



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15173.720004/2016-79
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.168 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIAS S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ABRANGÊNCIA TERRITORIAL. JURISDIÇÃO DO ÓRGÃO PROLATOR.

O limite territorial de Mandado Coletivo de Segurança está restrito à jurisdição do órgão prolator, conforme art. 16 da Lei nº 7.347/85, inserido pelo art. 2ºA da Lei nº 9.494/97, sendo irrelevante que o trânsito em julgado tenha-se dado antes desta alteração legislativa, por ter eficácia meramente declaratória (entendimento do STF, consignado no Ag. Reg. na Reclamação nº 7.778/SP, afeta ao MS nº 91.00477834, da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola).

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. IMPOSSIBILIDADE, SALVO POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL.

Salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os providos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

CREDITAMENTO "FICTO" NAS AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDICIONANTE. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL.

Somente 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, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002).

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. CONDUTA. CONTRIBUINTE
DECISÃO DEFINITIVA. ESFERA ADMINISTRATIVA.
IMPOSSIBILIDADE.

A aplicação do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, c/c o art. 486, II, do RIPI/2002, visando à exclusão da multa no lançamento de ofício, se restringe à matéria que, na data dos respectivos fatos geradores, exista decisão administrativa vigente e irrecurável, reconhecendo a não aplicação da penalidade.

A existência de outras decisões administrativas proferidas pela Câmara Superior Recursos Fiscais do CARF, com entendimento contrário àquela, afasta o caráter irrecurável e a possibilidade de exclusão da penalidade, nos termos do art. 486, II, do RIPI/2002.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA
INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial e o conselheiro Demes Brito, que lhe deu provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
Érika Camargos Autran – Relatora.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3402-004.828, de 29 de janeiro de 2018 (fls. 585 a 643 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, quanto ao argumento desenvolvido no item I.1.3 do voto da Relatora; (ii) pelo voto de qualidade, quanto aos itens I.2 e V do voto da Relatora; e (iii) por unanimidade de votos, quanto aos itens III e IV do voto.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte, para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários no montante total de R\$ 69.258.531,64, consolidado na data do lançamento. A fiscalização foi instaurada em face dos pedidos de ressarcimento PER n.º 08223.94707.240714.1.1.01-9435 e PER n.º 31831.90045.300115.1.1.01-6802.

O Contribuinte tem como objetivo social: (a) fabricar e comercializar, incluindo via importação ou exportação, refrescos, refrigerantes, na forma líquida e solúvel, sucos de frutas, naturais ou artificiais, água mineral e outras bebidas, alcoólicas ou não alcoólicas, em qualquer forma ou apresentação; (b) fabricar e comercializar, incluindo via importação ou exportação, equipamentos para bebidas pós misturadas (post mix) e chope, incluindo tanques, tambores e/ou barris; (c) fazer parte ou ter participação em outras sociedades; (d) administrar bens de renda próprios, e (e) prestação de serviços administrativos e similares.

Atendendo a intimação, a fiscalizada apresentou documentos relativos ao Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), da qual é associada, invocando os efeitos da coisa julgada. Contudo, a coisa julgada abrangeria apenas os substituídos que tivessem, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão julgador, haja vista o disposto no art. 2º-A da Lei n.º 9.494, de 10 de setembro de 1997. A ação foi impetrada contra ato do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, na 22ª Vara da Justiça Federal do Rio de

Janeiro, e o Acórdão foi prolatado pelo TRF da 2ª Região, porém, à época (14/08/1991) o domicílio da empresa era o Município de São Paulo/SP.

No período auditado, mais de 80% dos créditos aproveitados pelo Contribuinte fiscalizado tiveram origem em insumos provenientes da Zona Franca de Manaus – concentrados fornecidos pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda não onerados pelo IPI – apropriados em decorrência de incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, caput e parágrafo 1º, do Decreto-lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e no art. 95, III, do RIPI/2010 (Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010).

