



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

Processo nº	13839.002752/2002-74
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-003.741 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	29 de março de 2017
Matéria	IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 30/06/2002

PRODUTOS ISENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ausência de previsão legal, é inadmissível a apropriação, na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, de créditos do IPI sobre o valor de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito presumido ou ficto do imposto prescinde de autorização expressa de lei específica, a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF/1988, o que não aconteceu com a isenção, instituída no art. 9º do Decreto-lei 288/1967.

INSUMOS ISENTOS PRODUZIDOS NA ZFM COM PROJETO APROVADO PELO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FICTOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, localizado fora da ZFM, os créditos presumidos ou fictos do IPI, calculados sobre insumos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO PRODUZIDO COM MATÉRIA-PRIMA DA AMAZÔNIA LEGAL. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE FORA REGIÃO. IMPOSSIBILIDADE.

São beneficiados com a isenção do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de

origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA. O descumprimento desses requisitos impede os estabelecimentos industriais adquirentes de creditar-se do crédito presumido do imposto, previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/1975.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2001 a 30/06/2002

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

1. O art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, ao modificar o art. 16 da Lei nº 7.347, de 1985, trouxe a tempestiva limitação geográfica para o provimento judicial, estabelecendo sua força apenas no território do órgão prolator.

2. O fato de o Mandado de Segurança Coletivo ter sido impetrado antes da referida mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada em sede desta demanda coletiva, isso porque a inovação legal é meramente declaratória, uma vez que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição.

IPI. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA ISENTA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, no passado, pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484), o que chegou a ser estendido às aquisições sujeitas à alíquota zero (RE 350.446), mas este entendimento foi posteriormente alterado, passando a mesma Corte a entender que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682), depois estendendo o mesmo entendimento em relação às aquisições isentas (RE 566.819), de maneira que a jurisprudência atual é no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas dão direito ao crédito do imposto.

Nada obstante o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido existir a Repercussão Geral especificamente em relação à aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus ZFM (Tema 322; RE 592.891), isto não equivale ao reconhecimento do direito de crédito, além de que, não pode este Tribunal Administrativo analisar a constitucionalidade das leis (Súmula CARF nº 1).

Conjuntura dos fatos que autoriza a aplicação ao presente caso do entendimento do STF no RE 566.819, visto não haver decisão em contrário no RE 592.891.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, na reunião de julgamento realizada no mês de fevereiro/2017, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida, de nulidade do despacho decisório e de nulidade do procedimento fiscal,

vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Lenisa Rodrigues Prado. Na reunião de março/2017, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, e a Conselheira Lenisa Prado, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. A Conselheira Lenisa Rodrigues Prado fará declaração de voto.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Domingos de Sá Filho - Relator

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário visando modificar o Acórdão que manteve intacta a decisão do Despacho Decisório, que indeferiu o pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI relativo ao quarto trimestre de 2002.

O pleito foi formulado com arrimo nas disposições do art. 11 da Lei nº 9.779 de 1999, bem como, na IN SRF nº 33/99. Há notícia que a Interessada atendeu, tempestivamente, as solicitações consignadas no Termo de Procedimento Fiscal, bem como, juntou documentos.

O pedido foi negado ao fundamento de que a escrituração e o aproveitamento de crédito de IPI depende de demonstração do direito creditório por meio de documentação hábil e idônea, bem como, deve observar a cada trimestre-calendário. Extraí-se, também, da fundamentação do voto, em razão de tratar direito inerente ao contribuinte, cabe a ele trazer as provas que julgar satisfatória, incumbência essa que teria deixado de ser cumprida.

Sustentando o direito ao pedido de ressarcimento do saldo credor de IPI registrado nos livros próprios, a Contribuinte demonstra irresignação com a informação fiscal de que analise deu-se por amostragem, mesmo diante da farta documentação fornecida, que a conclusão deixou de descrever o exato motivo pelo qual recomendou o indeferimento do pedido. Em razão da suposta ausência de motivação, argüiu nulidade em preliminar.

Essa Colenda Turma decidiu converter o julgamento em diligência por meio do Acórdão nº 3403-000.431, de 20 de março de 2013, determinou:

"a) apurar total das entradas de insumos por trimestre, desde 1999 até o quarto trimestre de 2002; b) apartar o crédito

destacado no documento – nota fiscal; c) demonstrar qual o saldo credor no segundo trimestre de 2002, a ser confrontado com o pedido; d) destinar os insumos oriundos da zona Franca de Manaus, e; e) no caso de glosa (insumo) relacionar o número da nota fiscal e justificar o motivo pelo qual deixou de ser aceito, f) outras informações que julgar pertinentes a elucidação da lide. Após abra vista a Recorrente para manifestar, querendo, pelo prazo de 30(trinta)dias.”

Vê-se, da Informação Fiscal, que os saldos credores informados pela empresa Interessada estavam em conformidade com a escrita fiscal, entretanto, manteve a glosa dos créditos ao fundamento:

“a) - o art. 73, III, do RIPI/98, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei (DL) nº 1.435, de 16.12.1975, condicionaria a isenção dos insumos ao atendimento dos seguintes requisitos: elaboração do insumo com matéria-prima agrícola e extractiva vegetal; localização do estabelecimento na /Amazônia Ocidental e aprovação do projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, o que não teria sido respeitado, no presente caso, uma vez que os insumos utilizados na elaboração do concentrado seriam produtos industrializados e não matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional;

b) a decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento (AI) nº 2004.02.01.013298-4, teria determinado que o MSC nº 91.0047783-4 não seria aplicável aos associados da AFBCC localizados fora da competência territorial do TRF da 2ª Região, razão por que a RECORRENTE por estar localizada em Jundiai, Estado de São Paulo, não poderia se beneficiar da coisa julgada formada no referido MSC;

c) o art. 59, II, do RIPI/98, que dispõe sobre a isenção dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, não autorizaria o creditamento do IPI pelo adquirente do insumo isento nem estabeleceria o valor a ser considerado e, pois, a RECORRENTE não teria o respaldo legal necessário para efetivar o respectivo crédito, tendo em vista que não houve pagamento de imposto na operação anterior;

d) a RECORRENTE não teria apresentado a planilha com as entradas de insumos do último trimestre do ano de 2002 e alguns dados em meio magnético, conforme solicitado no Termo de Diligência/Solicitação de documentos, cuja ciência teria ocorrido em 30.01.2014.”

O relatório fiscal encontra às fls 3.461 a 3.469, cuja conclusão restou nos termos a seguir:

“Diante do exposto, com a resposta apresentada pelo contribuinte intempestivamente, em 21.02.2014, considerando-se os valores creditados indevidamente no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento, como se devidos fossem, em decorrência das aquisições dos “concentrados” no período da RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., sem

destaque do IPI nas notas fiscais e sem pagamento desse imposto, e ainda considerando tudo o mais que do processo consta, reforço finalmente a confirmação do indeferimento do Peido de Ressarcimento tratado neste procedimento fiscal. Fica o contribuinte cientificado, por via postal, a ser manifestar caso seja de seu interesse acrescentar comentários ou mais informações sobre o prsente Relatório Fiscal, inclusive sobre os elementos faltantes citados na letra “F” acima, para fins de prosseguimento do julgamento conforme solicitado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no prazo de 30(trinta) dias a contar do seu recebimento.”

Intimada a Recorrente, deixou se manifestar no prazo estipulado, alegou posteriormente troca de advogado, o que veio a fazer por meio das razões adicionais ao Recurso Voluntário, petição de fls. 3.485/3.527.

Ressalta em sua peça de reforço que o pedido de ressarcimento se refere aos saldos credores de IPI dos períodos de outubro a dezembro de 2001 e janeiro a junho de 2002, e, os pedidos de compensações para utilizar os referidos saldos credores para quitar, por compensação, débitos de PIS e COFINS. Adverte, também, ter procedido retificação, 30.05.2005, do pedido de ressarcimento para deixar claro o período de apuração dos saldos credores e os respectivos valores pleiteados.

Também esclarece que os saldos credores de IPI em questão decorreram da aquisição de insumos isentos (concentrados), oriundos da Zona Franca de Manaus, isenção amparada pelo art. 59, II, do Decreto nº 2.637, de 25.06.1998, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/98 e do art. 69, II, do RIPI/02.

Trata-se de crédito oriundo de aquisição de produtos elaborados com base em matéria-prima agrícola da produtos situado na Amazônia Ocidental, e utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, no caso concreto refrigerantes.

É o que tinha a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se recurso tempestivo e atende os pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual tomo conhecimento.

A lide gira em torno do direito de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados de aquisições de matérias primas oriundas da Amazônia Ocidental, que não sofreu na primeira etapa incidência do imposto pelo fato do fabricante encontrar estabelecido Zona Franca de Manaus.

A celeuma encontra circunstaciada na utilização do processo produtivo de do concentrado, cujos ingredientes no preparo do extrato empregado no produto final da Recorrente é oriundo de industrialização por outro contribuinte instalado na Zona Franca de

Manaus, no caso se refere diretamente a planta industrial da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. e legislação ao tempo dos fatos autorizava os adquirentes dos produtos oriundos da zona Franca de Manaus a tomar o crédito, no caso, IPI.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO.

Argui-se nulidade por ausência de motivação no Despacho Decisório por deixar de consignar as razões de fato e de direito que serviram de fundamento ao indeferimento.

