisan, e tendo o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira votado pelas conclusões, por entender que a autuação ataca apenas um dos fundamentos para a negativa do direito de crédito. O relator destacará em seu voto que as razões por ele suscitadas sequer foram apreciadas pelo colegiado, diante da razão externada pelo Conselheiro Robson José Bayerl (que indicou que fará declaração de voto), majoritariamente acolhida no seio da turma, para a negativa de provimento do recurso de ofício.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator.

Robson José Bayerl - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos.

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração**, situado às fls. 367-389, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em decorrência da análise dos pedidos de ressarcimento constantes dos processos 10980.905605/2013-89, 10980.905606/2013-23, 10980.905607/2013-78, 10980.905608/2013-12, 10980.905609/2013-67, 10980.905610/2013- 91, 10980.905611/2013-36, referentes ao período compreendido entre janeiro de 2010 a junho de 2012, nos quais foram glosados

créditos referentes à aquisição de insumos isentos (concentrado para fabricação de refrigerantes) de empresa situada na Zona Franca de Manaus (ZFM), Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (RECOFARMA), acrescido de multa e juros de mora, de maneira a totalizar o crédito tributário histórico de R\$ 86.485.432,41.

PER/DCOMP	CNPJ/CPF	VALOR TOTAL CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO
31686.63298.210510.1.1.01-4224	00.904.448/0001-30	3.268.289,12	1º TRIMESTRE 2010
22382.08908.261010.1.1.01-4067	00.904.448/0001-30	3.368.942,14	3º TRIMESTRE 2010
05516.45561.280111.1.1.01-6640	00.904.448/0001-30	3.428.464,98	4º TRIMESTRE 2010
17523.01120.280411.1.1.01-9849	00.904.448/0001-30	1.775.505,88	1º TRIMESTRE 2011
13542.14629.221211.1.1.01-4947	00.904.448/0001-30	1.071.749,68	2º TRIMESTRE 2011
01175.16579.290312.1.1.01-3661	00.904.448/0001-30	3.695.931,95	4º TRIMESTRE 2011
37895.33210.270612.1.1.01-9286	00.904.448/0001-30	2.205.983,21	1º TRIMESTRE 2012
20276.48798.250912.1.1.01-9811	00.904.448/0001-30	2.531.280,00	2º TRIMESTRE 2012
TOTAL		21.346.146,96	

2. A contribuinte, cientificada do auto de infração em 16/06/2014 (*fls.* 430), apresentou tempestiva **impugnação** situada às *fls.* 583 a 495, em 17/07/2014 (*cf. fls.* 706).

3. Em 04/11/2014, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) prolatou o **Acórdão DRJ nº 01-30.462**, cuja ementa abaixo se transcreve:

Acórdão 01-30.462 - 3ª Turma da DRJ/BEL

Sessão de 4 de novembro de 2014

Processo 10950.722481/2014-36

Interessado SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS

CNPJ/CPF 00.904.448/0013-73

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI, regra geral, condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto, excluindo-se, portanto, as aquisições isentas.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.

Estão isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Por expressa disposição legal, tais produtos

gerarão crédito do imposto, 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2014

AÇÃO COLETIVA.

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais trazidas pelo sujeito passivo não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

O processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador de tributo, e, caso esse tenha ocorrido, verificar se o lançamento está de acordo com a legislação aplicável. Assim, não há qualquer razão para pronunciamento da autoridade julgadora no que se refere a Representação Fiscal para Fins Penais, posto que esta trata de crime, ainda que em tese.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado.

4. Assim, em síntese, os julgadores de primeira instância administrativa deram provimento à impugnação sob o fundamento de que, a despeito da impossibilidade de aproveitamento de créditos do IPI na aquisição de insumos isentos como regra geral, **(i)** haveria previsão expressa no artigo 6º, §§1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975 (c.c. artigo 1º, §4º, do Decreto-lei nº 291, de 1967, e artigos 95 e 237 do Decreto nº 7.212, de 2010 - Regulamento do IPI) garantindo crédito do imposto exclusivamente aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA; **(ii)** tendo a contribuinte apresentado cópia da Resolução CAS nº 298/2007, juntamente com Parecer Técnico, demonstrando a aprovação da atualização do projeto industrial de sua fornecedora dos insumos para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior, ficando claro que o projeto aprovado pela SUFRAMA, autarquia competente para o reconhecimento dos benefícios da ZFM e Amazônia Ocidental, enquadrar-se-ia na legislação do imposto que permite o aproveitamento dos créditos pelos adquirentes dos insumos, independentemente da isenção do imposto existente (fls. 533/545); por fim, **(iii)** não existindo prova da revogação do benefício em questão, concedido à fornecedora localizada na Amazônia Ocidental, a justificar eventual glosa dos créditos aduzidos.

5. Diante do cancelamento do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

6. O recurso de ofício preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

7. A contribuinte alega, desde sua primeira manifestação, estar amparada por decisão judicial transitada em julgado e obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que tramitou perante a 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, que reconheceu o direito de todos os associados, entre os quais se inclui, ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

8. A constatação da existência de coisa julgada deve ser analisada de maneira prévia à análise dos demais argumentos, pois, uma vez reconhecida, estaria a autoridade fiscal diante de obstáculo forte, impeditivo da própria lavratura do auto de infração, expungindo-se da Administração Pública a competência para reabrir discussão já sedimentada sob o manto de decisão judicial irrecorrível. Trata-se, portanto, de preliminar entre preliminares que, caso confirmada, tornará prescindível a análise da alegação de outras comorbidades que eventualmente venham a assolar a acusação fiscal.

9. Depreende-se da leitura das peças e demais documentos que instruem os presentes autos que, em 14/08/1991, a **ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES DE COCA-COLA (AFBCC)**, com sede na cidade do Rio de Janeiro, impetrou mandado de segurança com o pedido de estorno de crédito de IPI incidente sobre aquisições de matérias-primas isentas provenientes da Zona Franca de Manaus com saída tributada. Em 02/12/1999, transitou em julgado a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no agravo de instrumento nº 252.801-RJ, que negou seguimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão concessivo da segurança.

10. Transcreve-se, abaixo, trecho pertinente do acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO - PRECEDENTES JUDICIAIS. I - Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser

tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não-cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto. II - Recurso a que se dá provimento (folha 29). No extraordinário de folha 31 à 37, interposto com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, a União articulou com o malferimento do artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II, da Carta Política da República, sustentando a impossibilidade de proceder-se ao creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação anterior houver sido isenta do recolhimento do tributo. Salientou que, conforme o princípio da não-cumulatividade, a compensação do que for devido em cada operação com o valor cobrado na antecedente depende do efetivo pagamento do imposto. Refere-se ao voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2. O Juízo primeiro de admissibilidade disse da harmonia da conclusão adotada pela Corte de origem com precedente desta Casa (folha 43). Daí o agravo de folha 2 à 4, mediante o qual se insiste no processamento do extraordinário, ressaltando-se que embora seja possível o trancamento do recurso quando o julgado impugnado estiver em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não se pode evocar tal fundamento e citar apenas um acórdão. A Agravada apresentou a contraminuta de folha 48 à 52, asseverando que a matéria restou pacificada nesta Corte após o julgamento, no âmbito do Plenário, do Recurso Extraordinário nº 212.484-2. Recebi os autos em 29 de setembro de 1999. 2. Na interposição deste agravo foram observados os pressupostos de recorribilidade que lhe são inerentes. A peça, subscrita por procuradora da Fazenda Nacional, veio acompanhada dos documentos previstos no artigo 544, § 1º, do Código de Processo Civil e foi protocolada no prazo em dobro a que tem jus a Agravante" - (seleção e grifos nossos).