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

a- o lançamento viola o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), pois a autoridade administrativa alterou, de forma retroativa, o critério jurídico utilizado em lançamento e verificações fiscais anteriores;

b- o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos tem arrimo nos atos da SUFRAMA. O DL n.º 1.435, de 1975, outorgou a SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais nele previstos em seu art. 6º. Neste sentido, o CARF já decidiu que o Fisco não tem competência para desconsiderar o ato da SUFRAMA que concede o benefício, devendo questioná-lo se for o caso. Logo, a autoridade fiscal não pode desconsiderar o incentivo fiscal legítimo e exigir do adquirente de boa-fé o IPI abatido com o crédito do imposto isento;

c- a segurança concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) em defesa de direito constitucional comum aos seus associados, abrange, de forma ampla e irrestrita, os associados estabelecidos em todo o território nacional;

d- oriundo da Zona Franca de Manaus, haveria direito aos créditos, pois o concentrado adquirido da Recofarma também gozaria da isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, com base legal no art. 9º do Decreto-lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967;

e- a partir de 19/01/1999, com a edição da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, passou a existir o direito ao crédito do imposto na medida em que a interpretação do art. 11 da lei é no sentido de que a aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização, dá direito ao crédito do respectivo imposto sem condicionar tal direito ao pagamento do IPI na operação anterior;

f- consta de notas fiscais idôneas a referência expressa à isenção do art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975, base legal do art. 95, III, do RIPI/2010, a adquirente de boa-fé tem direito ao crédito do IPI isento e, ao lançar e utilizar esse crédito, não pratica qualquer infração, consoante jurisprudência repetitiva e, pois, vinculatória para administração;

g- levando em conta o auto de infração do processo administrativo n.º 15173.720004/2015-98, a autoridade fiscal entendeu ser indevida a utilização do saldo credor apurado no período anterior ao dos presentes autos. Ocorre que, contra o referido auto de infração, houve apresentação de impugnação. Logo, tendo em vista que a discussão administrativa referente ao PA n.º 15173.720004/2015-98 ainda não está encerrada, a escrita fiscal não deve ser reconstituída até que seja confirmada a glosa do crédito;

h- ao utilizar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a impugnante agiu de acordo com a Resolução CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007;

i- também seria incabível a imposição de multa relativamente à infração “créditos indevidos” em razão do disposto no art. 76, II, a, da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Especificamente em relação às aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a CSRF tem entendimento no sentido de reconhecer o crédito de IPI ao adquirente desses insumos desde 11/11/2002, conforme se verifica do Acórdão CSRF n.º 02-01.212;

j- caso seja reconhecido o crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos para fabricação do refrigerante Guaraná, esse deve ser restabelecido na sua integralidade, pois a redução de 50% mencionada pela Fiscalização não é aplicável a esses créditos. A condição para a aplicação da redução de 50% na alíquota dos concentrados é que estes atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente do Ministério. No presente caso, os concentrados não foram registrados no MAPA.

k- ainda incorreta a redução de 50% da alíquota do IPI na saída do refrigerante Guarapan Pet 2/8, caso o auto seja integralmente cancelado, não haverá valor de imposto a ser

exigido, haja vista a existência de saldo credor suficiente para compensar eventuais débitos decorrentes de suposta redução incorreta.

l- a autoridade fiscal efetuou a glosa de créditos de produtos utilizados para assepsia. lubrificação, sanitização, limpeza em geral, filtragem, paletização dos produtos, etiquetagem e embalagens. Todos esses produtos integram o processo produtivo do refrigerante, já que inerentes a sua produção. Em relação aos produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral não há dúvida que são utilizados de forma obrigatória, inclusive, por exigências sanitárias. Quanto às embalagens de “bag in box”, como o próprio nome já indica, são utilizadas para embalar os produtos.

m- a diferença de R\$ 2.263,63 apurada em abril de 2014 não é devida. A nota fiscal n.º 780392, emitida em 19/04/2014, foi cancelada. Quanto às diferenças apuradas em outubro de 2014, ainda que tenha havido o destaque do IPI nas notas fiscais e não tenham sido escriturados os respectivos valores, caso o auto de infração seja integralmente cancelado, não haverá valor de imposto a ser exigido, haja vista a existência de saldo credor suficiente para compensar eventuais débitos.

n- a incidência de juros sobre a multa de ofício implica numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa.

Por fim, pugna pelo cancelamento do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado decidiu negar provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, quanto ao argumento desenvolvido no item I.1.3 do voto da Relatora; (ii) pelo voto de qualidade, quanto aos itens I.2 e V do voto da Relatora; e (iii) por unanimidade de votos, quanto aos itens III e IV do voto; conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

PROCEDIMENTOS FISCAIS DIVERSOS. ART. 146 DO CTN. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar. Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores, relativas a outros fatos geradores. O procedimento fiscal não pode ser dissociado da matéria sob investigação e dos fatos constatados pelo Auditor-Fiscal naquele período fiscalizado, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 (arts. 95, III e 237 do RIPI/2010).