É verdade, apesar ter sido colecionado documentos capazes de justificar o pleito, entre tantos, os livros de entrada e saída de mercadorias, apuração de IPI, bem como, notas fiscais, elementos necessários a recomposição da escrita. No entanto, o agente encarregado da análise limitou-se a dizer: "que parcela significativa dos créditos requeridos tem origem em aquisições de insumos isentos adquiridos da zona franca de Manaus."

O parecer do Fisco que instrui o DESPACHO DECISÓRIO, a meu sentir, justifica a possibilidade de indeferimento sem exame detalhado dos documentos juntados, entendo que a motivação deveria ter sido consubstanciada nas provas carreadas, simplesmente afirmar que tratava em sua maioria de insumos adquiridos da zona franca de Manaus não deve ser considerado justificada a negativa. Se a maioria se referia a pretensão de créditos de insumos vindo zona franca, no entanto, deixou de se manifestar em relação a outra parte dos créditos, isto é, a menor parte.

A omissão por deixar de manifestar sobre os documentos acostados, no meu entendimento com o devido respeito aqueles que entendem diferentemente, configura CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE-NULIDADE DA DECISÃO PROFERIDA.

A recorrente aponta tópico ensejador de nulidade da autuação e do Acórdão de primeira instância. Ao informar que o fez por amostragem, em poucas cópias de notas fiscais, sem decliná-las cria obstáculo a defesa. Reforça a necessidade de nulidade do Despacho Decisório, consubstanciado no parecer fiscal, quando afirmar que afirma que o valor tem origem nas suas aquisições, em quantidades significativas de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

De fato, a Autoridade Administrativa Fiscal não analisou a documentação colocada à sua disposição, centrou sua convicção na simples existência de que boa parte das aquisições de insumos advinham da Zona Franca de Manaus, esse é motivo sustentado no parecer que instruiu o Despacho Decisório.

Como toda e qualquer decisão deve estar devidamente motivada em obediência ao princípio constitucional. De fato há macula inafastável desde prolação do Despacho Decisório.

Apresentação de documento é assegurada ao contribuinte até o momento da impugnação e ou da Manifestação de Inconformidade, no caso em tela o julgado de piso merece reparo, cabia examinar em toda a plenitude os documentos trazidos, impondo a nulidade do Despacho Decisório, determinando a fiscalização que procedesse ao exame dos documentos anexados pelo contribuinte e dizer o motivo do deferimento ou do indeferimento.

Tenho que a singela explicação não configura motivo a fundamentar, razão pela qual deve ser anulado o despacho decisório.

Historicamente, com a edição do DL 1.435/75 alterou-se a legislação até então vigente e modificou o mecanismo dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, com a finalidade de melhor ajustá-los ao estágio de desenvolvimento regional e a estratégia industrial até aquele momento. Uma das mudanças foi à inclusão da atividade agropecuária e da agroindústria com o objetivo de abastecer a região e utilização de matérias-primas regionais. A Lei nº 5.173/1966 que dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, que extinguiu a superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia – SPVEA e criou a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM ao tratar dessa matéria no art. 2º o fez nos termos a seguir:

"A Amazônia para os efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado do Mato Grosso a norte do paralelo de 16°, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13° e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44°".

O art. 3º do mesmo diploma legal, letra "b" da clara noção do objetivo governamental:

"definição dos espaços econômicos suscetíveis de desenvolvimento planejado, com a fixação de pólos de crescimento capazes de induzir o desenvolvimento de áreas vizinhas".

Os planos para produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendem gozar dos benefícios são submetidos a SUFRAMA, que tem competência exclusiva para aprovar ou rejeitar os projetos, atendidos os critérios e procedimentos traçados, apto está à empresa, beneficiário, para gozar os benefícios fiscais. Em assim sendo, cabe aquela superintendência atestar se os insumos utilizados no processo produtivo atende as especificações estabelecidas nos protocolos firmados para as empresas estabelecidas na Amazônia Ocidental, quanto isso não qualquer observação.

Também não há dúvida de que o projeto como um todo é aprovado pela SUFRAMA, cuja parte do texto aqui se transcreve:

"7.4...de acordo com a Resolução nº 409/2002, aprovada pelo conselho administração da SUFRAMA, o projeto industrial da RECOFARMA está autorizada a produzir "Concentrado para Bebidas não Alcoólicas" com reconhecimento do direito ao gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/67 e no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75;

7.5- conforme o artigo 1º da citada Resolução; o reconhecimento do direito está estabelecido de forma genérica, para o produto tal como identificado na tabela de incidência do IPI (TIPI) e;

- 7.6 - ressalte-se, ainda, que a legislação que rege o incentivo fiscal do IPI (artigo 6º do decreto-lei nº 1.435/75) não estabelece restrições quantitativas,"

Entretanto, a fiscalização, segundo o seu entendimento, constatou irregularidades capazes de inibir a tomada de crédito, a primeira delas se refere ao gozo do

benefício, condicionada a isenção dos insumos ao atendimento requisitos na elaboração do insumo com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal; localização do estabelecimento na /Amazônia Ocidental e aprovação do projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, o que não teria sido respeitado, no presente caso, uma vez que os insumos utilizados na elaboração do concentrado seriam produtos industrializados e não matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional.

Tenho repetidamente afirmado tratar-se de equívoco tal interpretação, mas sem sucesso, pois certo que os produtos comercializados pela empresa RECOFARMA obedeceram os critérios estabelecidos para o gozo do benefício fiscal, pois os concentrados são elaborados com matérias primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, destaque para o xarope que é produzido apartar da cana de açúcar e guaraná, ambos oriundos da região amazônica.

É inaceitável o discurso daqueles, com todo o respeito, enredem que a empresa Recofarma não utiliza diretamente matérias primas de produção regional em seu processo industrial, por adquirir componentes, kit, de terceiros industrializados, mas que encontram dentro da Amazônia com isso vedar o direito de terceiros adquirentes dos produtos produzidos e comercializados por ela.

Tenho que nesse ponto conta-se com grande valia a opinião de quem está autorizado a desempenhar a Autoridade nos assuntos da Zona Franca de Manaus, e detém a competência para aprovar os projetos e dirimir as questões inerentes a Amazônia e dizer o direito e obrigações das empresas instaladas ZFM.

Aproveito consulta formulada a SUFRAMA pela empresa Pepsi-Cola como a principal interessada, onde expôs questão a ser dirimida, indagou se:

“é pressuposto para que haja a aplicação do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.435/75 que o estabelecimento industrial utilize matéria prima elaborada com produtos agrícolas e extractivos vegetais da produção de regional”. Disse que a dúvida consistia em saber se:

- 1) *há obrigatoriedade de os extratos serem típicos da região amazônica ou devem apenas ser produzidos localmente e;*
- 2) *qual é a área em que podem ser produzidas as matérias primas agrícolas e extractivas vegetais para fins de fruição do incentivo*. Ao completar as indagações menciona:

“Área de cultivo da matéria prima agrícola – Em relação ao segundo aspecto, a dúvida a ser dissipada está relacionada a saber se a área de produção do extrato vegetal deve ser limitar ao território da Amazônia Ocidental (art. 1º, § 4º, do Decreto-lei nº 291/67) ou deve compreender toda a região amazônica, também conhecida como “Amazônia Legal” (art. 2º da Lei nº 5.173/68 e art. 45 da LC nº 31/77). Note-se que não se trata de perquirir onde deve estar localizado o estabelecimento industrial incentivado. É inequívoco que este deve estar na Amazônia Ocidental, pressuposto atendido na hipótese em análise”.
(fls.406/409)

Em conclusão requer esclarecimento:

“a) A fabricação de concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas a partir de matéria prima industrializada com extrato vegetal produzido localmente que seja típico da região amazônica (e.g. açúcar de cana) é beneficiada com o incentivo previsto no artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75?

b) O incentivo previsto no artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75 aplica-se ao concentrado, à base e ao edulcorante de bebidas não alcoólicos industrializados a partir de insumos (e.g. corante caramelô) fabricados com extrato vegetal produzido na região amazônica (também conhecida como “Amazônia Legal”)?”“.

Em resposta – SUFRAMA disse por meio do Ofício nº 5.637 de 5/07/2012, fl. 411:

Resposta da questão (a) Sim, uma vez que a legislação dispõe que “Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, inclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do artigo 1º do Decreto-lei 291, de 28 de fevereiro de 1967.” Logo, admite-se, que a matéria prima regional seja originária de cultivo”.

A resposta do item “B” – “Sim, desde que o insumo, no caso, o corante caramelô, seja produzido por empresa instalada na área definida pelo §4º do artigo 1º, do Decreto-lei nº 391/67”.

É equivocado o entendimento fiscal de que o benefício de que trata o art. 6º do Decreto-lei 1.435/75 não se aplica ao caso aqui tratado pelo fato da aquisição de componentes industrializados, não é isso que prevê a legislação, interpretação restritiva do texto contraria o interesse público visado.

Não há restrição expressa quanto à possibilidade de terceirização ou aquisição de produtos elaborados, desde que, seja por empresa instalada na Amazônica Ocidental e a matéria prima seja agrícola e extrativista da região.