11. Transcreve-se, ainda, a decisão monocrática do Ministro Marco Aurélio Mello no agravo de instrumento nº 252.801/RJ, que tramitou no Supremo Tribunal Federal, publicado em 19/11/1999:

"DECISÃO IPI - ISENÇÃO NA OPERAÇÃO ANTECEDENTE - CRÉDITO - JURISPRUDÊNCIA - RE 212.484- 2/RS - TRIBUNAL PLENO - AGRAVO DESPROVIDO (...). Quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484, tive oportunidade de consignar: O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 - e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida. O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à baila a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..." O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Continuo a leitura da Emenda: "...nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado". Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará

crédito - e estou modificando a ordem das expressões - "não implicará" - é a regra - "crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal. Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM. Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo. Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistia a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta. O SR. MINISTRO NELSON JOBIM - Sr. Ministro, observo que a Emenda Passos Porto disciplinou a relação entre os Estados. A isenção dada em um Estado não se transferia para outro, salvo havendo Lei Complementar em contrário. Ou seja, o Estado do destino não dá crédito de isenção. Assim, o Estado do destino acaba tributando a parcela isenta. Ou seja, a isenção concedida em um Estado não se transferia para outro. A isenção, com a emenda Passos Porto, se restringia ao território do Estado que concedera a isenção. Foi uma forma de tratar a guerra fiscal entre Estados. O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção. A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria-prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário. Em suma, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra. Dessa forma, sem que haja norma de estatuta maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito. Por isso, peço vênica ao nobre Ministro- Relator, embora reconheça que S. Exa. está sendo fiel à orientação que sempre adotou na Justiça Federal, no Federal de Recursos e no Superior Tribunal de Justiça, para, no caso, não conhecer do recurso interposto pela União. É o meu voto. O Plenário, vencido o Relator, Ministro Ilmar Galvão, houve por bem não conhecer do recurso interposto pela União. Tal decisão transitou em julgado com a publicação ocorrida no Diário da Justiça de 27 de novembro de 1998 - Ementário nº 1933-04 - e na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 167, página 698 à 705. Na oportunidade em que formalizado o precedente, proclamou-se, considerada a ementa redigida pelo Ministro Nelson Jobim: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO

*CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. Diante do citado precedente, o Ministro Carlos Velloso desproveu o Agravo de Instrumento nº 218.246, protocolizado pela União com a finalidade de imprimir trânsito a extraordinário. Na ocasião, deixou consignado: DESPACHO: - Vistos. **O acórdão recorrido assegurou às empresas ora agravadas o direito ao crédito dos valores relativos ao IPI nas operações de aquisição de matéria prima (concentrado), ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto na origem. Assim, dado o caráter não-cumulativo do IPI, deverá ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.** Daí o RE, sustentando-se contrariedade ao art. 135, § 3º, II, da Constituição, RE inadmitido pela decisão do eminente Vice-Presidente do TRF da 5ª Região. **A decisão é de ser mantida, dado que de acordo com o decidido no RE 212.484-RS, Plenário, em 05.03.98, Relator para o acórdão Min. Nelson Jobim, no sentido da legitimidade da indústria de bebidas ao creditamento do IPI, nas aquisições de concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus, em operações beneficiadas por isenção. Do exposto, nego seguimento ao agravo.** Publique-se. Brasília, 18 de agosto de 1998. Ministro CARLOS VELLOSO - Relator - Ora, constata-se, a mais não poder, estar o extraordinário a que este agravo objetiva imprimir processamento a contrariar a óptica já revelada por esta Corte sobre o alcance do Texto Constitucional. O recurso é manifestamente infundado. 3. Pelas razões supra, conheço do pedido formulado neste agravo, mas a ele nego provimento. 4. Publique-se. Brasília, 16 de outubro de 1999. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (AI 252801, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 16/10/1999, publicado em DJ 19/11/1999 PP-00101)" - (seleção e grifos nossos).*

12. A este respeito, objeta o julgador de primeira instância administrativa com base no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, com redação dada pela Medida provisória nº 2.180-35, de 2001:

Lei nº 9.494/1997 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.

13. Como a ação judicial coletiva foi interposta na Subseção Judiciária do Rio de Janeiro, a se aplicar o teor do dispositivo acima colacionado, delimita-se o alcance da coisa julgada àqueles substituídos com domicílio fiscal naquela circunscrição territorial em 14/08/1991, data da impetração, não sendo dado à contribuinte, ora recorrente, dela aproveitar-se, uma vez que tem, como sede, o Município de Maringá, no Estado do Paraná.

14. Argumentou a então impugnante, não obstante, que os ministros integrantes das duas turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça têm aplicado a coisa julgada materializada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 a associados "(...) **localizados em qualquer ponto do território nacional**", a exemplo do que ocorreu no

Recurso Especial nº 1.117.887-SP, de relatoria do Ministro Castro Meira, publicado em 15/05/2013, e no Recurso Especial nº 1.295.383-BA, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 21/08/2012, que beneficiaram associados da AFBCC com sede, respectivamente, nos estados de São Paulo e Bahia.

15. Alude, ademais, ter sido a questão julgada por meio da sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil) pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.243.887-PR, sob a relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, no qual se decidiu que: **(i)** os efeitos e a eficácia da sentença coletiva não podem ser circunscritos a limites geográficos, mas sim a limites objetivos e subjetivos do que foi decidido, sob pena de ofensa aos arts. 467, 468, 472 e 474 do Código de Processo Civil; e **(ii)** a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, introduzido pela Medida Provisória nº 1.798-1/1999 somente é aplicável às **ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor**, ou seja, ajuizadas após **11/02/1999**, em conformidade com a ementa que abaixo se transcreve:

*DIREITO PROCESSUAL. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, CPC). DIREITOS METAINDIVIDUAIS. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. APADECO X BANESTADO. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. EXECUÇÃO/LIQUIDAÇÃO INDIVIDUAL. FORO COMPETENTE. ALCANCE OBJETIVO E SUBJETIVO DOS EFEITOS DA SENTENÇA COLETIVA. LIMITAÇÃO TERRITORIAL. IMPROPRIEDADE. REVISÃO JURISPRUDENCIAL. **LIMITAÇÃO AOS ASSOCIADOS. INVIABILIDADE. OFENSA À COISA JULGADA.***

*1. Para efeitos do art. 543-C do CPC: 1.1. A liquidação e a execução individual de sentença genérica proferida em ação civil coletiva pode ser ajuizada no foro do domicílio do beneficiário, porquanto os efeitos **e a eficácia da sentença não estão circunscritos a lindes geográficos, mas aos limites objetivos e subjetivos do que foi decidido**, levando-se em conta, para tanto, sempre a extensão do dano e a qualidade dos interesses metaindividuais postos em juízo (arts. 468, 472 e 474, CPC e 93 e 103, CDC).*

*1.2. A sentença genérica proferida na ação civil coletiva ajuizada pela Apadeco, que condenou o Banestado ao pagamento dos chamados expurgos inflacionários sobre cadernetas de poupança, dispôs que seus efeitos alcançariam todos os poupadores da instituição financeira do Estado do Paraná. Por isso **descabe a alteração do seu alcance em sede de liquidação/execução individual, sob pena de vulneração da coisa julgada. Assim, não se aplica ao caso a limitação contida no art. 2º-A, caput, da Lei n. 9.494/97.***

2. Ressalva de fundamentação do Ministro Teori Albino Zavascki.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.

16. Assim, uma vez que o mandado de segurança coletivo da AFBCC foi impetrado em **14/08/1991**, e considerando que a limitação introduzida pela Medida Provisória

nº 1.798-1/1999 somente se aplica às ações ajuizadas após **11/02/1999**, aproveita-se a contribuinte dos efeitos da coisa julgada, devendo este Conselho reproduzir a decisão definitiva de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, nos termos do §2º do art. 62 do RICARF aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015.

17. Sobre o argumento trazido pela contribuinte então impugnante, é necessário se ter em conta o contraponto não ventilado pela decisão ora recorrida (Acórdão DRJ nº 01-30.462, julgado em 04/11/2014), de que a exigência do domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator para proveito dos efeitos da coisa julgada foi objeto de análise por parte do Supremo Tribunal Federal no **Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778**, sob a Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em sessão Plenária realizada em 30/04/2014, em que se confirmou a validade do art. 2º-A da Lei 9.94/1990 em **caso que tratava justamente do alcance da coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 para outro associado** (Companhia de Bebidas Ipiranga), este **com sede em Ribeirão Preto, Estado de São Paulo**:

*Ementa: 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.*

18. Transcrevem-se, abaixo, por pertinentes, trechos da fundamentação do voto do Ministro Gilmar Mendes:

*"Na presente demanda, **debate-se o alcance da coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4**, que viabilizou, aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC), o direito ao creditamento dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de matéria-prima isenta oriunda da Zona Franca de Manaus.*

*No que toca à tese inerente à demarcação geográfica da coisa julgada, percebo que, no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, há precedente em que a questão já foi enfrentada. Refiro-me à **ADI 1.576**, Tribunal Pleno, DJ 6.6.2003, em cujo julgamento o Min. Marco Aurélio, ao relatar a medida liminar conduzida contra a MP nº 1.570/1997 – que originou a Lei nº 9.494/97 – assentou que o artigo 16 da Lei nº 7.347:*

*'harmônico com o sistema Judiciário pátrio, jungia, mesmo na redação primitiva, a coisa julgada ‘ erga omnes’ da sentença civil à área de atuação do órgão que viesse a prolatá-la. **A alusão à eficácia ‘erga omnes’ sempre esteve ligada à ultrapassagem dos limites subjetivos da ação, tendo em conta até mesmo o interesse em jogo – difuso ou coletivo – não alcançando, portanto, situações concretas, quer sob o ângulo***

objetivo, quer subjetivo, notadas além das fronteiras fixadoras do juízo. Por isso, tenho a mudança de redação como pedagógica, a revelar o surgimento de efeitos 'erga omnes' na área de atuação do Juízo e, portanto, o respeito à competência geográfica delimitada pelas leis de regência. Isso não implica esvaziamento da ação civil pública nem, tampouco, ingerência indevida do Poder Executivo no Judiciário'.