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSAS.

Devem ser mantidas as glosas relativas aos produtos adquiridos pela contribuinte que não foram produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, nos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, mas com produtos industrializados. Não há previsão legal para a apropriação de crédito pela contribuinte em relação ao produto adquirido com a isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

EFEITOS DA COISA JULGADA. PREJUDICIAL AO MÉRITO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO.

Por se tratar de matéria de ordem pública, a análise de prejudicial ao mérito, quanto à possibilidade de aplicação dos efeitos da coisa julgada ao lançamento, pode ser efetuada a qualquer tempo pelo julgador, inclusive quanto a aspecto não levantado pelo Auditor-Fiscal autuante, mormente quando a recorrente já apresentou suas alegações nesse sentido.

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFEITOS. ATOS DA AUTORIDADE IMPETRADA.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, trata-se de remédio constitucional que visa reparar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou de abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Fixados o ato coator e a autoridade coatora na impetração do mandado de segurança é contra eles que se dirige a ordem judicial que concede a segurança definitiva ao final do processo. Embora seja a pessoa jurídica (no caso, a União Federal) que suportará os efeitos patrimoniais da correção do ato coator, isso só se dará em relação a ato administrativo de competência da autoridade impetrada. Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2-A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN.

O artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Diante da inexistência de decisão administrativa com eficácia normativa atribuída por lei, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, incabível a exoneração pleiteada.

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

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

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário Negado

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 654 a 667, sendo estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 696 a 702.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 734 a 838) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito às seguintes matérias: 1- inovação do fundamento jurídico da autuação; 2- cumprimento de decisão judicial transitada em julgado em favor dos associados da AFBCC; 3- aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola subordinados a outro Delegado que não o do Rio de Janeiro; 4- possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado

na Zona Franca de Manaus; 5- conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975; 6- competência da SUFRAMA para reconhecer que o projeto industrial atende aos requisitos para fruição de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA; 7- alteração do critério jurídico do lançamento; 8- vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mesmo após a edição do CTN; 9- vinculação do CARF ao disposto em Decreto, por força do art. 62 do Regimento Interno do CARF e do art. 26-A do Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; 10- possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de produtos utilizados no processo produtivo dos refrigerantes; e 11- não incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigma, os acórdãos de nºs 3401-003.750 e 3403-003.323 referente à matéria 1- inovação do fundamento jurídico da autuação; o acórdão de nº 3401-004.244 referente à matéria 2- cumprimento de decisão judicial transitada em julgado em favor dos associados da AFBCC; os acórdãos de nºs 3806-00.007 e 204-00.997 referente à matéria 3- aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola subordinados a outro Delegado que não o do Rio de Janeiro; o acórdão de nº 202-11.612 referente à matéria 4- possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus; o acórdão de nº 3401-003.750 referente à matéria 5- conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975; os acórdãos de nºs 3401-003.750 e 9303-002.664 referente à matéria 6- competência da SUFRAMA para reconhecer que o projeto industrial atende aos requisitos para fruição de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA; o acórdão de nº 3401-002.537 referente à matéria 7- alteração do critério jurídico do lançamento; o acórdão de nº 9303-003.517 referente à matéria 8- vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mesmo após a edição do CTN; o acórdão de nº 3403-003.508 referente à matéria 9- vinculação do CARF ao disposto em Decreto, por força do art. 62 do Regimento Interno do CARF e do art. 26-A do Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; os acórdãos de nºs 3402-00.517 e 3402-00.375 referente à matéria 10- possibilidade de creditamento do IPI

decorrente da aquisição de produtos utilizados no processo produtivo dos refrigerantes; e os acórdãos de n.ºs 3401-003.419 e 9202-002.600 referente à matéria 11- não incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 840 a 1061.

O Recurso Especial do Contribuinte foi parcialmente admitido, conforme despacho de fls. 1065 a 1089, sob o argumento que apenas restou comprovada a divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: 2- cumprimento de decisão judicial transitada em julgado em favor dos associados da AFBCC; 3- aplicação da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola subordinados a outro Delegado que não o do Rio de Janeiro; e 11- incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

O Contribuinte apresentou agravo às fls. 1121 a 1161, sendo que ficou decidido nos seguintes termos: i) REJEIÇÃO LIMINAR da matéria 9- vinculação do CARF ao disposto em Decreto, por força do art. 62 do Regimento Interno do CARF e do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72; e, ii) ACOLHIMENTO PARCIAL do agravo para DAR seguimento parcial ao recurso especial quanto às matérias: 4- possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus; 5-conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75; e 8- vigência do art. 76, II, 'a', da Lei n.º 4.502/64, mesmo após a edição do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1189 a 1217, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da admissibilidade

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pelo Contribuinte, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e comprovada a divergência entre os arestos – acórdão recorrido e os indicados como paradigma. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho de fls..