É oportuno trazer à baila o texto extraído do Acórdão nº 9303.002-293, de 18 de junho de 2013, no julgamento de matéria relacionada com os benefícios concedidos a empresas instaladas na região amazônica abrangida pela legislação aqui tratada, quanto à interpretação:

“Com efeito, a interpretação literal é aquela que recai sobre o texto normativo, pretendendo dar lhe concreção na exata medida do seu teor. É o método hermenêutico, confundindo-se com o gramatical, dos mais pobres, porque, em princípio, exclui a possibilidade de coexistirem ou emanarem, no/de um texto normativo, ou mesmo no/de um texto qualquer, mais de um sentido. Na verdade, não exclui tal possibilidade. Apenas preceitua que se fechem os olhos a ela.”

Hugo de Brito Machado, tratando do tema, expõe que:

“O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizada isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o

hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente, por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos.

Tanto é incorreto a ampliação do alcance como sua restrição”.

No caso trata-se de interpretação subjetiva e sem amparo na legislação, o obstáculo erguido a vedar o crédito do IPI pela Recorrente é fruto de entendimento equivocado.

Além do que, reconhecido pela SUFRAMA e aprovado, por quem detém exclusiva competência para se manifestar sobre o Processo Produtivo Básico, é inaceitável a intromissão da autoridade Fiscal, porque não lhe foi outorgado poderes para desfazer da aprovação daquela que têm o império de dizer sim ou não.

O documento trazido à colação afasta as dúvidas quanto ao direito assegurado à empresa produtora dos “Kits” fornecidos a Recorrente. Faz jus aos incentivos, basta que a elaboração do produto seja processada por empresa autorizada estabelecida na área definida pelo parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 391/57:

A SUFRAMA detém competência para ditar e reconhecer se as empresas fazem jus aos incentivos fiscais, nesse aspecto impõe que as autoridades fiscais se curvem diante do entendimento natural de quem está habilitado e autorizado por Lei. Se a empresa produtora do produto adquirido pela recorrente atende as exigências traçadas pela legislação regente, isso atestado pela SUFRAMA, ninguém mais pode discordar.

Assim, a discussão, a meu ver, que interessa ao deslinde do caso é a da atitude destacada da SUFRAMA que assevera que o requisito preponderante que o produtor esteja na área da Amazônia Ocidental, e, se utiliza de matérias primas agrícolas de produção regional, mantendo-se fiel ao artigo 6º, aqui transscrito:

“6º - Ficam isento do Imposto sobre Produtos Industrializado os produtos elaborados com matéria primas agrícolas e extrativistas vegetais de produção regional, exclusive as de origens pecuárias, por estabelecimento localizado 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 com 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.”

Tenho que é especificamente o caso tratado neste caderno processual, a Recorrente ao adquirir o produto acabado oriundo de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental faz jus a creditar-se pelo cálculo do imposto como se esse tivesse sido

pago na operação anterior por força da norma do parágrafo 1º do art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/67.

Com arrimo na posição da SUFRAMA tenho que o adquirente dos produtos oriundos dos estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental pode sim se creditar do IPI como se pago fosse aos temos em que dispõe o art. 6º do Decreto-lei 1.435/67.

Conclusão: A aquisição de produtos elaborados por empresa estabelecida na Amazônia Ocidental que tem seus projetos básicos reconhecidos e habilitados pela SUFRAMA gera crédito de IPI para o adquirente estabelecido em outras partes do país. A prevalência da posição da SUFRAMA em relação à Autoridade Administrativa Fiscal é aceita em virtude de não estar interpretando legislação tributária federal, cuja competência é da Secretaria da Receita Federal e do CARF.

DA COISA JULGADA

O segundo ponto do indeferimento no tocante a decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento (AI) nº 2004.02.01.013298-4, teria determinado que o MSC nº 91.0047783-4 não seria aplicável aos associados da AFBCC localizados fora da competência territorial do TRF da 2ª Região, estando a RECORRENTE localizada em Jundiaí, Estado de São Paulo, não poderia se beneficiar da coisa julgada formada no referido Mandado de Segurança.

Cuida-se de outro equívoco da decisão vergastada, também nesse ponto mais uma vez assiste razão a Recorrente, quando afirma que os efeitos e a eficácia da sentença coletiva não se restringe a limites geográficos, pois essa é a posição unânime do Superior Tribunal de Justiça.

Essa questão já foi debatida em recurso submetido ao rito do art. 543-C do CPC, o que impõe a sua aplicação por força do dispositivo contido no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

A decisão proferida pelo TRF da 2ª Região, no Agravo de Instrumento, não há dúvida de que adotou orientação em desarmonia com o entendimento da Superior Tribunal de Justiça. É verdade que a jurisprudência pacificado pelo STJ, ao julgar do seu Resp 1.243.887/PR, sob a relatoria do Min. Luis Felipe Salomão, afirmou que a eficácia da sentença proferida em processo coletivo não se limita geograficamente ao âmbito da competência jurisdicional prolator.

Em sendo assim, a regra contida no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 só se aplica nas hipótese que ação tenha sido proposta após advento da lei acima anotada, que não é o caso vertente dos autos, ao contrário da informação fiscal, ação proposta pela Associação dos Fabricantes de Cola Cola, ocorreu em 1991.

Tendo transitado em julgado a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 91.0047783-4, restou conhecido o direito dos associados e fabricantes de refrigerantes estabelecidos em outros pontos da federação de tomar o crédito de IPI referentes às aquisições de matéria primas isentas de fornecedores situados na zona Franca de Manaus, cujas saídas das mercadorias produzidas em diversas partes do território nacional sofrem incidência deste tributo, pois trata de coisa julgada formada no MS acima anotado.

Por mais essa razão cabe afastar o fundamento utilizado pelo Fisco para indeferir o pleito, e, assegurar o direito de crédito.

INDEFERIMENTO POR AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO – IPI NA FASE ANTERIOR.

Outro ponto de discórdia se refere ao direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições de matéria prima isenta oriunda da Zona Franca de Manaus por contribuinte localizados fora da região. Esse direito encontra assegurado na própria legislação que constituiu o incentivo ao setor industrial assentadas na Amazônia Ocidental, desde que atendesse a contento as normas traçadas pela SUFRAMA.

Está a tratar de hipótese subjetiva regional no caso vertente, o que não confunde, realmente, com outras juridicamente com as demais hipóteses de desoneração de IPI. A Suprema Corte, reiteradamente afirma a impossibilidade de conferir crédito tributário aos contribuintes adquirentes de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, entretanto, ressalta que o entendimento não é extensivo aos insumos isentos por terem regime jurídico diferenciado, ressaltando para esse caso deve prevalecer o decidido pelo Recurso Extraordinário nº 212.484, de relatoria do Min. Nelson Jobim:

*"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." (Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, DJ 5.3.1998)

Com esses fundamentos, asseguro o direito ao crédito decorrente de aquisição de insumos (matéria prima) oriundo da Zona Franca de Manaus a ser empregada na produção de refrigerante pela Recorrente

Com esses fundamentos, conheço do recurso e voto no sentido de dar provimento, para reconhecer o direito de a recorrente lançar em sua escrita fiscal os créditos de IPI calculados como devido fossem sobre as aquisições de concentrados produzidos pela empresa Recofarma Indústria da Amazônia Ltda., localizada na Amazônia Ocidental. Assim, como, reconheço o transito em julgado da decisão transitada em julgado proferrida em sede mandamental que assegurou esse direito em razão do alcance dos efeitos alcançar todos os associados em qualquer parte do território nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Após compulsar os autos, pede-se vênia para apresentar razões de decidir e proposta de decisões diferentes das que foram apresentados no voto do nobre Relator, em relação às questões preliminares e de mérito.

I Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão recorrida e do despacho decisório, sob o argumento de que não houve motivação em ambas as decisões, o que o violava o *caput* e o inciso VII do artigo 2º da Lei 9.784/1998.

Da nulidade da decisão recorrida

A recorrente pleiteou a nulidade da decisão recorrida, baseada no argumento de que, embora tenha suscitado a nulidade do despacho decisório na manifestação de inconformidade, a Turma de Julgamento de primeiro não apreciara tal argumento, sequer indiretamente, o que afrontava o *caput* do 31 do Decreto 70.235/1972 e o art. 48 da Lei 9.784/1998, que obrigavam o julgador analisar todos os argumentos que os litigantes suscitassem no processo administrativo fiscal, notadamente, quando o argumento suscitado fosse de nulidade.

Sem razão a recorrente. Diferentemente do alegado, no voto condutor da decisão de primeira instância, a alegação de nulidade do despacho decisório, proferido pelo titular da unidade da Receita Federal de origem, foi expressamente analisada, conforme se comprova com a mera transcrição do seguinte excerto extraído do referido julgado:

Conclui-se que não há o que se falar em nulidade do Despacho Decisório proferido pela Delegacia de origem, ante os vícios cometidos pela interessada em seu pedido. As conclusões ali existentes são compatíveis com as informações e pedidos apresentados pela requerente.

No caso, como houve análise da questão, mas a recorrente não concordou com os fundamentos e a decisão consignados no voto e mantido pelo Colegiado prolator do julgado recorrido, era-lhe assegurado o direito de apresentar recurso perante este Conselho, o que pronta e regularmente foi feito.