Na ocasião do julgamento da referida Ação objetiva, o Min. Néri da Silveira posicionou-se sobre o tema, para afirmar que **o '(...) juiz só pode officiar sobre matéria a respeito da qual é competente e dentro dos limites da sua jurisdição'**, assim, '(...) mesmo em se tratando de ação civil pública, em matéria que seja de sua competência, não pode dar uma provisão de âmbito nacional (...)'

A propósito, transcrevo trecho da exposição de motivos da Medida Provisória 1.570/1997:

'Assim, o art. 3º da proposta, ao dar nova redação ao art.16 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, determina que a sentença civil fará coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator, exceto se o pedido for julgado improcedente, por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova. Tal proposta resolve uma conhecida deficiência do processo de ação civil pública que tem dado ensejo a inúmeras distorções, permitindo que alguns juízes de primeiro grau se invistam de uma pretensa 'jurisdição nacional'. (...) Daí a necessidade de que se explicita o óbvio, isto é, que a decisão judicial proferida na ação civil pública tem eficácia nos limites da competência territorial do órgão judicial'.

Pelo que percebo, o art. 16 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10 setembro de 1997, compatibiliza-se com o atual sistema jurídico pátrio, na medida em que preserva a higidez relativa à competência jurisdicional de cada órgão do Poder Judiciário, evitando, destarte, uma conhecida deficiência oriunda do processo de natureza coletiva que dava ensejo a inúmeras distorções, quando permitia, v. g. que juízes de piso se investissem de uma pretensa 'jurisdição nacional'.

Não obstante as censuras já emitidas por esta Corte acerca do mau uso das ações coletivas, inclusive como instrumento de controle de constitucionalidade com efeitos erga omnes, persistiram as tentativas de conferir eficácia universal às decisões liminares ou às sentenças emanadas pelos juízes de primeiro grau.

Sensível não só a essa realidade, mas também ao risco iminente de lesão irreparável ao Patrimônio Público, é que o art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, ao modificar o art. 16 da Lei nº 7.347/1985, trouxe a tempestiva limitação geográfica para o provimento judicial, estabelecendo sua força apenas no território do órgão prolator.

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

A agravante sustenta, também, que a decisão proferida no AI 252.801, Rel. Min. Marco Aurélio, decisão monocrática, DJ 19.11.1999, teria irradiado efeito substitutivo em relação à proferida nos autos do MSC nº 91.0047783-4. Pretende-se, portanto, a atribuição de eficácia nacional à decisão, tendo em vista o julgamento monocrático de um agravo de instrumento por esta Suprema Corte.

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. Se se permitisse que a interposição de um recurso a um órgão com jurisdição nacional tivesse o condão de alterar essa realidade, sempre haveria legítimo interesse recursal da parte, mesmo quando já tivesse o seu pedido julgado procedente, pois restaria a possibilidade de se estenderem os efeitos desse julgado a todo o território nacional. Nitidamente, esse não foi o objetivo da lei e não se pode admitir desvirtuamento (...). Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

19. Contra o acórdão acima, prolatado no curso da **Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778**, foram opostos **embargos de declaração**, todavia pendentes de julgamento, encontrando-se conclusos ao Ministro Relator desde 10/09/2014:

Processo nº 10950.722481/2014-36
Acórdão n.º **3401-003.750**

S3-C4T1
Fl. 809

Andamentos	DJ/DJe	Jurisprudência	Deslocamentos	Detalhes	Petições	Recursos
Data	Andamento	Órgão Julgador	Observação			Documento
10/09/2014	Conclusos ao(à) Relator(a)					
08/09/2014	Juntada a petição nº		40718/2014.40718/2014			
08/09/2014	Juntada do mandado de intimação devidamente cumprido - AGU		Ref. à publicação no DJE de 09/06/2014.			
08/09/2014	Recebimento dos autos		PROCURADORIA GERAL DA REPUBLICA - Guia 1265751/1265751			
05/09/2014	Petição		40718/2014 - 05/09/2014 - Parecer nº 5137/2014 PGR-RJMB, PGR, 05/09/2014 - opina pela rejeição dos embargos declaratórios.			
11/06/2014	Devolução de mandado		(Em 11/06/2014) Do AGU, ref. ao despacho publicado no DJE de 09/06/2014			
09/06/2014	Publicação, DJE		DJE nº 110, divulgado em 06/06/2014			Despacho
05/06/2014	Vista à PGR					
04/06/2014	Despacho		Em 4.6.2014: "Dê-se vistas dos autos ao Procurador-Geral da República. Publique-se."			
26/05/2014	Conclusos ao(à) Relator(a)					
26/05/2014	Opostos embargos de declaração		Juntada Petição: 23882/2014			

20. Ainda assim, há de admitir que a Reclamação 7.7781/SP entornou seus efeitos sobre o **Acórdão CARF nº 3403003.491**, proferido em sessão de 27/01/2015, no qual, por unanimidade de votos, "(...) *negou-se provimento quanto à questão da eficácia do mandado de segurança coletivo, considerando-se que ele só alcança os associados domiciliados no Rio de Janeiro*".

21. Não obstante, a extensão da coisa julgada obtida na ação coletiva em referência, **especificamente** no caso da ora recorrente, já foi objeto de análise deste Conselho no **Acórdão CARF nº 3403-003.323**, proferido em sessão de 15/10/2014, sob a relatoria do Conselheiro Presidente Antonio Carlos Atulim, que contou também com a participação dos Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti, e na qual se decidiu quanto à matéria ora em debate, por unanimidade de votos, nos seguintes termos:

Recorrente SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA. A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.

22. Destaca-se, da argumentação do Conselheiro Relator, o seguinte trecho:

"No caso concreto, o contribuinte, embora sucessor de um dos fundadores da Associação de Fabricantes, está localizado no Município de Maringá/PR, sob a jurisdição de autoridade administrativa distinta da arrolada no pólo 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/Maringá.

A decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF-Rio de Janeiro. 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 7.7781/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto/SP, cuja decisão foi publicada no DJE nº 124/11" - (seleção e grifos nossos).

23. Em que pese a aparente sedimentação deste entendimento, com o qual comungávamos até o presente momento, é necessário suscitar a sólida argumentação, merecedora de encômios, trazida pela Conselheira Thais de Laurentiis, relatora do **Acórdão CARF nº 3402003.067**, proferido em sessão de 17/05/2016 pela 2ª Turma desta Câmara, no qual "(...) três foram as correntes julgadoras que se posicionaram; todas, independentemente do norte decisório nelas contido, tinham, como resultado final, posicionamento favorável ao contribuinte"¹.

24. A relatora, forte em obra de Teori Albino Zavascki, adverte para a necessidade de se estremarem os **direitos coletivos da defesa coletiva de direitos**:

"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).

*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. **Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo (...) é exatamente o que aconteceu no julgamento da Reclamação nº 7.7781" - (seleção e grifos nossos).***

¹ MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. "O creditamento do IPI nas aquisições de insumos da ZFM pelo STF e o Carf". In: Migalhas, edição de 15/06/2016.

25. Assim, enquanto os **direitos coletivos** seriam aqueles sem um titular individualmente determinado, materialmente indivisíveis (*e.g.* meio ambiente), os **direitos individuais e homogêneos** seriam não um direito material novo, mas simplesmente um conjunto de *direitos subjetivos individuais*: aqueles que comungam situação fática análoga e mesmo recorte normativo.