Do mérito

Tal matéria é velha conhecida deste Colegiado.

Ressalto que adoto as razões de decidir os votos do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e da Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, no Acórdão CARF n.º 3402003.799, 3401005.942 e 3402002.900, sem ressalvas ao entendimento lá esposado, o qual reproduzo abaixo.

1-cumprimento de decisão judicial transitada em julgado em favor dos associados da AFBCC e da aplicação da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola subordinados a outro Delegado que não o do Rio de Janeiro.

O Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 de 02.12.1999, assegurou aos associados da AFBCC o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

Depreende-se da leitura das peças e demais documentos que instruem os presentes autos que, em 14/08/1991, a **ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES DE**

COCACOLA (AFBCC), com sede na cidade do Rio de Janeiro, impetrou mandado de segurança com o pedido de estorno de crédito de IPI incidente sobre aquisições de matérias-primas Isentas provenientes da Zona Franca de Manaus com saída tributada. Em 02/12/1999, transitou em julgado a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no agravo de instrumento n.º 252.801RJ, que negou seguimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão concessivo da segurança.

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

"TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA IMPOSTO SOBRO PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO PRECEDENTES JUDICIAIS.

I Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não-cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto. II Recurso a que se dá provimento (folha 29).

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

"DECISÃO IPI ISENÇÃO NA OPERAÇÃO ANTECEDENTE CRÉDITO JURISPRUDÊNCIA RE 212.484/ RS TRIBUNAL PLENO AGRAVO DESPROVIDO (...).

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 212.484, tive oportunidade de consignar: O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional n.º 18/65 e colho este dado do

memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida. O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à baila a Emenda Constitucional n.º 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..." O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"...nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado". Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões " não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal. Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional n.º 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM. Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo. Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria.

A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Ministro, observo que a Emenda Passos Porto disciplinou a relação entre os Estados. A isenção dada em um Estado não se transferia para outro, salvo havendo Lei Complementar em contrário. Ou seja, o Estado do destino não dá crédito de isenção. Assim, o

Estado do destino acaba tributando a parcela isenta. Ou seja, a isenção concedida em um Estado não se transferia para outro. A isenção, com a emenda Passos Porto, se restringia ao território do Estado que concedera a isenção. Foi uma forma de tratar a guerra fiscal entre Estados.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção. A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário n.º 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria-prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.

Em suma, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra. Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito. Por isso, peço vênua ao nobre Ministro Relator, embora reconheça que S. Exa. está sendo fiel à orientação que sempre adotou na Justiça Federal, no Federal de Recursos e no Superior Tribunal de Justiça, para, no caso, não conhecer do recurso interposto pela União. É o meu voto.

O Plenário, vencido o Relator, Ministro Ilmar Galvão, houve por bem não conhecer do recurso interposto pela União. Tal decisão transitou em julgado com a publicação ocorrida no Diário da Justiça de 27 de novembro de 1998 Ementário n.º 193304 na Revista Trimestral de Jurisprudência n.º 167 página 698 à 705. Na oportunidade em que formalizado o precedente,

Proclamou-se considerada a ementa redigida pelo Ministro Nelson Jobim:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. Diante do citado precedente, o Ministro Carlos Velloso desproveu o Agravo de Instrumento nº 218.246, protocolizado pela União com a finalidade de imprimir trânsito a extraordinário. Na ocasião, deixou consignado: DESPACHO: Vistos.