Assim, se a questão da nulidade foi devidamente apreciada, inequivocamente, não existe o motivo da nulidade suscitado pela recorrente, logo, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

Da nulidade despacho decisório

No presente recurso, a recorrente reiterou a alegação de nulidade do despacho decisório por falta de motivação, baseada no argumento de que a decisão fora omissa na apresentação das razões do indeferimento dos pedidos de ressarcimento e compensação apresentados.

Mais uma vez, não assiste razão à recorrente. Os motivos do não reconhecimento do direito creditório e da não homologação da compensação em questão foram devidamente apresentados na Informação Fiscal de fls. 155/156 e reproduzidos no parecer que serviu de fundamento da questionada decisão. Para espantar qualquer dúvida a respeito,

transcreve-se o seguinte trecho extraído da referida informação e reproduzido no referido julgado:

Procedemos as verificações relativamente aos elementos constitutivos do crédito objeto do processo e constatamos, por amostragem, na escrita fiscal da filial acima identificada e em cópias de algumas notas fiscais, que o valor conferido tem origem nas suas aquisições, inclusive em quantidades significativas de insumos isentos adquiridos com incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus, para emprego em seus produtos, porém, no primeiro decêndio de abril/2002, fl. 21, foi escriturado saldo credor de período anterior no referido registro de apuração do IPI, o que evidencia a existência de créditos de períodos anteriores diversos sem comprovação no processo.

Enfatiza-se que a Lei 9.779/99 e a IN SRF 33/99 contempla somente os créditos a partir de 1999 e apurados em períodos trimestrais, portanto, como o valor do pedido de ressarcimento juntado inicialmente ao processo referiu-se ao saldo credor final do primeiro decêndio do mês de julho/2002, fls. 48, sendo que nesse saldo foram computados então os citados créditos de períodos anteriores. Dessa forma o contribuinte não demonstrou corretamente o valor do crédito pleiteado relativamente ao saldo credor final do trimestre-calendário, nos termos da atada legislação.

O contribuinte foi devidamente intimado sobre a divergência, e apresentou dois novos pedidos de ressarcimento dos créditos de IPI, sem a declaração de que não foram objeto de outros pedidos perante a Secretaria da Receita Federal, que também não conferem com o valor pleiteado, conforme segue [...].

Da simples leitura do texto transscrito, verifica-se que, diferentemente do alegado pela recorrente, houve sim demonstração do motivo da decisão denegatória dos pleitos colacionados aos autos, sendo um de ordem jurídica e outro de natureza fática, a saber: a) o saldo credor pleiteado era decorrente das quantidades significativas de insumos isentos adquiridos com incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus, para emprego nos produtos industrializados pela recorrente; e b) o contribuinte não havia demonstrado corretamente o valor total do crédito pleiteado, por trimestre-calendário, conforme exigia o art. 11 da Lei 9.779/1999, regulamentado pela Instrução Normativa SRF 33/1999.

Além disso, a recorrente compreendeu e se defendeu adequadamente dos motivos apresentados no questionado despacho decisório, o que se confirma pelas pertinentes e robustas razões de defesa suscitadas na manifestação de inconformidade e reiteradas no recurso em apreço.

Por oportuno, ressalta-se que, com vista à correção dos alegados equívocos cometidos quanto à forma de apresentação do pedido de ressarcimento e apuração do valor do saldo do crédito do IPI, acertadamente, os presentes autos foram convertidos em diligência, por meio da Resolução nº 3403-000.431, de 20 de março de 2013 (fls 2909/2911), que resultou na elaboração do Relatório Fiscal de fls. 3461/3469, em que, de forma clara e objetiva, a autoridade fiscal prestou as informações solicitadas na referida diligência e apresentou as razões jurídicas para manutenção do indeferimento dos pleitos da recorrente.

Assim, ainda que tal irregularidade houvesse no questionado despacho decisório, o que se admite apenas para argumentar, com o resultado da diligência proposta por

este Conselho, ela foi devidamente saneada, em conformidade com o disposto no art. 60 do Decreto 70.235/1972.

Por todas essas razões, resta evidenciado que não há a alegada ausência de motivação no despacho decisório, por conseguinte, rejeita-se a presente alegação de nulidade.

II Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se aos motivos do indeferimento do pedido de ressarcimento do valor do saldo credor do IPI do 4º trimestre de 2001 ao 2º trimestre de 2002, no valor total de R\$ 4.289.828,28 (fls. 1/2), em que não informado o período de apuração, e a consequente não homologação da compensação dos débitos informados no pedido de compensação de fl. 4, no valor de R\$ total de R\$ 2.375.475,48.

Após as retificações feitas no pedido ressarcimento originário, em atenção às intimações da fiscalização que solicitou a identificação dos trimestres de apuração do crédito pleiteado, por meio dos pedidos de ressarcimento de fls. 73 e 87, e de acordo com os valores registrados nas folhas do livro RAIFI, colacionadas aos autos, os saldos credores dos pedidos de ressarcimento ficaram assim distribuídos para: a) o 4º trimestre de 2001 (mês dezembro de 2001), o valor de R\$ 1.021.221,52; b) o 1º trimestre de 2002, o valor de R\$ 2.716.062,54; e c) o 2º trimestre de 2002, o valor de R\$ 522.602,01. O somatório dos referidos valores corresponde ao saldo credor do IPI, no valor total de R\$ 4.259.886,07, objeto dos pedidos de ressarcimento em apreço.

Em relação a esse novo valor de R\$ 4.259.886,07 deixou de existir dissenso, haja vista que a própria recorrente, no recurso em apreço foi quem apresentou tais valores e a autoridade fiscal, por meio do referido Relatório Fiscal, confirmou que ele estava correto.

Em atenção aos questionamentos formulados pelo nobre Relator no pedido de diligência oriundo deste Conselho, por meio do citado Relatório Fiscal, com base na documentação e nas informações fornecidas pela recorrente, a autoridade fiscal prestou as seguintes informações relevantes:

a) a apuração do saldo do crédito pleiteado teve início o último trimestre de 2001, precisamente, no mês de dezembro deste ano, e o total dos créditos, por trimestre, incluído os valores relativos às aquisições da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., localizada na ZFM, foram os seguintes:

TRIMESTRE	TOTAL CRÉDITOS	CRÉDITOS DA RECOFARMA
4º TRIM/2001	R\$ 7.289.961,81	R\$ 3.484.106,27
1ºTRIM/2002	R\$ 24.184.783,82	R\$ 14.616.817,80
2º TRI M/2002	R\$ 20.231.098,53	R\$ 12.215.016,48
3º TRI M/2002	R\$ 22.799.138,86	R\$ 12.870.686,52

b) ao consultar as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, verificou que não havia destaque de IPI e que os insumos nelas descritos, denominados de “concentrado” (por exemplo: KIT, parte 1 e 4, parte 2A, etc. os quais são formados por componentes em estado físico líquido ou sólido e embalados em caixas ou bombonas, que podem variar de acordo com o tipo de concentrado, ou seja, sabores ou colas) eram classificados na código NCM 2106.90.10. E ainda constava nos dados adicionais de todas as notas fiscais, os seguintes dizeres:

Produzido na Zona Franca de Manaus

*Isento de IPI - art. 59, inc. I e II**Art. 73, inc. III e art. 318, inc. II Dec. 2637/98.*

c) com base nos documentos fiscais analisados, concluiu a autoridade fiscal que, nos referidos trimestres, a recorrente havia adquirido da RECOFARMA insumos isentos do IPI, nos termos do arts. 59, II, e 73, III, do Decreto 2.637/1998 (RIPI/1998), que não lhe assegurava o direito de apropriação de crédito do imposto; e

d) como foram esses créditos que deram origem ao valor do saldo credor pleiteado, opinou pelo indeferimento integral dos pedidos de ressarcimento, por inexistência do direito creditório.

De outra parte, intimada do resultado da diligência, fora do prazo estabelecido, por meio da petição de fls. 3485/3527, em que, além de renovar as razões do recurso voluntário e apresentar novos argumentos de defesa, a recorrente esclareceu que: a) em 30/5/2005, apresentara “pedido de ressarcimento para deixar claro o período de apuração dos saldos credores e os respectivos valores pleiteados”; e b) os saldos credores de IPI pleiteados decorriam de créditos calculados sobre a aquisição de insumos isentos (concentrados) oriundos da ZFM, elaborados com matéria-prima agrícola de “produtor situado na Amazônia Ocidental, e utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI (refrigerantes)”, conforme previsto nos arts. 59, II, e 73, III, do RIPI/1998 e nos arts. 69, II, e 82, III, do RIPI/2002.

Com base nas informações da autoridade e nos esclarecimentos da recorrente, fica demonstrado que não há controvérsia quanto ao valor e à origem do valor do crédito do IPI pleiteado pela recorrente, ou seja, o total do crédito pleiteado, no valor total de R\$ 4.259.886,07, é resultado do somatório dos saldos credores do IPI do 4º trimestre de 2001 ao 2º trimestre de 2002, originários dos créditos presumidos apurados sobre os valores de insumos isentos (concentrado) adquiridos da RECOFARMA, empresa localizada na ZFM.

Dessa forma, a controvérsia remanescente cinge-se ao direito de apropriação dos referidos créditos presumidos. Para a recorrente, as duas isenções, uma prevista no art. 59, II, e a outra no art. 73, III, ambos do RIPI/1998 (que correspondem aos arts. 69, II, e 82, III, do RIPI/2002), asseguravam-lhe o direito de apropriação de créditos do IPI sobre as aquisições dos insumos (concentrado) adquiridos da RECOFARMA.