26. O direito processual brasileiro realizou a separação entre **direitos coletivos**, de um lado, e **direitos individuais homogêneos**, de outro, levando, assim, à criação de dois subsistemas distintos de instrumentos de tutela dos:

- **DIREITOS COLETIVOS**: ação civil pública e ação popular
- **DIREITOS SUBJETIVOS INDIVIDUAIS HOMOGÊNEOS**: ações civis coletivas (entre elas, o mandado de segurança coletivo).

27. Assim, de acordo com o escólio de Teori Zavascki, o "(...) *legislador brasileiro criou mecanismos próprios para defesa dos chamados direitos individuais homogêneos, distintos e essencialmente inconfundíveis (...) dos que se prestam à defesa dos interesses difusos e coletivos*",² em conformidade com a seguinte sistematização:

DIREITOS	DIFUSOS	COLETIVOS	INDIVIDUAIS HOMOGÊNEOS
1) Sob o aspecto subjetivo são:	<i>Transindividuais</i> , com indeterminação <i>absoluta</i> dos titulares (= não tem titular individual e a ligação entre os vários titulares difusos decorre de mera circunstância de fato. No exemplo: morar na mesma região)	<i>Transindividuais</i> , com determinação <i>relativa</i> dos titulares (= não tem titular individual e a ligação entre os vários titulares coletivos decorre de uma relação jurídica-base. No exemplo: Estatuto da OAB)	<i>Individuais</i> (= há perfeita identificação do sujeito, assim da relação dele com o objeto do seu direito). A ligação que existe com outros sujeitos decorre da circunstância de serem titulares (individuais) de direitos com "origem comum"
2) Sob o aspecto objetivo são:	<i>Indivisíveis</i> (= não podem ser satisfeitos nem lesados senão em forma que afete a todos os possíveis titulares)	<i>Indivisíveis</i> (= não podem ser satisfeitos nem lesados senão em forma que afete a todos os possíveis titulares)	<i>Divisíveis</i> (= podem ser satisfeitos ou lesados em forma diferenciada e individualizada, satisfazendo ou lesando um ou alguns titulares sem afetar os demais)
3) Exemplo	Direito ao meio ambiente sadio (CF, art. 225)	Direito de classe dos advogados de representar na composição dos Tribunais (CF, 107, I)	Direito dos adquirentes a abatimento proporcional do preço pago na aquisição de mercadoria viciada (Cód. Consumidor, art. 18, § 1º, III).

² ZAVASCKI, Teori Albino. Defesa dos direitos coletivos e defesa coletiva dos direitos. Revista Ajufe, nº 43, out./dez. 1994, pp. 24-36.

4) Em decorrência de sua natureza:	a) são insuscetíveis de apropriação individual	a) são insuscetíveis de apropriação individual	a) individuais e divisíveis, fazem parte do patrimônio individual do seu titular.
	b) são insuscetíveis de transmissão, seja por ato <i>inter vivos</i> seja <i>mortis causa</i>	b) são insuscetíveis de transmissão, seja por ato <i>inter vivos</i> seja <i>mortis causa</i>	b) são transmissíveis por ato <i>inter vivos</i> (cessão) ou <i>mortis causa</i> , salvo exceções (direitos extrapatrimoniais)
	c) são insuscetíveis de renúncia ou de transação	c) são insuscetíveis de renúncia ou de transação	c) são suscetíveis de renúncia e transação, salvo exceções (v. g. direitos personalíssimos).
	d) Sua defesa em juízo se dá sempre em forma de substituição processual (o sujeito ativo da relação processual não é o sujeito ativo da relação de direito material), razão pela qual o objeto do litígio é indisponível para o autor da demanda, que não poderá celebrar acordos, nem renunciar, nem confessar (CPC, 351), nem assumir ônus probatório não fixado na Lei (CPC, 333, parágrafo único, I)	d) sua defesa em juízo se dá sempre em forma de substituição processual (o terceiro o será em forma de representação (com aquiescência do titular). O regime de substituição processual dependerá de expressa autorização em Lei (CPC, art. 6º)	d) são defendidos em juízo, geralmente, por seu próprio titular. A defesa por terceiro o será em forma de representação (com aquiescência do titular). O regime de substituição processual dependerá de expressa autorização em Lei (CPC, art. 6º)
	e) a mutação dos titulares ativos difusos da relação de direito se dá com <i>absoluta</i> informalidade jurídica (basta alteração nas circunstâncias de fato).	e) a mutação dos titulares coletivos da relação jurídica de direito material se dá com <i>relativa</i> informalidade (basta adesão ou a exclusão do sujeito à relação jurídica base)	e) a mutação do pólo ativo na relação de direito material, quando admitida, ocorre mediante ato ou fato jurídico típico e específico (contrato, sucessão <i>mortis causa</i> , usucapião, etc.)

28. Sob este prisma legislativo e doutrinário, no entendimento da conselheira relatora, cada subsistema, com instrumentos de tutela próprios, trata a coisa julgada de maneira específica e de acordo com o tipo de direito a ser preservado.

"(...) a única novidade introduzida pelo constituinte de 1988 foi a de autorizar que o mandado de segurança possa ser utilizado por certas entidades para, na condição de substitutas processuais, buscarem tutela de um conjunto de direitos subjetivos de terceiros. **O que há do novo, destarte, é apenas uma forma de defesa coletiva de direitos individuais**, e não uma forma de defesa de direitos coletivos. Se o propósito, no mandado de segurança coletivo, tivesse sido o de viabilizar a tutela de direitos coletivos, não se poderia compreender que entre os legitimados a utilizá-lo não estivesse o MP, a quem a Constituição atribuiu, como função institucional, a defesa dessa categoria de direitos (CF, art. 129, III). Sua exclusão, na verdade, evidencia mais uma vez que o mandado de segurança coletivo é instrumento de defesa de direitos individuais, defesa que, em princípio, é incompatível com as atribuições constitucionais do MP (CP, art. 127) (...). No que se refere ao objeto, a impetração coletiva busca tutelar direitos subjetivos individuais"³ - (seleção e grifos nossos).

29. Conquanto se tratem de **direitos coletivos**, os legitimados (e.g. Ministério Público ou entidades associativas) substituem os titulares dos direitos (grupos de indivíduos ou toda a sociedade): como o direito não pertence aos legitimados, mas a uma coletividade, a coisa julgada produz efeitos *erga omnes*, conforme art. 16 da Lei nº 7.347/1985 (Lei da Ação Civil Pública). Tal dispositivo passou a sofrer uma restrição com a Lei nº 9.494/1997, ao dispor que a "(...) *sentença civil fará coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator*", texto consentâneo com a introdução do art. 2ª-A, que dispôs que a ação coletiva proposta por associação abrangerá apenas os substituídos que

³ ZAVASCKI, Teori Albino. *Ibidem*.

tenham, na data da sua propositura, "(...) *domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator*".

30. Consoante o racional do voto da conselheira relatora, o art. 2ª-A em referência disciplina os efeitos da coisa julgada "(...) *em ações para tutela de interesses coletivos (ação popular e ação civil pública)*". Tal restrição é necessária, no caso deste subsistema, porque a eficácia da coisa julgada ultrapassa as pessoas (terceiros) que compõem o processo, encetando, assim, um **universo indeterminado**.

31. Diz-se que a restrição, neste caso, é necessária, pois: a coisa julgada decorrente de ação civil pública proposta por uma associação, antes da restrição acima, teria efeitos *erga omnes*, distorção esta, referida pelos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes nos trechos de votos acima transcritos, que investia órgãos do Poder Judiciário em uma pretensa jurisdição nacional, de maneira a sobejar os marcos miliários da competência geográfica delimitada pelas leis de regência.

32. Contudo, necessária para a ações que se voltam a tutelar direitos coletivos, e a exposição de motivos da Medida Provisória 1.570/1997, transcrita pelo Ministro Gilmar Mendes em seu voto paradigmático, volta-se textualmente à ação civil pública, justamente porque tal argumentação é de todo pertinente **para esta específica modalidade** processual:

"(...) Tal proposta resolve uma conhecida deficiência do processo de ação civil pública que tem dado ensejo a inúmeras distorções, permitindo que alguns juízes de primeiro grau se invistam de uma pretensa 'jurisdição nacional'" - (seleção e grifos nossos).