O acórdão recorrido assegurou às empresas ora agravadas o direito ao crédito dos valores relativos ao IPI nas operações de aquisição de matéria prima (concentrado), ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto na origem. Assim, dado o caráter não cumulativo do IPI, deverá ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Daí o RE, sustentando-se contrariedade ao art. 135, § 3º, II, da Constituição, RE inadmitido pela decisão do eminente VicePresidente do TRF da 5ª Região. A decisão é de ser mantida, dado que de acordo com o decidido no RE 212.484RS, Plenário, em 05.03.98, Relator para o acórdão Min. Nelson Jobim, no sentido da legitimidade da indústria de bebidas ao creditamento do IPI, nas aquisições de concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus, em operações beneficiadas por isenção. Do exposto, nego seguimento ao agravo. Publique-se. Brasília, 18 de agosto de 1998. Ministro CARLOS VELLOSO Relator Ora, constatase, a mais não poder, estar o extraordinário a que este agravo objetiva imprimir processamento a contrariar a óptica já revelada por esta Corte sobre o alcance do Texto Constitucional. O recurso é manifestamente infundado. 3. Pelas razões supra, conheço do pedido formulado neste agravo, mas a ele nego provimento. 4. Publique-se. Brasília, 16 de outubro de 1999. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (AI 252801, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 16/10/1999, publicado em DJ 19/11/1999 PP00101)" (seleção e grifos nossos).

Em fevereiro de **2017**, teve o trânsito em julgado do Recurso Especial n.º 1.438.361RJ proferido nos autos do **Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.00477834**, reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02/12/1999 **é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados.**

Transcreve-se, neste sentido, trecho do despacho de 17/11/2016 de lavra do relator, Ministro Og Fernandes:

*"Em relação ao art. 2ºA da Lei n. 9.497/97, introduzido pela MP 1.7981/ 99, e ao art. 16 da Lei n. 7.347/85, com redação dada pela Lei n. 9.494/97, a jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a limitação contida no art. 2ºA, caput, da Lei n. 9.494/97 de que a sentença proferida "abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator", **não pode ser aplicada aos casos em que a ação coletiva foi ajuizada antes da entrada em vigor do mencionado dispositivo, sob pena de perda retroativa do direito de ação das associações (...)***

No caso, dos autos, a instância ordinária expressamente afirmou que o mandado de segurança foi impetrado em data anterior a vigência da MP n. 2.18035/ 2001 (eSTJ, fl. 429)" (seleção e grifos nossos).

Em maio de 2017, nos autos do próprio Mandado de Segurança Coletivo preventivo n.º 91.0047783-4, transitou em julgado a decisão proferida pelo STF, no Agravo no referido RE (ARE) n.º 1.028.652, decretando a perda de objeto desse RE e reconhecendo que aquela decisão do STJ proferida no referido RESP n.º 1.438.361-RJ reformara e substituíra o referido acórdão do TRF da 2ª Região.

Em agosto de 2017, transitou em julgado a decisão do STF proferida na Rcl n.º 7.77 8 ajuizada pela COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA, decretando a extinção daquela reclamação por perda superveniente de seu objeto, reconhecendo igualmente que a decisão do STJ, proferida no RESP n.º 7.438 .361-RJ, reformara e substituir o referido acórdão reclamado

do TRF da 2ª Região, em conformidade com despacho do relator, Ministro Gilmar Mendes, que abaixo se transcreve:

"Trata-se de embargos de declaração opostos pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra acórdão do Plenário (eDOC 52), que negou provimento ao agravo regimental em reclamação, ementado nos seguintes termos:

"Agravamento regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravamento regimental a que se nega provimento". (eDOC 52, p. 2)

Ocorre que, após a oposição dos embargos, a parte embargante noticia, por meio da Petição 17.128/2017, o trânsito em julgado da decisão da 2ª Turma do STJ que reformou o ato impugnado pela presente reclamação (eDOC 6).

Ante o exposto, julgo prejudicados os embargos de declaração e julgo extinto o presente feito, ante a perda superveniente do seu objeto (art. 21, IX, do RISTF).

Publique-se. Brasília, 11 de maio de 2017. Ministro Gilmar Mendes Relator

Ressalto que de acordo com o art. 2ºA da Lei nº 9.494, de 1997, com redação dada pela Medida provisória nº 2.18035, de 2001, diz que a *sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator.*

Vale lembrar ainda, que o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.243.887PR, sob a relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, no qual se decidiu que:

- (i) os efeitos e a eficácia da sentença coletiva não podem ser circunscritos a limites geográficos, mas sim a limites objetivos e subjetivos do que foi decidido, sob pena de ofensa aos arts. 467, 468, 472 e 474 do Código de Processo Civil; e
- (ii) a limitação prevista no art. 2.º A da Lei n.º 9.494/1997, introduzido pela Medida Provisória n.º 1.7981/ 1999 somente é aplicável às **ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor**, ou seja, ajuizadas após **11/02/1999**, em conformidade com a ementa que abaixo se transcreve:

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

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

1.2. A sentença genérica proferida na ação civil coletiva ajuizada pela Apadeco, que condenou o Banestado ao pagamento dos chamados expurgos inflacionários sobre cadernetas de poupança, dispôs que seus efeitos alcançariam todos os poupadores da instituição financeira do Estado do Paraná. Por isso descabe a alteração do seu alcance em sede de liquidação/execução individual, sob pena de vulneração da coisa julgada.