Enquanto que a autoridade fiscal, manifestou o entendimento de que, no caso em tela, nenhuma das isenções asseguravam a recorrente o direito de apropriação de créditos do IPI, porque:

a) não havia amparo legal para a isenção estabelecida no art. 59, II, do RIPI/1998 e a decisão judicial, citada pela recorrente, não lhe contemplava;

b) o insumo adquirido da RECOFARMA não fora elaborado com matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal produzida na Amazônia Ocidental, logo, não atendia todos os requisitos exigidos para ser beneficiado com a isenção instituída no art. 73, III, do RIPI/1998.

Para melhor entendimento da questão, veja o teor dos arts. 69, II, 82, III, e 175 do RIPI/2002¹ (correspondentes aos arts. 59, II, 73, III, e 158 do RIPI/1998), que seguem transcritos:

¹ O RIPI/2002 foi instituído pelo Decreto 4.544/2002.

Art. 69. São isentos do imposto (Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):

[...]

II - os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

[...]

Art. 82. São isentos do imposto:

[...]

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

[...]

Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). (grifos não originais)

Uma vez delimitada o cerne a controvérsia, passa-se analisar as razões apresentadas pelas partes discordantes.

Da isenção prevista no art. 69, II, do RIPI/2002

Previamente, cabe ressaltar que, por ausência de previsão legal, é inadmissível a apropriação, na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, de créditos do IPI sobre o valor de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. Por força do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF/1988, a apropriação de crédito presumido ou ficto do imposto depende de autorização expressa de lei específica, o que não aconteceu com a

isenção instituída no art. 9º do Decreto-lei 288/1967, regulamentada pelo art. 69, II, do RIPI/2002.

Em ralação a essa isenção, a recorrente alegou que tinha o direito ao crédito calculado sobre o insumo adquirido com isenção (concentrado), baseada no argumento de que fazia parte do Mandado Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (ABFCC), de quem era associada, no qual restou decidido, de forma definitiva, que as empresas associadas da impetrante tinham o direito de se creditar do IPI, calculados sobre insumo isento (concentrado de refrigerante) adquirido de estabelecimento instalado na ZFM, no caso dos autos, adquirido da RECOFARMA.

Além disso, segundo a recorrente, o extinto Conselho de Contribuintes, em cumprimento à decisão do STF, prolatada no âmbito do RE 212.484/RS, em diversas oportunidades, reconheceria o direito de a recorrente de creditar-se do IPI, calculado sobre os insumos adquiridos de estabelecimentos industriais localizados na ZFM. Logo, a glosa desse crédito configurava, no mínimo, inobservância de decisão judicial emanada do STF e, consequentemente, o descumprimento de ordem judicial autorizadora da conduta da recorrente.

A decisão proferida no referido MSC, embora tenha reconhecido o direito ao crédito presumido em comento, os seus efeitos restringem-se apenas aos associados da ABFCC com domicílio no Estado do Rio de Janeiro, conforme ficou expressamente consignado na decisão prolatada pelo TRF da 2ª Região, nos autos do Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4, que teve como agravante a União Federal e agravada a ABFCC, cujo enunciado da ementa ficou assim redigido:

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

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

- Agravo provido.

A não aplicação da referida decisão judicial em benefício da recorrente, que tem domicílio no Estado de São Paulo, está em perfeita consonância com as limitações impostas à sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, pelo art. 2º-A da Lei 9.494/1997, incluído pela Medida Provisória 2.180-35/2001, que alterou o alcance do art. 16 da Lei 7.347/1985, ao estabelecer limitação territorial para o provimento judicial, restringindo-o ao território do órgão prolator. Para melhor compreensão, o referido preceito legal segue transscrito:

*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.** (Incluído pela Medida provisória nº 2.180-35/01)*

Parágrafo único. Nas ações coletivas propostas contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias e fundações, a petição inicial deverá obrigatoriamente estar instruída com a ata da assembleia da entidade associativa que a autorizou, acompanhada da relação nominal dos seus associados e indicação dos respectivos endereços. (NR) (Incluído pela Medida provisória nº 2.180-35/01) - grifos não originais.

Entretanto, apesar da clareza do comando legal em destaque, a recorrente contesta os seus efeitos em relação ao que foi decidido, em caráter definitivo, no âmbito do MSC nº 91.0047783-4, sob argumento de que ele se aplicaria apenas às ações ajuizadas posteriormente a vigência do citado preceito legal.

Sem razão a recorrente, pois, diferentemente do alegado, o entendimento que prevaleceu no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo Regimental na Reclamação nº 7778-1/SP, que ocorreu na recente Sessão plenária do dia 30/4/2014, foi no sentido de que havia sim a referida limitação geográfica, para fins de atribuição de efeitos *erga omnes*, à decisão proferida em sede de ação coletiva, pois, a referida inovação legal tinha natureza meramente declaratória.

Aliás, a referida de demanda que deu origem ao julgado foi proposta pela Companhia de Bebidas Ipiranga, uma das filiadas da ABFCC, em que pleiteava a extensão dos efeitos da coisa julgada materializada no referido MSC. Para melhor compreensão, segue transscrito o enunciado da ementa do citado julgamento:

*Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei nº 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. (STF. Tribunal Pleno. Rcl 7778 Agr. Rel. Min. Gilmar Mendes. j. 30.04.2014, DJe-094, d. 16.05.2014, p. 19.05.2014)*

Para afastar qualquer dúvida a respeito do teor da citada decisão plenária e da sua pertinência com o caso em tela, transcreve-se a seguir elucidativos trechos do voto do Min. Relator:

[...]

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.

[...] (grifos não originais)

Assim, como se trata de preceito legal válido e eficaz, inclusive com o expresso reconhecimento da sua higidez, por meio de decisão plenária do STF, por força do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, este Colegiado não pode afastar a sua aplicação, em razão da alegada limitação temporal.

Também não alberga a pretensão da recorrente, a existência de decisões do STJ que, segundo a recorrente, teriam garantido aos fabricantes de Coca-Cola de São Paulo e da Bahia o direito de se valerem da decisão proferida no citado MSC. A razão é óbvia, pois, como tais decisões foram proferidas a favor de determinados contribuintes e não têm efeitos *erga omnes*, inequivocamente, elas não se aplicam à recorrente.

Além disso, como o referido MSC foi impetrado contra ato coator de autoridade específica da RFB e não direcionado à União, por conseguinte, a decisão proferida tem alcance mais restrito, não podendo a sua eficácia ser estendida para outros Delegados da RFB, que não o impetrado.

Por meio de memorial, entregue na Sessão de julgamento, e por ocasião da sustentação, os ilustres patronos da recorrente alegaram que o STJ já examinara “a aplicabilidade da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4, em decisões definitivas e posteriores” a decisão do plenário do STF, proferida no julgamento do Agravo Regimental na Reclamação nº 7778-1/SP.

Tal afirmação não corresponde a verdade, haja vista que as decisões do STJ, a que se referem os patronos da recorrente, indubiosamente, foram proferidas no âmbito dos REsp nºs 1.295.383/BA e 1.117.887/SP, de forma monocrática, respectivamente, nos dias 16 de agosto de 2012 e 9 de maio de 2013. Portanto, decisões anteriores à prolatada pelo plenário do STF no dia 30 de abril de 2014, no âmbito da referida Reclamação. Dessa forma, além de

ter sido proferida posteriormente, a decisão do STF foi proferida pelo plenário, enquanto que as decisões proferidas no âmbito dos referidos REsp foram proferidas monocraticamente. Ademais, segundo lições basilares de direito processual, a jurisprudência da Suprema Corte prevalece sobre a dos demais órgãos judicantes.

Também não procede a alegação de que o entendimento do STJ, exarado no julgamento do REsp nº 1.243.887/RS, sob regime de recurso repetitivo e de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, porque o referido julgado não se aplica ao caso em tela, uma vez que tratou da liquidação e execução individual de sentença genérica proferida na ação civil coletiva, que condenou o Banestado ao pagamento dos chamados expurgos inflacionários sobre cadernetas de poupança e dispôs que os seus efeitos alcançariam todos os poupadore da instituição financeira do Estado do Paraná. No referido julgamento, o STJ entendeu por estender os efeitos da coisa julgada para outros associados do Estado do Paraná, porque a sentença, naquele caso específico, assim havia determinado. Dada essa especificidade, a desconstituição da coisa julgada deveria ser feita por vias próprias, a exemplo da ação rescisória.

Da mesma forma, a questão suscitada pela recorrente, em relação a extensão dos efeitos territoriais do MSC nº 91.0047783-4, também é distinta, pois se refere à eficácia temporal da limitação territorial determinada pelo art. 2º-A da Lei 9.494/1997, que o plenário do STF decidiu, no julgado anteriormente comentado, que tinha natureza declaratória e, portanto, o fato do MSC ter sido impetrado antes da mudança legislativa não tinha o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada. Ademais, segundo o STF, o trânsito em julgado da decisão proferida no âmbito da referida ação coletiva ocorreria já sob a égide do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, portanto, este preceito legal era plena aplicável ao caso em tela.