33. Diversa é a situação dos **direitos individuais homogêneos**: neste caso, a coisa julgada atingirá um **universo determinado ou determinável** de pessoas, *i.e.*, os associados no caso de um mandado de segurança coletivo impetrado por entidade associativa. Tal situação se torna ainda mais clara no caso da defesa de direitos no campo tributário, conforme pontua, corretamente, a conselheira relatora:

*"(...) os mandados de segurança coletivos são utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo (...). 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** (...).*

(...). 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 nº 91.00477834.

*Ou seja, os contribuintes, buscam a **tutela coletiva de seus direitos (e não tutela de direito coletivo)**, 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" - (seleção e grifos nossos).

34. Este, ademais, o sentido do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2.527/2009, de autoria da procuradora da Fazenda Nacional Karol Teixeira de Oliveira, sobre a disciplina do mandado de segurança, em suas modalidades individual e coletiva, instituída com o advento da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009:

"A Lei nº 12.016, de 2009, propôs-se, ainda, a regulamentar o mandado de segurança coletivo, o que fez nos artigos 21 e 22 (...). Por ocasião da análise do Projeto de Lei nº 125, de 2006 (nº de tramitação na Câmara dos Deputados), que deu origem à Lei nº 12.016, de 2009, manifestamo-nos pela exclusão dos dispositivos referentes ao mandado de segurança coletivo, tendo em vista a existência do Projeto de Lei nº 5.139, de 2009, que disciplina a ação civil pública para a tutela de interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos, e dá outras providências, atualmente submetido à apreciação da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados.

Alertamos, naquela oportunidade, que o Projeto de Lei nº 5.139, de 2009, visa, essencialmente, consolidar em texto único a disciplina das ações para tutela coletiva, e que a aprovação de uma lei versando sobre mandado de segurança coletivo, aprovada anteriormente àquele projeto de lei de ações coletivas, poderia trazer sérias implicações em relação aos avanços que se procurava implementar.

Considerando que o art. 22 do então Projeto de Lei nº 125, de 2006, mantido na Lei nº 12.016, de 2009, menciona que o mandado de segurança coletivo se destina à tutela de interesses coletivos e individuais homogêneos, e que, sendo as matérias atinentes ao direito tributário, essencialmente, modalidades de direito individual homogêneo disponível, conjugado à inexistência de vedação expressa de utilização de mandado de segurança coletivo para veicular pretensões envolvendo tributos, buscou-se alertar quanto ao uso do mandado de segurança coletivo na esfera fiscal" - (seleção e grifos nossos).

35. A decorrência do vetor racional proposto é que, independente dos debates travados a respeito da matéria, de fato foi conferido um tratamento diverso e específico para a disciplina dos efeitos da coisa julgada proveniente no caso da propositura de mandado de segurança coletivo, em conformidade com o texto literal da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança):

Lei nº 12.016/2009 - Art. 21. *O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte,*

dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial.

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

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

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

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

36. Assim, ainda que se reconheça que tal instrumento, **a partir da opção do legislador**, possa tutelar direitos coletivos (*i.e.*, direitos transindividuais), conforme inciso II do art. 21 acima transcrito, o importante a se salientar é que o art. 22 confere tratamento específico para os efeitos da coisa julgada no caso mandado de segurança coletivo: estarão sob seu manto os "(...) membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante". Nestes termos, em perfeita harmonia com a doutrina de escol:

"Mesmo ajuizado por substituto processual, o MS coletivo terá sentença com eficácia de coisa julgada material para todos os substituídos, desde que, evidentemente, nela haja pronunciamento específico sobre o direito afirmado pelo impetrante"⁴ - (seleção e grifos nossos).

37. Trata-se, a Lei nº 12.016/2009, de **lei posterior e mais específica**, que se volta para a tutela de direitos por meio do mandado de segurança coletivo, o que parece ser coerente com o fato de que não se pretende, com ele, "(...) *qualquer expansão dos efeitos da decisão para terceiros (ultra partes) (...) os membros da associação são por ela substituídos, mas os direitos ali pleiteados são próprios dos seus membros*". Trata-se de uma **restrição específica** (membros do grupo substituído), **diversa** da restrição do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997 (competência territorial do órgão prolator).

38. Em outras palavras: no caso de mandado de segurança coletivo que verse sobre tutela de direitos individuais homogêneos, o efeito *erga omnes* ou *ultra partes* **não existe** e, logo, prescindível a restrição à circunscrição territorial: os limites definidos pelo legislador são os **membros do grupo substituído**, no caso concreto, pela Associação. Desta feita, os efeitos subjetivos da coisa julgada produzida por este instrumento processual encontram suas lindes na própria representatividade do impetrante.

39. Destaca-se, do voto da relatora:

⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. *Idem*, pp. 16-17.

"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 nº 91.00477834 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 nº 91.00477834, transitado em julgado em favor da Impetrante, está abarcado pela coisa julgada. Lembre-se que não se trata de empresa terceira, que não fez parte da ação, e que procura indevidamente se beneficiar de suposto "efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva" (Reclamação n. 7.7781), como precipitadamente considerou o STF.

Mesmo porque não há efeito erga omnes nesse caso, como amplamente tratado acima. Desse modo, a questão do efeito erga omnes, e sua consequente restrição pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, é totalmente alheia aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária em que se discutem direitos individuais homogêneos, restringindo-se tão somente às ações nas quais são tutelados direitos coletivos (transindividuais), que nem de perto tangenciam o MSC n. 91.00477834" - (seleção e grifos nossos).

40. A questão foi resgatada com ainda maior minúcia e precisão em artigo acadêmico publicado no Volume III da coletânea PROCESSO TRIBUTÁRIO ANALÍTICO, coordenado por Paulo Cesar Conrado, que tratou deste caso específico:

"(...) não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o caso de mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, como o MSC n. 91.0047783-4 (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) (...). 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 seria 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.

(...). Isto porque não se confunde o regramento da "tutela coletiva de direitos", com aquele da "tutela de direito coletivo". Ademais, devemos lembrar que o processo é instrumento, e "como tal, é meio; e todo meio só é tal e se legitima, em função dos fins a que se destina", segundo a doutrina de Cândido Rangel Dinamarco. E, como bem se sabe, a composição de conflitos é o fim a que se destina o processo, dando às pessoas que têm razão a tutela jurisdicional pleiteada.

(...). Afinal, muito mais do que um desvio das regras estabelecidas pela legislação brasileira acerca da coisa julgada em mandados de segurança coletivo, o julgamento da Reclamação n. 7.778-1/SP representa afronta à efetividade do processo, uma vez que retira, sem nenhuma razão jurídica, os efeitos da sentença formada no MSC n. 91.0047783-4. Ou seja, o direito outorgado pelo Poder Judiciário, concedido em processo legitimamente manejado para a sua tutela, está sendo afastado daqueles que o possuem, na contramão da finalidade do direito processual"⁵ - (seleção e grifos nossos)

41. De fato, o inciso LXX do art. 5º da Constituição da República consagra o mandado de segurança coletivo impetrado por associação em defesa de seus associados como **garantia fundamental**, e sua limitação deve advir do próprio texto constitucional, ou, quando muito, expressamente da lei, e **jamaiz** por meio de interpretação analógica de legislação alienígena, como a Lei nº 9.494/1997, sobretudo diante da **inexistência da disposição expressa do legislador** em realizar uma dupla limitação de seus efeitos, *i.e.*, aplicável **(i)** ao grupo **(ii)** da jurisdição do órgão prolator.

42. Observa-se, todavia, que o voto analisado separou, de um lado, os **(i) direitos coletivos** (tutelados por meio de ações populares e ações civis públicas), para os quais há a necessidade da restrição à jurisdição do órgão prolator devido à sua natureza *erga omnes ultra partes* e, de outro, os **(ii) direitos individuais homogêneos** (tutelados por meio de ações coletivas, como o mandado de segurança coletivo), que não precisariam de igual restrição, pois voltados para um grupo determinável de pessoas.

43. Em nosso sentir, há certa estranheza nas premissas acima cerzidas, o que advém da dificuldade do desdobramento do raciocínio, vez que a Lei nº 12.016/2009, ao disciplinar o objeto do Mandado de Segurança Coletivo, vaticina seu uso à proteção **tanto de um como de outro direito**: coletivos *stricto sensu* ou individuais homogêneos. Tal discussão, ademais, não é nova, e desde antes da previsão deste instrumento pelo constituinte originário, debatia-se sobre a sua vocação:

"(...) Do mandado de segurança coletivo há quem pense tratar-se de instrumento para salvaguardar unicamente direitos coletivos e assim chegou a decidir o. Há, por outro lado, quem sustente poder ele ser utilizado tanto em defesa de direitos coletivos, quanto de direitos individuais. E, finalmente, em terceira orientação, estão os que pensam tratar-se, simplesmente, de instrumento para defesa coletiva de direitos subjetivos individuais"⁶ - (seleção e grifos nossos).