Assim, não se aplica ao caso a limitação contida no art. 2ºA, caput, da Lei n. 9.494/97.

Assim, uma vez que o mandado de segurança coletivo da AFBCC foi impetrado em **14/08/1991**, e considerando que a limitação introduzida pela Medida Provisória n.º 1.7981/ 1999 somente se aplica às ações ajuizadas após **11/02/1999**, aproveita-se a contribuinte dos efeitos da coisa julgada, devendo este Conselho reproduzir a decisão definitiva de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, nos termos do §2º do art. 62 do RICARF aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343/2015.

Verifica-se que a exigência do domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator para proveito dos efeitos da coisa julgada foi objeto de análise por parte do Supremo Tribunal Federal no **Agravo acima, e que** se confirmou a validade do art. 2ºA da Lei 9.94/1990 em **caso que tratava justamente do alcance da coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.00477834 para outro associado** (Companhia de Bebidas Ipiranga), este **com sede em Ribeirão Preto, Estado de São Paulo**.

Sobre o assunto, trago à colação entendimento constante do voto proferido pela Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz nos autos do Processo n.º 10166.720116/200895 (Acórdão n.º 3402003.067 de 17/05/2016), a qual analisou caso idêntico, relativo ao mesmo MSC, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

1. DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO A FAVOR DA RECORRIDA

(...)

Tendo isto em vista, antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do Decretolei n. 1.435/75), cumpre avaliar a existência ou não de coisa julgada em favor da Recorrida. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, que o Contribuinte alega fundar seu direito, buscava-se a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no

artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, haja vista que, para esta específica isenção, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI.

Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, entende a Recorrida que possui coisa julgada em seu favor, à medida que esta ação foi impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), como substituta processual de seus associados. A seu turno a Fazenda Pública alega que a coisa julgada não beneficia o Contribuinte. Isto porque a ação foi manejada no Rio de Janeiro, tendo sido elencada como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal daquela jurisdição. Assim, a coisa julgada ali formada não alcançaria o Contribuinte, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal de outro estado brasileiro, responsável pela lavratura do auto de infração ora sob análise.

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

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.7781/ SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro. Veja-se a ementa da Reclamação:

Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifei)

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

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

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

Efetivamente, o julgamento da Reclamação n. 7.7781/ SP recaiu em uma “vala comum” a qual não pertence, culminando em decisão totalmente dissociada do direito processual aplicável aos mandados de segurança coletivos de matéria

tributária, bem como do caso concreto levado à apreciação do STF, e que agora merece uma análise mais cuidadosa deste Conselho.

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

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

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

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

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

3-possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus”;

Nesse processo estamos tratando de um auto de infração que glosou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, beneficiados pela isenção do art. 9º do DL n.º 288/67.

A defesa invocou a isenção prevista no art. 9º do DL n.º 288, de 1967, pois os insumos foram produzidos na ZFM. O direito ao crédito teria sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n.º 566.819-RS, e o art. 163 do CTN garantiria o direito aos créditos como incentivo.

Entendo que as aquisições de insumos isentos geram direito ao crédito do IPI, independente do destaque e, pois, do pagamento do imposto na etapa anterior, em face ao princípio da não-cumulatividade conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade.

Como mencionado acima, a isenção nas aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus pela Recorrente, além de encontrar amparo no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975 (cujas condições foram acima enfrentadas), era igualmente fundamentada nas notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, que expressam:

Decreto-Lei n.º 288/1967

"Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 nº8.387, de 30.12.91)" (grifei)

RIPI/2010

"Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9o, e Lei no 8.387, de 1991, art. 1o):

(...)