Também não ampara a pretensão da recorrente, a decisão plenária do STF, proferida no julgamento do RE 212.484/RS, pois, além do seu efeito ser apenas *inter partes*, o entendimento nele firmado foi posteriormente alterado. Inicialmente, por meio do RE 370.682, para não admitir o direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero. E depois, por intermédio do RE 566.819, para estender o entendimento de que não havia direito a crédito nas aquisições isentas. Segundo esses novos julgamentos, a jurisprudência atualmente prevalecente no âmbito do STF não reconhece o direito ao crédito do IPI para nenhuma das aquisições desoneradas da cobrança do imposto.

A propósito, cabe esclarecer que, no âmbito do STF, a matéria encontra-se submetido a julgamento, sob o regime de repercussão geral, no âmbito do Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891/SP, que se encontra com o julgamento suspenso, após proferidos três votos favoráveis ao direito de apropriação do crédito presumido em comento, durante a Sessão realizada no dia 25/5/2016.

No mesmo sentido, o entendimento dos recentemente julgamentos da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara e da 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara, respectivamente, por meio dos acórdãos nºs 3403-003.242 e 3301-002.552, cujos enunciados das ementas, na parte pertinente à matéria em apreço, seguem transcritos:

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

IPI. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA ISENTA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, no passado, pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484), o que chegou a ser estendido às aquisições sujeitas à alíquota zero (RE 350.446), mas este entendimento foi posteriormente alterado, passando a mesma Corte a entender que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682), depois estendendo o mesmo entendimento em relação às aquisições isentas (RE 566.819), de maneira que a jurisprudência atual é no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas dão direito ao crédito do imposto.

Nada obstante o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido existir a Repercussão Geral especificamente em relação à aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus ZFM (Tema 322; RE 592.891), isto não equivale ao reconhecimento do direito de crédito, além de que, não pode este Tribunal Administrativo analisar a constitucionalidade das leis (Súmula CARF nº 1).

Conjuntura dos fatos que autoriza a aplicação ao presente caso do entendimento do STF no RE 566.819, visto não haver decisão em contrário no RE 592.891. Precedente (Acórdão 3403003.050, Rel. Cons. Luiz Rogério Sawaya Batista, j. 22/07/2014).

Recurso negado.²

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM.

Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF, o que não acontece no caso do presente processo.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido³

Desta forma, até que haja a decisão, com trânsito em julgado, do STF acerca desta questão específica no âmbito do RE 592.891/SP, a este colegiado incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, não lhe sendo permitido afastar a aplicação da norma

² CARF. 3ª Seção. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. Ac. 3403-003.242, rel. Cons. Ivan Allegretti. j. 16.12.2014.

³ CARF. 3ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. 3301002.552, rel. Cons. Andrada Márcio Canuto Natal. j. 29.01.2015.

eficaz e vigente ao caso concreto em face de alegações de constitucionalidade de lei ou decreto (Súmula CARF nº 2).

Com base nessas considerações, fica demonstrado que a recorrente não faz jus ao direito de apropriação do crédito presumido do IPI, calculado sobre o insumo (concentrado de refrigerante) adquirido da empresa RECOFARMA, beneficiado com a isenção estabelecido no art. 69, II, do RIPI/2002.

Da isenção do 82, III, do RIPI/2002.

Diferentemente da isenção anterior, há expressa previsão do direito de apropriação de crédito, no art. 175 do RIPI/2002, para a isenção prevista no preceito regulamentar em destaque, que depende do atendimento dos seguintes requisitos cumulativos: a) o insumo adquirido tenha sido elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida na Amazônia Ocidental; e b) o estabelecimento produtor, localizado na Amazônia Ocidental, tenha projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS).

No período de outubro de 2001 a junho de 2002, que é o período de apuração dos créditos presumidos em questão, o insumo adquirido pela recorrente não atende nenhum dos requisitos, previstos no art. 82, III, da RIPI/2002.

Com efeito, a pessoa jurídica RECOFARMA, produtora do referido insumo, sequer tinha projeto aprovado pelo CAS. No referido período, o projeto aprovado pelo CAS em favor da RECOFARMA, por meio da Resolução CAS nº 387/1993, contemplava apenas a isenção do IPI, instituída pelo art. 9º do Decreto-lei 288/1967, regulamentado pelo art. 69, II, do RIPI/2002.

Somente a partir da vigência da Resolução CAS nº 406, de 17 dezembro de 2002, que ocorreu na data da publicação do referido ato, o projeto aprovado em favor da referida pessoa jurídica passou a contemplar a isenção do art. 9º⁴ do Decreto-lei 288/1967 e a do art. 6º⁵ do Decreto-lei 1.435/1975, regulamentado pelo art. 82, III, da RIPI/2002, entretanto, esta última foi concedida sob a condição de que a beneficiária utilizasse na fabricação dos concentrados para refrigerantes matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida na região, ou seja, isenção condicionada atendimento dos requisitos estabelecidos no citado preceito regulamentar.

⁴ Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.(Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

⁵ Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas 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.

A propósito do não atendimento desse imprescindível requisito, cabe ressaltar que, por meio do Parecer Técnico de Acompanhamento nº 035/1997 (fls. 3542/3545), aprovado pelo Superintendente da SUFRAMA, sem amparo legal, houve a inócta tentativa de estender, para o projeto aprovado pela Resolução CAS nº 387/1993, o benefício da isenção do art. 6º do Decreto-lei 1.435/1975.

No citado período, além de não ter o projeto aprovado pelo CAS, o insumo produzido pela RECOFARMA e adquirido pela recorrente, inequivocamente, não foi produzido com “matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional”, descumprindo outro requisito necessário para fruição da referida isenção. Nesse sentido, o próprio Parecer Técnico nº 88/1993 (fls. 3532/3536), que serviu de fundamento para a aprovação da Resolução CAS nº 387/1993, na parte sobre a descrição do processo produtivo, consta a informação de que o açúcar mascavo, adquirido de produtores da Amazônia Ocidental, especificamente do Estado do Amazonas, seria utilizado apenas no processo produtivo do açúcar líquido, produto que não fora adquirido pela recorrente. Enquanto que na descrição do processo produtivo do “concentrado e base para bebida” apenas foi mencionado que haveria “mistura e homogeneização dos insumos sólidos e líquidos”, sem mencionar qual o tipo de insumo utilizado no processo.

Além disso, ainda que o açúcar mascavo e o álcool, supostamente adquiridos de produtores regionais, fossem aplicados na produção do concentrado de refrigerante, por serem produtos intermediários (industrializados) e não matérias primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, certamente, também por esse motivo estaria configurado o não cumprimento do requisito em apreço.

Não se pode olvidar, que o açúcar e o álcool são produtos industrializados obtidos a partir do processamento industrial da cana de açúcar, esta sim matéria prima regional. Logo, se a recorrente tivesse adquirido tais produtos diretamente produtores regionais com processo produtivo aprovado pelo CAS, inquestionavelmente, estaria atendidos os requisitos da isenção prevista no art. 82, III, da RIPI/2002, porém, não foi o que ocorreu no caso em tela.

Cabe ainda esclarecer que, na tentativa de obter informação sobre o efetivo processo produtivo do insumo adquirido pela recorrente, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 99/100, a autoridade fiscal intimou a RECOFARMA a apresentar declaração assinada pelo responsável pela área produção, “sobre o processo de industrialização, incluindo demonstrativo dos insumos empregados e especialmente informação sobre a origem da matéria prima principal do concentrado”, no entanto, por meio da petição de fls. 102/103, sob a alegação de que tais informações eram “totalmente alheias ao procedimento da empresa fiscalizada” a intimada negou-se a fornecê-las.

Esse fato representa mais uma evidência de que o processo produtivo da recorrente não utiliza matérias primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, haja vista que, se ela dispusesse dessa prova, não tinha porque não prestá-la a autoridade fiscal.

Com essa recusa de prestar a informação sobre o processo produtivo, sem justificativa plausível, certamente, a simples menção no corpo das notas fiscais de compra de que os produtos nelas descritos estavam amparados pela isenção do art. 73, III, do RIPI/2002, deixa de ter qualquer valor probatório, conforme alegou a recorrente. No caso, também não tem qualquer relevância o fato de a recorrente ser ou não comprador de boa fé, pois, o que está em questão é a comprovação de um dos requisitos necessários para fruição da isenção em destaque.

Também é equivocada e ilógica a interpretação que faz recorrente do *caput* do art. 6º em cotejo com o seu § 2º, para concluir que o disposto no referido preceito legal não “exige que sejam utilizados direta nem exclusivamente matérias-primas extrativas vegetais de produção regional na fabricação do insumo beneficiado”, com a isenção em apreço. Para fim de confirmação do asseverado, veja a redação do referido preceito legal que transcrita:

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.

Da simples leitura, verifica-se que o § 2º refere-se aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais detentores de projetos aprovados pela SUFRAMA, enquanto que o *caput* trata de insumo de produção e se refere apenas a matérias primas. Na verdade, há coerência na interpretação se comparado o teor do *caput* com o do § 1º, que também trata de insumos, para confirmar a interpretação aqui adotada, pois, quando o legislador quis se referir a “matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem”, o fez de forma expressa, como explicitado na redação do § 1º. Logo, a conclusão inexorável é que, se no *caput* o legislador referiu-se apenas a matérias-primas, o interprete não pode aí acrescentar, por mera criatividade interpretativa, “produtos intermediários ou materiais de embalagem”. Especialmente, porque a interpretação da legislação que disponha sobre isenção há de ser feita de forma literal, conforme determina o art. 111 do CTN.