44. No entanto, a premissa permanece hígida e intocada, como ora se sumula: os efeitos da coisa julgada em ação de caráter coletivo **concernente a direito coletivo** proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, por sua natureza *erga omnes ultra partes*, estão limitados aos substituídos que tenham, na data da

⁵ LAURENTIIS, Thais de. "Coisa julgada em mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária - estudo de caso". In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo analítico tributário - Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, pp. 87-110.

⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. *Op. Cit.*, p. 17.

propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator, nos termos do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, **EXCETO** no caso de se tratar de impetração de mandado de segurança coletivo, caso em que a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante, nos termos do art. 22 da Lei nº 12.016/2009.

45. Dito de outra forma, para **quaisquer direitos** tutelados especificamente por meio de mandado de segurança coletivo, a coisa julgada reverberará para os membros do grupo ou categoria substituídos, **independentemente (i)** do domicílio de cada indivíduo; e **(ii)** de se tratar de direito individual homogêneo ou direito coletivo (transindividual).

46. De fato, reconhece-se que a regra insculpida no art. 22 da Lei nº 12.016/2009 se trata de uma **exceção** à regra geral de que o juiz só pode officiar sobre matéria a respeito da qual é competente e dentro dos limites da sua jurisdição.

47. Tal constatação, não obstante, é plenamente compatível não apenas com o desígnio expresso pelo legislador, mas também com a própria natureza do mandado de segurança, instrumento orientado para assegurar direito líquido e certo violado ou na iminência de sê-lo por qualquer autoridade, o que expressa a sua vocação como mecanismo efetivo de defesa contra iniquidades e abusos do poder, predicado inexorável do vocabulário democrático.

48. Assim, tendo sido esta a decisão do legislador, a **alternativa** ao aplicador diante de tal recorte normativo, recalcitrante em reconhecer a regra de exceção posta, seria **restringir, por meio de integração analógico-sistemática, uma garantia fundamental**, de forma a aplicar, por via transversa, o art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, limitando, assim, ao grupo da jurisdição do órgão, o que não seria, por evidente, razoável.

49. O correto, no caso presente, portanto, é se reconhecer que a decisão transitada em julgado em mandado de segurança coletivo que se volta a tutelar direitos coletivos ou individuais homogêneos estertora a jurisdição do órgão prolator, de forma a atingir todos os substituídos, independentemente do local de seu domicílio.

50. Tal conclusão decorre não apenas de todo o arrazoadado acima, mas, sobretudo, de três fundamentos técnicos. Em primeiro lugar, **(i)** a Lei nº 9.494/1997 **não é** de aplicação subsidiária à Lei do Mandado de Segurança. Em segundo lugar, **(ii)** ainda que fosse de aplicação subsidiária, o art. 22 da Lei nº 12.016/2009, como se demonstrou, apresenta **regra expressa, específica e posterior**, seja para o cumprimento dos requisitos autorizadores da concessão da segurança, seja para os efeitos da coisa julgada. Em terceiro lugar, **(iii)** ainda que persista o desconforto do aplicador diante de tal regra, somente poderá obviá-la diante da decretação de sua inconstitucionalidade, pois, até o presente momento, trata-se de norma existente, válida e eficaz no ordenamento pátrio.

51. Sobre se tratar de regra específica, ademais, válido se recordar, como *excursus*, que tal preocupação não passou incólume ou despercebida pela Procuradoria da Fazenda Nacional que, no Parecer PGFN/CRJ nº 1.486/2009, alertava para o risco da aprovação, por parte do Congresso Nacional, da Lei do Mandado de Segurança, cujo projeto tramitava em regime de urgência, em data anterior à aprovação do Projeto de Lei nº 5.139, de 2009, cujo objeto seria consolidar a matéria referente às ações coletivas em um único texto. A aprovação de leis específicas, como a Lei nº 12.016/2009, contribuiriam, na abalizada e correta opinião do parecer formulado, para dificultar tal harmonização, sobretudo a se ter em vista a impossibilidade de lei geral posterior (que adviria da eventual aprovação do Projeto de Lei nº

5.139/2009) revogar lei específica (a Lei do Mandado de Segurança que, conforme se sabe, resultou aprovada):

"(...) não é novidade a existência de diversas propostas de elaboração de um código de processo coletivo. E, nesse sentido, ganha destaque o projeto de lei que disciplina a ação civil pública para a tutela de interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos, e dá outras providências, que já tramita na Câmara dos Deputados (Projeto de Lei nº 5.139, de 2009).

(...). Saliente-se que um dos objetivos primordiais do projeto de lei que disciplina as ações para tutela coletiva é consolidar em texto único a disciplina da matéria. Hoje, a doutrina entende que o microsistema processual para as ações coletivas é formado pelas normas processuais coletivas do Código de Defesa do Consumidor e da Lei de Ação Civil Pública.

(...). Uma das novas propostas do novo projeto de lei de ações coletivas é, portanto, a consolidação da matéria em um único texto, e, nesse sentido, desde já se visualiza que a disposição de regras acerca do mandado de segurança coletivo vai de encontro a esta vertente que busca unificar e harmonizar a matéria em uma só norma

(...). Contudo, aqui cabe fazer uma importante observação (...). A possibilidade de uma lei versando sobre mandado de segurança coletivo, aprovada anteriormente àquele projeto de lei de ações coletivas – o PL tramita em fase de urgência no Senado Federal, que abriu prazo para apresentação de emendas até 10/07/2009 – poderá trazer sérias implicações em relação aos avanços que se procurava implementar.

(...) é preciso alertar que, se o Projeto de Lei nº 125, de 2006, for aprovado com os dispositivos que disciplinam o mandado de segurança coletivo, certamente dará ensejo a teses no sentido de que as novas regras trazidas pelo Projeto de Lei nº 5.139, de 2009, não se aplicarão ao mandado de segurança coletivo, por já haver lei específica anterior regulando a matéria, já que, nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil, lei geral posterior não revoga lei específica" - (seleção e grifos nossos).

52. Nada obstante, há de se recortar algo de mais valioso apontado pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.486/2009: o reconhecimento de que, diferentemente do Projeto de Lei nº 5.139, de 2009, que ambicionava consolidar o regramento das ações coletivas, o então projeto da Lei do Mandado de Segurança nada previa acerca da limitação ou restrição dos efeitos da coisa julgada à competência territorial do julgador.

"(...) É de se observar que o PL em comento [projeto da lei do mandado de segurança] não contém norma análoga ao art. 16 da atual Lei 7.347/85, (que prevê que a sentença em ação coletiva faz coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator).

Valendo-nos de estudos elaborados nesta Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, pela i. Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luana Vargas Macedo, se se passar a considerar tão-somente o novo estatuto normativo específico do mandado de segurança coletivo:

'O cabimento de ação coletiva em matéria tributária permitirá que decisões proferidas em cognição superficial por um único juiz federal, de qualquer Estado da Federação, determinem, ainda que em caráter provisório, a suspensão do pagamento de um determinado tributo em todo o território nacional.

Basta imaginar a hipótese em que uma ação coletiva seja ajuizada com o intuito de se obter, liminarmente, a suspensão da exigibilidade de tributo, e, ao final, a declaração da inexistência de relação jurídica tributária, tudo sob o argumento de que a correspondente norma de incidência é inconstitucional. Em hipóteses desse jaez, será plenamente possível que o juízo federal no qual tramita a ação coletiva, considerando inconstitucional determinada lei tributária, suspenda, liminarmente, a sua exigibilidade, o que provocará a suspensão do pagamento do tributo, de uma só vez, em todo o território nacional.

Ora, é inegável o incalculável impacto que esse tipo de situação poderá causar aos cofres públicos: veja-se que será possível a paralisação de toda a arrecadação, no país inteiro, de um determinado tributo. Também são inegáveis os transtornos, provavelmente incontornáveis, que liminares e sentenças com esse teor causarão no que diz respeito ao orçamento público, sujeito, como se sabe, ao princípio da previsibilidade das despesas e das receitas públicas.