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, 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 à 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;" (grifei)

Vale ressaltar que no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), foi reconhecido o direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na forma do referido artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67. O provimento, transitado em julgado em 02/12/1999, foi proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região na Apelação n.º 9602060506, ementado nos seguintes termos:

"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. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO." (TRF2, Primeira Turma, Relatora Desembargadora Federal Julieta Lidia Lunz Relator para Acórdão Desembargador Federal Ney Fonseca Data Decisão: 28/04/1998, Data Publicação: 25/08/1998 - grifei)

Ao tratar desse Mandado de Segurança Coletivo, indicou o Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal:

4.2.2.1. Coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4:

4.2.2.1.1. Nesta ação a impetrante, Associação dos Fabricantes Brasileiros de COCA-COLA, pleiteia e vê reconhecido o direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

4.2.2.1.2 O julgamento do Recurso Especial n.º 1.117.887- SP, distribuído por prevenção ao processo de n.º 2008.01730557, estende os efeitos do Mandado de Segurança Coletivo de n.º 91.0047783-4, ação invocada pela contribuinte, à Cia de Bebidas Ipiranga.

4.2.2.1.3. Ocorre, entretanto, que o direito pleiteado pela fiscalizada, por meio da ação mencionada, já se encontra assegurado pelo Decreto-lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975, art. 6º, § único, que reconhece o direito ao creditamento do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

4.2.2.1.4. O dispositivo legal, em destaque, foi acolhido pela legislação que o sucedeu e o direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da ZFM, atualmente se encontra garantido, em tese, pelo art. 81, inciso II, do Decreto da União de n.º 7.212/10 (Regulamento do IPI).

4.2.2.1.5. A presente fiscalização, frise-se, não questiona a tese do direito ao creditamento do IPI em relação às aquisições da fiscalizada, correspondentes a

insumos isentos provenientes da ZFM; mas visa, tão somente, a comprovar, no exercício de sua competência plena para a fiscalização do imposto, se I - os requisitos básicos para a concessão da isenção, acima referida, foram observados e se II - o direito ao aproveitamento dos créditos do IPI pela fiscalizada se mantém, frente aos fatos apurados quanto à regularidade da mencionada isenção (avaliação do item "I"), quando da aplicação da hipótese normativa ao caso concreto." (e-fl. 1.167 - grifei)

Desta forma, o Recorrente possui dois fundamentos autônomos para a tomada do crédito nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus:

- (i) a autorização legal trazida no art. 6º, §1º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 nas condições por ele previstas que, no entender da fiscalização, teriam sido descumpridas pela fornecedora da Recorrente (enfrentados no item anterior, mas vencidos por essa turma); e
- (ii) a autorização judicial firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, considerando a isenção dos produtos provenientes da Zona Franca de Manaus com fulcro no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 (vez que, para esta isenção específica, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI).

Como visto, as condições trazidas por este dispositivo não foram enfrentadas pela fiscalização no fundamento da autuação, que faz referência, apenas, ao Decreto-Lei n.º 1.435/1975.

Assim, tal qual reconhecido por esta turma no acórdão acima transcrito, ainda que inexistia previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte (na aquisição de insumos isentos na forma do art. 9º do Decreto-Lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010), há decisão judicial que lhe dá esse direito, proferida em mandado de segurança coletivo e transitada em julgado em 02/12/1999, cuja aplicação à Recorrente foi reconhecida pelo Judiciário em decisão transitada em julgado em 28/05/2013.

Reitere-se que a fiscalização em nenhum momento ingressa nos requisitos da isenção do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, por entender que não seria aplicável no presente caso. A fiscalização, portanto, não traz qualquer inconsistência para a isenção dos insumos da Zona Franca de Manaus com base no Decreto-lei n.º 288/1967, sendo que o correspondente crédito para a adquirente deve ser admitido por força da decisão judicial.

Desta forma, não vislumbro qualquer argumento contrário à aplicação ao Recorrente da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, em especial por contar com coisa julgada individual em seu favor.

Assim, com base nesse argumento autônomo de mérito, entendo ser descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente tomou o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos na forma do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, com fulcro na decisão judicial proferida no mandado de segurança n. n.º 0005749-64.2004.4.03.6102, que reconheceu a aplicação a ela do mandado de segurança coletivo e transitada em julgado em 01/12/1999, que deve ser aplicada à Recorrente na condição de associada da Associação impetrante (AFBCC).

Frise-se ainda o artigo “Direito ao Crédito Presumido de IPI decorrente da entrada de Insumos Isentos Provenientes da Zona Franca de Manaus in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 242 (novembro/2015) de autoria de Andre Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos:

“[...]”

Conclusão

Como se viu, embora a questão do direito ao crédito presumido de IPI na aquisição de insumos isentos, assim como na aquisição de insumos não tributados e tributados à alíquota zero, esteja já superada em desfavor do contribuinte no âmbito da jurisprudência do STF, resta pendente de consideração pela Suprema Corte a questão dos insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Este caso, como demonstrado, é destacado dos demais, merecendo apreciação por premissas distintas, já que se situa no contexto de uma política pública criada para atender a objetivo constitucional

de observância obrigatória: a redução da desigualdade regional, tão gritante em nossa nação.