Por todas essas razões, diante da ausência de prova de que os insumos (concentrados de refrigerantes) adquiridos pela recorrente da RECOFARMA não foram produzidos com matéria prima agrícola e extrativa regional, correta a glosa dos créditos realizada pela fiscalização.

Da competência da autoridade fiscal para fiscalizar o cumprimento dos requisitos da isenção

Outra questão que precisa ser enfrentada diz a respeito à competência da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para fiscalizar o cumprimento dos requisitos dos benefícios fiscais administrados pela SUFRAMA.

A fiscalização da RFB detém, indubidousamente, competência para verificar o cumprimento dos requisitos legais da isenção, conforme expressamente lhe assegura os arts. 176 a 179 do CTN. Aliás, nos termos do art. 37, XVIII, da CF, à RFB e aos seus “servidores

“fiscais” é atribuída, na forma da lei, competência para fiscalizar todos os requisitos atinentes à correta concessão e fruição de benefícios fiscais, inclusive com precedência sobre os demais órgãos administrativos.

Enquanto que a SUFRAMA foi atribuída, nos termos dos arts. 69, II, e 175 do RIPI/2002, competência para aprovar os citados benefícios fiscais e administrá-los, sem excluir, obviamente, a competência da RFB para exercer suas atribuições legais de fiscalização *a posteriori* do cumprimento dos requisitos estabelecidos nos respectivos atos de aprovação do benefício.

Assim, se a SUFRAMA, por meio do CAS, compete à aprovação dos benefícios fiscais referenciados, certamente, essa aprovação não exclui a competência da fiscalização da RFB de verificar se os requisitos da isenção, fixados para cada benefício concedido, foram ou não cumpridos.

Em relação à matéria, cabe ainda ressaltar que, ao apreciar controvérsias semelhante, atinente à competência da fiscalização da RFB para fiscalizar o cumprimento do regime drawback suspensão, a jurisprudência deste Conselho, veiculada por meio da Súmula CARF nº 100, adotou o mesmo entendimento aqui esposado, conforme se lê no enunciado segue transcrita:

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

Dada a similaridade da questão sumulada com aquela analisada, não resta qualquer dúvida de que a conclusão nela apresentada aplica-se ao caso em tela.

III Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Declaração de Voto

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado.

Como já muito bem descrito pelo Ilustríssimo Conselheiro Relator, a lide gira em torno do direito de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados de aquisições de matérias-primas oriundas da Amazônia Ocidental, que não sofreu na primeira etapa incidência do imposto pelo fato do fabricante estar estabelecido na Zona Franca de Manaus e, portanto, estar acobertado pela isenção fiscal própria da região.

Porém, na oportunidade do julgamento do recurso em tela, o debate que predominou entre os componentes desta turma foi acerca da amplitude geográfica que deve ser conferida à decisão

proferida em mandado de segurança coletivo, que transitou em julgado. E é sobre essa questão que me pronuncio nesse voto.

A. AMPLITUDE DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA NOS AUTOS DO MANDADO DE SEGURANÇA N. 91.0047783-4. CRONOLOGIA DA DISCUSSÃO.

Em 14/08/1991 a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, na condição de substituta processual, impetrou o Mandado de Segurança n. 91.0047783-4⁶, requerendo o direito a seus associados em se creditarem do IPI, calculado sobre o insumo isento (concentrado de refrigerante) adquirido de estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus, nos limites previstos no art. 9º do Decreto-lei n. 288/1967. A sentença proferida nos autos deste *writ*, que reconhece o direito dos associados, transitou em julgado em 2/12/1999.

Em sede de agravo⁷, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região afastou o conteúdo da sentença dos associados da AFBCC que estivessem localizados fora da competência territorial daquele tribunal, o que impede que a ora recorrente se valha do direito reclamado, já que está sediada em Jundiaí, São Paulo.

Em 21/09/2012, o Ministro Castro Meira deferiu a liminar⁸ requerida pela Companhia de Bebidas Ipiranga (também associada a AFBCC), para atribuir efeito suspensivo a recurso especial, obstando a exigibilidade do crédito fiscal. Em resposta a petição⁹ apresentada pela Fazenda Nacional, em que requer a revogação da liminar concedida monocraticamente, o Ministro Og Fernandes¹⁰ (sucessor do Ministro Castro Meira naquela Corte) manteve a decisão cautelar, prestigiando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de que o art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997 somente poder ser aplicado nas hipóteses em que a ação tenha sido ajuizada após a sua vigência e desde que essa limitação conste do comando judicial.

Em 19/11/1999 foi julgado no Supremo Tribunal Federal o Agravo de Instrumento sobre o Recurso Extraordinário n. 252.801¹¹, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello. Esse

⁶ Sobre a sentença, foram interpostas apelações que foram julgadas nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO.

I - Negar a compensação, na hipótese de isenção do IPI, representa a mesma coisa que negar a própria isenção, pois a manutenção do crédito e a concessão do crédito presumido ou simbólico são consequências inerentes à própria não-cumulatividade, de tal modo que a isenção, concedida em uma etapa da produção industrial, sem a concessão do crédito presumido correspondente, compensável na fase seguinte, ofende esse princípio e onera os agentes econômicos da industrialização e comercialização. Há razão para o entendimento seguindo o qual, havendo isenção numa das etapas da industrialização, deve haver o crédito correspondente, nos impostos não-cumulativos, sob pena de, em se negando o crédito presumido ou simbólico, romper-se a cadeia débito-crédito própria dos impostos não-cumulativos, cumulando-se o imposto e impondo-se ao consumidor final ônus igual ou superior ao que teria, se não houvesse a isenção.

II - Apelação provida (AMS 96.02.34354-0, Des. Castro Aguiar)

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 - Cabendo 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 (AMS 96.02.06050-6, Rel. Des. Ney FONSECA).

⁷ Agravo de Instrumento n. 2004.02.01.013298-4

⁸ Deferida nos autos da Medida Cautelar n. 19.988.

⁹ Petição n. 00198352/2015.

¹⁰ O Ministro Og Fernandes assina essa importante decisão no dia 03/06/2015.

¹¹ Nesta decisão o Ministro Marco Aurélio Mello negou seguimento ao agravo de instrumento, o que fez prevalecer a decisão proferida nos autos do mandado de segurança coletivo. Esse agravo foi julgado com arrimo

agravo foi aviado sobre o recurso extraordinário, que por sua vez tem por origem na sentença proferida nos autos do Processo n. 91.0047783-4. Nessa decisão monocrática, firmou-se o direito de creditamento do IPI relativo a aquisições de matérias-primas isentas, oriundas das fábricas localizadas na Zona Franca de Manaus. Foi certificado o trânsito em julgado desta decisão em 02/12/1999.

O Ministro Cezar Peluso, integrante da Suprema Corte, deferiu o pedido formulado em cautelar e determinou a imediata suspensão do andamento dos Processos 2004.02.01.013298-4, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 2ª Região e do Processo n. 91.0047783-4, em trâmite na 22ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro¹², até o julgamento definitivo da Reclamação Constitucional n. 7.778/SP¹³. Por ainda tramitar a reclamação constitucional, o agravo de instrumento sobre o mandado de segurança ainda está suspenso.

Em 8/06/2011, o Ministro Gilmar Mendes apreciou o mérito da Reclamação Constitucional n. 7.778/SP, apresentada pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra os atos praticados por diversas autoridades federais que reiteradamente descumpriam a decisão proferida no julgamento do Agravo de Instrumento n. 252.801. O Ministro decidiu por cassar a liminar concedida, limitando a abrangência dos efeitos da coisa julgada no mandado de segurança coletivo a, apenas, os associados que, na data da propositura da ação, tenham domicílio em local de competência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

Contra essa decisão, a Companhia de Bebidas Ipiranga interpôs agravo regimental em 01/08/2011, o qual foi negado provimento pelo Tribunal Pleno em 02/05/2014. Naquela sessão de julgamentos, a Corte assentiu com o raciocínio apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes, que considerava que:

"O art. 16 da Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2º-A da Lei n. 9.494, de 10 de setembro de 1997, compatibiliza-se com o atual sistema jurídico pátrio, na medida em que preserva a higidez relativo 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'.

(...)

Registre-se, ainda, que o fato de o MSC n. 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 o egride do art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997.

(...)

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.

no art. 544, § 4º, II, b, do CPC, segundo o qual compete ao relator "negar seguimento ao recurso manifestamente inadmissível, prejudicado ou em confronto com súmula ou jurisprudência dominante no tribunal". Deste modo, é correto afirmar que não houve apreciação da questão constitucional .

¹² Nesta mesma decisão também foram suspensos o andamento do Agravo de Instrumento 2005.02.01.002738-0 (TRF 2ª Região) e do Processo Administrativo n. 10840.002170/2004-22, e da Execução Fiscal n. 2008.61.02.011379-1.

¹³ A reclamação constitucional ainda está tramitando e aguarda parecer do Procurador Geral da República. A título de informação, em 10/4/2017, a Rio de Janeiro Refrescos Ltda apresentou petição em que requer seja julgada extinta a reclamação por perda do objeto.

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 de 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".

Em 26/05/2014 foram opostos embargos de declaração contra o acórdão proferido no julgamento do agravo regimental acima referido. Os aclaratórios aguardam julgamento.