E ainda que, atualmente, o Poder Público disponha de mecanismos processuais diferenciados para obter a neutralização de provimentos de urgência, de que é exemplo a “suspensão de segurança”, disciplinada, em grande parte, pela Lei n. 8.437/92, não há, por óbvio, qualquer garantia de que o manejo de tais mecanismos será suficiente para, diante das incontáveis situações concretas verificáveis na prática, subtrair, a tempo, os efeitos de uma medida liminar gravosa e injusta aos interesses públicos.

A verdade é que, até que essa liminar que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em todo o País seja, enfim, suspensa, os prejuízos causados aos cofres públicos certamente já estarão concretizados. E, caso, ao fim, a ação coletiva seja julgada improcedente, a “reposição” dos valores que deixaram de ser pagos durante a vigência dessa medida liminar, na melhor das hipóteses, apenas ocorrerá depois de anos. Fala-se em “na melhor das hipóteses” por que, na realidade, mostra-se pouco crível que, havendo a revogação da liminar que suspendeu, no País inteiro, o pagamento de um

determinado tributo, a Receita Federal do Brasil tenha condições, inclusive materiais, de efetivar autuações fiscais contra todos os contribuintes do país que, beneficiados com os

efeitos erga omnes da decisão concessiva da liminar, deixaram de pagar o tributo. Enfim, o que deixou de ser recolhido durante o período em que esteve em vigor a liminar, que poderá corresponder a toda a arrecadação do tributo durante alguns ou vários meses, ou, quiçá, anos, dificilmente será reposto aos cofres públicos" - (seleção, grifos e colchetes nossos).

53. A despeito do importante alerta sinalizado pelo parecer em referência, a dimensão *erga omnes* da coisa julgada em sede de mandado de segurança coletivo não permaneceu incontida ao final dos debates legislativos: pelo contrário, sofreu a restrição específica do art. 22 do aludido diploma. Importa se sublinhar, todavia, que o Parecer PGFN/CRJ nº 1.486/2009 esclarece um ponto de extrema importância, e de maneira não restarem dúvidas: que a Lei nº 12.016/2009 "(...) **não contém norma análoga ao art. 16 da atual Lei 7.347/85**" e que, **justamente por este motivo, não seria possível se aplicar a restrição à jurisdição do órgão prolator.**

54. De toda sorte, ainda que superados os fundamentos acima, entre a **primeira opção** (*i.e.*, realizar um pretense exercício hermenêutico de integração sistemático-analógica que resulte em restrição de garantias constitucionais) e a **segunda opção** (*i.e.*, aplicar a lei expressa, ainda que o resultado desta aplicação resulte em extrapolação excepcional da jurisdição dos órgãos do Poder Judiciário como forma de garantia de direito líquido e certo), não há dúvida sobre a necessidade da escolha pela predileção expressa do legislador.

55. Assim, pelos motivos expostos, aquiesço aos fundamentos trazidos no substancioso voto da relatora do **Acórdão CARF nº 3402003.067**, aos quais acresço as críticas e considerações acima, e voto no sentido da não aplicação da interpretação da limitação territorial da coisa julgada no caso em análise, devendo a decisão obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que tramitou na 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, aproveitar à contribuinte em tela.

56. Procede-se ao registro, pela esmerada fidelidade aos fatos, de que as razões acima expostas, em que pese representarem o atual pensamento deste relator, **não foram analisadas pelo colegiado** na presente sessão de julgamento, não havendo, portanto, uma posição desta turma julgadora, em sua atual composição, acerca da matéria que pertine à extensão dos efeitos da coisa julgada neste caso, seja para confirmá-la ou infirmá-la, uma vez que, apesar de ter sido o presente voto acompanhado pelas conclusões no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, a maioria foi formada em torno das igualmente consistentes e sólidas razões externadas pelo Conselheiro Robson José Bayerl, corporificadas na declaração de voto de sua lavra que integra o presente acórdão e, diga-se *a latere*, com as quais comungamos. O objeto da discordância, portanto, é unicamente quanto à impossibilidade, explicada no início deste voto, de se passar ao conhecimento das demais questões, ainda que preliminares, uma vez que se reconheça a prevalência e, logo, a primazia da coisa julgada.

Com base nesses fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Robson José Bayerl,

As razões do lançamento consistem, basicamente, na impossibilidade de aproveitamento dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, em função do disposto no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, e também na ausência de previsão legal, ante o princípio da não cumulatividade (art. 153 da CF/88), de aproveitamento de créditos de IPI pela aquisição de produtos isentos.

A impugnação referenciou o direito de crédito no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (arts 82, III e 175 do RIPI/02), destacado expressamente nos documentos fiscais de aquisição de concentrado, além de contestar a impossibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.0047783-4.

Dentre as provas colacionadas a justificar o direito ao crédito a que alude o art. 6º do DL 1.435/75 (art. 82, III do RIPI/02), trouxe o recorrente a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 (fl. 533), que aprovou o projeto de atualização do empreendimento titularizado por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (RECOFARMA), fornecedora da matéria-prima isenta, e o Parecer Técnico nº 224/2007 (fl. 535), que relatou as verificações da atualização do empreendimento e relacionou as matérias-primas regionais utilizadas na industrialização do produto "concentrado para bebidas não alcoólicas", posteriormente vendidos aos fabricantes de bebidas, que o utilizarão como insumo na produção de refrigerantes.

A Resolução SUFRAMA 298/2007, teve como fundamento técnico para sua expedição, o Parecer Técnico nº 224/2007.

Por ser oportuno ao deslinde da questão, vale o recorte de trecho do referido parecer técnico que lista os insumos regionais utilizados pela RECOFARMA:

d) Características técnicas do produto:**Definição:**

O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 138g/cm³
- Origem das matérias-primas regionais:

(1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).

(2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figuerado (AM), que também produz álcool.

(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.

(4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei nº 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do Imposto de Importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto nº 288/67, com redação dada pela Lei nº 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 com redação dada pela Lei nº 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus - PIM do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir: a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem. b) DE MATERIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas. Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através de sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real. c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área

1 n h

4	PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD. Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias à fabricação do corante caramelo.
---	--

f) Origem dos Insumos em valor (%):

Produto	Insumos Locais/Regionais (Amaz. Ocidental)	Insumos Nacionais	Insumos Importados
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS (tipo: de cola)	21,27	35,08	43,65

Notas:

(1) Na elaboração do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, para o modelo de referência "concentrado para bebidas refrigerantes, de sabor de cola", será utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo), processado no Interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a matéria-prima regional extrato de guaraná.

CONCLUSÃO:

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

Manaus, 01 de novembro de 2007.

Note-se que o açúcar cristal e mascavo, de produção regional, é adquirido pela RECOFARMA e enviado à DD. WILLIANSON DO BRASIL, também localizada no Pólo Industrial de Manaus, para produção terceirizada do corante caramelo, também insumo do referido "concentrado".

Dentre os incentivos fiscais regionais, naquela oportunidade, requereu a RECOFARMA a isenção do art. 6º do DL 1.435/77.

As notas fiscais de aquisição de concentrado que respaldam o crédito não reconhecido pela fiscalização encontram-se às fls. 497/531, constando em seu corpo a alusão ao preceptivo.

O MSC 91.0047783-4, TRF 2ª Região, por seu turno, dentre os seus pedidos, arrolou o reconhecimento a todos os seus associados de aproveitar o crédito pela aquisição de produtos isentos da ZFM, conforme se verifica de sua petição inicial:

a) o deferimento, inaudita altera pars, de PEDIDO LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização 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 no prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e

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

A sentença de primeiro grau julgou improcedente o pedido.

Em apelação, o TRF 2ª Região, reverteu a decisão para reconhecer o direito pleiteado.

A Fazenda Nacional, através do AI 252.801-3, levou a questão ao STF, através de reexame de juízo negativo de admissibilidade do RE, cabendo ao Min. Marco Aurélio, em decisão monocrática, conhecer do agravo e negar-lhe provimento, por estar a decisão recorrida em consonância com a jurisprudência então vigente (fls. 596/601).

A decisão da DRJ afastou o aproveitamento do Mando de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, porém, reconheceu o direito ao crédito na compra do "concentrado para bebidas não alcoólicas" adquirido da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS, por força do disposto no art. 6º do DL 1.435/75, dado que a empresa tem projeto aprovado pela SUFRAMA e utiliza insumos regionais produzidos no interior do Estado do Amazonas, como atesta o Parecer Técnico nº 224/2007.

A PFN, em suas razões ao recurso de ofício, debate a impossibilidade do direito de crédito de IPI, nas aquisições isentas e a inobservância dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do DL 1.435/75, alegando que a RECOFARMA não utiliza produto de origem extrativa vegetal diretamente na fabricação do concentrado, pois o açúcar, produto extrativo vegetal, é utilizado na produção do corante caramelo, que, em si, não é um produto extrativo vegetal:

*"Conforme se verifica dos documentos acostados aos autos, inclusive de documentos emitidos pela própria Suframa, o concentrado produzido pela Recofarma **não é elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas sim com produtos intermediários/industrializados.***

Nesse sentido, a Suframa (documento 3 juntado pela contribuinte junto com a impugnação) informa que o concentrado para fabricação de refrigerante sabor cola é feito com açúcar e álcool e, ainda, que o açúcar cristal é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, que produz o corante caramelo, matéria-prima dos concentrados da empresa.

(...)

Levando-se em conta que a Lei determina, para o gozo da isenção (art. 6º, caput, do DL 1435/75), que os produtos sejam produzidos com MATERIA PRIMA agrícola ou extrativa, e não com PRODUTO INTERMEDIÁRIO, correta a glosa dos créditos, ainda mais considerando-se que quando o legislador pretendeu tratar de insumos de forma genérica, o fez referindo-se não apenas à matéria-prima, mas também a produtos intermediários e materiais de embalagem, a exemplo do que se vê, inclusive, no dispositivo que permite o crédito na aquisição de produto isento (art. 6º, § 1º do DL 1435/72).

Apoiando sua tese, cita os Acórdãos nºs 3302-002.673, 3302-001.790 e 3403-003.491, que chegaram às mesmas conclusões.

Esse o quadro factual.

Preambularmente, para melhor apreciar as questões postas, transcrevo o referido art. 6º do DL 1.435/75:

“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.” (destacou-se)

No caso vertente, a matéria-prima regional utilizada na produção do concentrado, segundo o Parecer Técnico nº 224/2007, é o açúcar cristal e o açúcar mascavo.

Nos termos do *caput* do dispositivo, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Os açúcares cristal e mascavo são elaborados a partir da cana-de-açúcar produzida no interior do Estado do Amazonas, por pequenas propriedades rurais e pela Agropecuária Jayoro, esta localizada no Município de Presidente Figueiredo/AM, de maneira que resta atendido o primeiro requisito (produção na área da Amazônia Ocidental, conforme art. 1º, § 14º do DL 291/67).

Na seqüência, consoante o parágrafo primeiro, os produtos referidos no *caput*, isto é, aqueles produzidos com matéria-prima agrícola e extrativa - no caso dos autos, os açúcares cristal e mascavo - gerarão créditos do IPI, como se devido fosse, sempre que empregado como matéria-prima ou produto intermediário, na industrialização, em qualquer parte do território nacional, de produto sujeito ao pagamento do imposto.

O açúcar cristal produzido pela Agropecuária Jayoro, segundo o parecer técnico da SUFRAMA, é adquirido pela RECOFARMA e enviado, para industrialização do corante caramelo, pela DD. WILLIANSO DO BRASIL.

A PFN sustentou que o corante caramelo não seria matéria-prima de origem agrícola ou extrativa; entretanto, não há como negar que é componente seu o açúcar cristal (produto agrícola) de produção regional produzido pela Agropecuária Jayoro, revelando que o açúcar cristal seria, por assim dizer, a "matéria-prima da matéria-prima" na produção do concentrado, o que acarretaria a admissibilidade do creditamento *sub examine*.

Demais disso, o mesmo parecer técnico destacou, na letra "f", do item "7" (Compromissos assumidos pela empresa), fl. 544, que a RECOFARMA utilizaria, na produção do concentrado, 21,27% de insumos locais regionais, sendo que, nos concentrados à base de cola, seria utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo).

A meu ver, o fato do açúcar ser utilizado como matéria-prima do corante caramelo e este como matéria-prima do concentrado, como antecipado, não retira o direito ao crédito do art. 6º do DL 1.435/75, até porque não é possível extrair do parecer técnico que todo o açúcar utilizado, no processo produtivo da RECOFARMA, seja destinado exclusivamente à produção do corante caramelo.

Como não bastasse, ainda segundo o mencionado parecer técnico, o açúcar cristal empregado na produção do corante caramelo é adquirido pela RECOFARMA e remetido, para industrialização desta matéria-prima, a empresa localizada na própria área do Pólo Industrial de Manaus.

Em minha visão, o açúcar cristal utilizado, ainda que indiretamente, na produção do concentrado de bebidas não alcoólicas produzido pela RECOFARMA, emprega cana-de-açúcar, produto agrícola, plantada em áreas do interior do Amazonas, de modo que atende ao segundo requisito.

Por fim, a RECOFARMA possui projeto aprovado pela SUFRAMA, atendendo assim à terceira exigência.

Concernente ao argumento deduzido pela PFN, ao questionar a referência a duas bases legais para respaldo da isenção, art. 6º do DL 1.435/75 (que garante o crédito pretendido) e o art. 9º do DL 288/67 (que não garante o direito de crédito), quando deveria ser indicada o dispositivo específico, entendo que tal situação, no caso vertente, pelas especificidades do processo, não prejudica a fruição do benefício fiscal, haja vista que ambas as isenções foram pleiteadas pela RECOFARMA no projeto de atualização aprovado pela Resolução nº 298/2007, consoante item "4" (Incentivos pleiteados), do parecer técnico, de maneira que a SUFRAMA, no uso de suas atribuições, reconhece que a peticionante atende aos requisitos para ambas as isenções.

Acentue-se que não se está, nesse ínterim, a afirmar que a competência para o reconhecimento das isenções invocadas pertenceria à SUFRAMA, como pode parecer à primeira vista, mas tão-somente que, cuidando-se de isenções condicionadas à observância de certas exigências, caberia à SUFRAMA, no limite de suas atribuições, reconhecer que o peticionante, no caso a RECOFARMA, preencheria os requisitos previstos na legislação e estaria apta a usufruir dessa vantagem fiscal, cumprindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a fiscalização da correta apuração do tributo, aí incluído o aproveitamento de créditos do imposto (IPI).

Por outro lado, se porventura a empresa RECOFARMA não vem obedecendo ao projeto aprovado pela SUFRAMA, com o emprego compromissado das matérias-primas agrícolas de origem de produção regional, cabe à fiscalização da RFB, também na medida de suas atribuições, investigar a situação com profundidade e apurar as respectivas infrações e responsabilidades, não, porém, imputar esse ônus probatório ao beneficiário da vantagem fiscal, como ocorrido.

Mesmo porque, o lançamento não desce a essa minúcia – ausência de preenchimento dos requisitos para fruição dos benefício do art. 6º do DL 1.435/75 –, limitando-se a denegar o direito ao crédito pela aquisição de produtos isentos com fulcro no princípio da não cumulatividade insculpido no art. 153 da CF/88, uma vez ultrapassada a possibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.0047783-4, conforme se verifica da seguinte passagem do TVF:

Porém, os créditos de IPI apropriados pelo sujeito passivo na linha “Outros Créditos” do Livro de Registro de Apuração do IPI, relativos às aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06 e situada na Zona Franca de Manaus (ZFM), especificadas na tabela acima, são indevidos, uma vez que não houve destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pela referida pessoa jurídica e inexistente amparo legal para o sujeito passivo aproveitar-se de tal crédito.

Convém mencionar que o sujeito passivo se credita do IPI correspondente a 27% (vinte e sete por cento) do valor das aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

A apropriação de créditos de IPI relativos a aquisições desoneradas do imposto afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, cuja premissa básica consiste em compensar o débito ocorrido na saída do estabelecimento do sujeito passivo com o crédito referente ao imposto que fora cobrado na operação anterior relativo à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens. Não havendo exigência do IPI nas aquisições desses insumos, não há valor algum a ser creditado.

Portanto, ainda que se admitisse o não cumprimento de todos os requisitos, o que se faz exclusivamente como concessão dialética (uma vez que, no entender desse Conselheiro, houve atendimento às exigências legais), não seria possível manter o lançamento nos termos em que lavrado, porque não foi essa a sua motivação, o que representaria inovação indevida do seu fundamento jurídico.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Robson José Bayerl