B. PONDERAÇÕES SOBRE OS EFEITOS DA COISA JULGADA NAS AÇÕES COLETIVAS EM QUE ESTÁ SOB DISCUSSÃO MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

A questão que aqui se submete a discussão, perpassa a modificação da Lei da Ação Civil Pública. Originalmente, o art. 16 da Lei n. 7.347, de 24/07/1985 tinha a seguinte redação:

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

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

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

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

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

A mudança ocorrida no referido instrumento normativo que disciplina a Ação Civil Pública restringiu a abrangência dos efeitos da coisa julgada à competência territorial do órgão prolator do *decisum*. Assim, buscou-se afastar a tentativa de atribuição de efeitos nacionais a decisões meramente locais.

Essa alteração foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI-MC 1.576¹⁴, em *obter dictum*, em que o enfrentamento da questão se deu nos seguintes limites:

"O judiciário tem organização própria, considerados os diversos

¹⁴ Publicada no Diário da Justiça em 06/06/2003.

órgãos que o integram. Daí haver a fixação da competência de juízos e tribunais. A alteração do artigo 16 ocorreu à conta da necessidade de explicitar-se a eficácia erga omnes da sentença proferida na ação civil pública. Entendo que o artigo 16 da Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985, harmônico com o sistema jurídico 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 a 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, notadas além das fronteiras fixados do juízo. Por isso, tenho a mudança da 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 nem, tampouco, ingerência indevida do Poder Executivo no Judiciário (palavras do Ministro Marco Aurélio Mello, relator da Medida Cautelar n. 1.576).

Porém, a questão não deve ser estudada somente pelo restrito prisma que são os pronunciamentos pontuais dos Ministros das Cortes Superiores. Uma apreciação doutrinária bastante interessante e extremamente relevante para a solução da questão foi apresentada pela brilhante Conselheira Thaís De Laurentiis Galkowicz, no julgamento do Processo Administrativo n. 10166.720116/2008-95, realizado em 17/05/2016, que resultou no Acórdão n. 3402-003.067. Reproduzo a indispensável aula:

"1.1. Mandado de Segurança coletivo com meio de tutela de direitos individuais homogêneos em contraposição aos instrumentos de tutela dos interesses transindividuais em juízo.

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

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

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

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

Não se deve confundir "direito coletivo" (= gênero do qual fazem partes as espécies direito coletivo em sentido estrito e direito

difuso) com "defesa coletiva de direitos" (= defesa por meio de ações coletivas de direito individual homogêneo)¹⁵.

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 situação¹⁶. Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo, como já aventado alhures, é exatamente o que aconteceu no julgamento da Reclamação n. 7.778-I.

Simplificando a classificação pincelada acima, temos que os direitos coletivos são direitos sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis (e.g. meio ambiente, direito do consumidor, patrimônio histórico, cultural, etc). Os direitos individuais e homogêneos são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski¹⁷, que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

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

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

*O mesmo jurista, destaca então que o sistema processual brasileiro separou o tratamento desses direitos (direitos coletivos x direitos individuais homogêneos) e traçou dois subsistemas distintos: i) o subsistema dos instrumentos de tutela dos direitos coletivos (*ações civis públicas e ação popular*), ii) subsistema processual dos instrumentos para tutelar coletivamente os direitos subjetivos individuais homogêneos*

¹⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5^a ed., p. 32.

¹⁶ ZAVASCKI, obra já citada, p. 33.

¹⁷ ZAVASCKI, obra já citada , p. 145/146.

(ações civis coletivas, nas quais se inclui o mandado de segurança coletivo)¹⁸.

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

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

Nas ações coletivas (instrumentos de tutela dos direitos coletivos) de modo geral (ação civil pública e ação popular), os colegitimados ativos da ação (Ministério Público, associações, etc) não são os titulares de interesses coletivos (direitos difusos ou direitos coletivos em sentido estrito). Os titulares destes direitos são, isto sim, as pessoas, determinados grupos sociais, ou a sociedade como um todo, que compartilham esses direitos. Os primeiros substituem os segundos ao apresentarem as ações judiciais, conforme previsão legal. Vê-se que os interesses em jogo nestas ações excedem o âmbito estritamente pessoal, porém não caracterizam propriamente o interesse público¹⁹.

Em função destas características, na tutela coletiva (instrumentos de tutela dos direitos coletivos) é necessário que a imutabilidade da sentença proferida pelo Poder Judiciário ultrapasse os limites das partes que compuseram o processo, ou seja, a coisa julgada nas ações coletivas é erga omnes ou ultra partes (e.g. artigo 103 do CDC). Afinal, o direito é de uma determinada coletividade, devendo a toda ela surtir efeito a decisão.

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

Diante destes dispositivos, o STF, ao se deparar com a Reclamação n. 7.7781, a qual, recorde-se, foi apresentada por um dos membros da Associação que impetrhou o mandamus, uma vez que fora autuado pela Receita Federal de Ribeirão Preto mesmo possuindo a coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4, aplicou-os ao caso, decretando ser impossível a utilização da autoridade da coisa julgada pela empresa reclamante, por estar fora da competência territorial do órgão prolator da decisão.

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

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

¹⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo:Editora Revistados Tribunais, 2011,5^aed, p. 49.

¹⁹ MAZZILLI, Hugo Nigro. A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo. São Paulo, Saraiva, 2012, 25^a ed., p. 50.

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

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

Em matéria tributária tal situação é hialina, uma vez que os temas tributários poucas vezes serão enquadrados nos direitos coletivos em sentido estrito, e simplesmente não se enquadram entre os direitos difusos jamais, como observa Cleide Previtali Cais²⁰:

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

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

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

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

²⁰ CAIS, Cleide Previtali. O Processo Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, 6a ed, p. 359

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

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

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

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

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

Por essas razões, não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o presente caso (artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997). Afinal no mandado de segurança coletivo, que visa tutelar direitos individuais homogêneos, a coisa julgada formada necessariamente se restringe aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante (legitimado ativo da ação). Pela letra do artigo 22, é evidente que "a coisa julgada, uma vez formada, restrinja-se aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante; por definição, os direitos daquela tipologia pertencem a pessoas determinadas ou determináveis.²¹" Ou seja, não é necessária a preocupação em se reduzir eventual efeito erga omnes do julgamento, pois ele simplesmente não existe nestes casos. Não se confunde tal situação, com direitos coletivos, de maior amplitude e que possuem destinatário indeterminados, aos quais sim aplicável a regra do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, em instrumentos como a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, como claramente coloca a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985.

²¹ BUENO, Cássio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 133.

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

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

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

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

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

É o que ensina a doutrina do Direito Processual Tributário, da qual destaco a lição de James Marins²²:

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

Cássio Scarpinella Bueno²³, ao abordar especificamente o tema, leciona que mesmo anteriormente à publicação da nova lei do mandado de segurança (Lei n. 12.016/2009), tanto a doutrina como a jurisprudência eram uníssonas sobre a inaplicabilidade do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo, in verbis:

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

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

Ratificando este entendimento, peço vénia para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski²⁴:

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

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

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

²³ BUENO, Cássio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 136.

²⁴ ZAVASKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5^a ed, p. 208.

nem havendo menção expressa nesse sentido no art. 2º-A, é de se entender que suas disposições não lhe são aplicáveis. (grifei)

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

1.3. Da questão da autoridade coatora

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

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

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

A autoridade coatora, devemos lembrar, é mero representante funcional do poder público que presta informações e determina a competência para a impetração do mandado de segurança.

Destarte, a autoridade coatora não se confunde com a parte do Mandado de Segurança, como ensina Rodolfo Mancuso²⁵.

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁵MANCUSO, Rodolfo. Sobre a identificação da autoridade coatora e a impetração contra a lei em tese nos mandados de segurança. Revista de Processo, n. 44, p. 69-84, ano 11. São Paulo: RT, out/dez, 1986, p. 74.

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

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

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

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

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

2. CONCLUSÃO

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

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

C. CENÁRIO ATUAL.

Tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão proferido no Agravo Regimental na Reclamação Constitucional n. 7.778/SP ainda não foram levados a julgamento, é seguro afirmar que essa decisão não está acobertada pelo manto da coisa julgada. Prevalece nesse momento, portanto, a decisão proferida no Recurso Extraordinário n. 252.801, transitada em julgado favoravelmente aos interesses dos contribuintes associados à impetrante.

Vale considerar, ainda, que a posição predominante na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça²⁶, órgão máximo a apreciar a legalidade das normas infraconstitucionais, é no sentido que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997, introduzida no ordenamento jurídico com a publicação da Medida Provisória n. 1.798-1/1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor (ou seja, após 12/02/1999).

Assim, por todos os motivos que apresentei, ouso em discordar do ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento, para reconhecer que os efeitos da sentença proferida no julgamento do Mandado de Segurança n. 91.0047783-4 devem ser garantidos ao recorrente.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado.

²⁶ Cito, como exemplo, a decisão proferida nos autos do Recurso Especial n. 1.295.383/BA, sob a relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que resultou a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMITAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA AO TERRITÓRIO SOBRE JURISDIÇÃO DO ÓRGÃO JULGADOR. ART. 2º-A DA LEI N. 9.494/1997. MATÉRIA DECIDIDA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C DO CPC). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.