A Zona Franca de Manaus atende aos propósitos de desenvolvimento nacional, redução de desigualdades regionais e proteção ao meio ambiente promovidos pela Constituição de 1988, que recebeu explicitamente todos os incentivos fiscais à região. Os benefícios que a integram devem portanto, ser interpretados de forma a melhor realizar os propósitos constitucionais, respeitando a força cogente da Lei Maior.

Além disso, é imperioso admitir que o reconhecimento do direito ao crédito presumido proveniente das aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o único meio de se conferir à norma que concede isenção seu sentido literal (art. 111, inc II, do CTN) e sua plena eficácia, pois do contrário seu sentido é o de uma suspensão ou diferimento e não o de isenção. Justamente por isso é que tal reconhecimento não implica qualquer violação ao art. 150, parágrafo 6º, da CR/1988, pois o que se visa é justamente conferir eficácia e aplicabilidade ao dispositivo normativo que outorga o benefício fiscal, dele decorrendo como seu corolário.[...]"

Não obstante já ter externado esse entendimento, é de se considerar que o STF, em recente decisão (25.4.2019), analisaram essa discussão quando da apreciação do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral, tendo decidido por 6 x 4, de forma favorável ao contribuinte, restando, assim, fixada a seguinte tese por aquele tribunal:

“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais, constante do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88, combinada com o comando do artigo 40 do ADCT.”

Nesse sentido, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo nessa parte.

4-“conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75”;

Conforme os autos, "a fiscalização glosou créditos do IPI inerentes ao incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, *caput* e parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.435/75, em vista da constatação de que parte dos produtos não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, mas sim com açúcar e/ou álcool produzidos na região e utilizados por fornecedor da interessada, a *Recofarma*, na fabricação do concentrado adquirido".

Ou seja, o fundamento da autuação decorreu do fato de os produtos utilizados pela Recorrente em seu processo industrial terem sido concentrados fornecidos pela Recofarma, os quais, **por não terem sido elaborados com "matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais"**, não dariam direito ao crédito do IPI na forma do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

Discordo, contudo, da premissa adotada pela fiscalização. Para que melhor se compreenda o cerne do presente tópico, transcreve-se a seguir o teor da referida norma:

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 Decretol-ei 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. (grifos apostos)

Da leitura do dispositivo supra transcrito, extrai-se que o benefício está sendo concedido ao produto, e não às matérias primas. E a condição para o usufruto do incentivo é que tais produtos sejam elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

O entendimento da fiscalização, então, foi no sentido de que açúcar e/ou álcool utilizados pela Recorrente no seu processo produtivo não poderiam ser considerados "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional".

Não é este o meu entendimento. Isso porque, restou devidamente comprovado pelo contribuinte nos presentes autos que o açúcar e o álcool utilizados pelo mesmo decorrem da extração da cana de açúcar, que sem sombra de dúvidas é uma matéria-prima, oriundas de fornecedores localizados na região.

Logo, entendo que a condição disposta no art. 6º supra transcrito foi observada, visto que o produto final produzido pela empresa fora elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

O fato dessa matéria prima (canadeaçúcar) ter passado por um processo industrial preliminar para transformação em açúcar e álcool não afasta a aplicação do dispositivo em tela, visto que a única condição disposta no mesmo é de que o produto seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, não havendo impedimento na referida norma de que haja um processo industrial entre a matéria-prima regional e o produto final.

Até porque, em razão das características da cana de açúcar, não há como se obter um extrato da mesma sem que haja um processo industrial inicial de modificação da mesma. Diferente é a situação do guaraná, cujo crédito foi admitido pela fiscalização, em que é possível obter-se o extrato sem que haja necessariamente um processo de transformação.

De outro norte, entendo que não se apresenta coerente a negativa de usufruto do benefício no que tange ao açúcar e ao álcool quando se leva em consideração o próprio

objetivo da instituição do incentivo fiscal em questão, que é promover o desenvolvimento da região. Consoante restou demonstrado pela empresa Recorrente, a instalação da sua planta industrial na região beneficiou uma série de produtores de cana-de-açúcar, considerando que esta matéria-prima, necessária à produção do açúcar e do álcool, são oriundas em sua integralidade da região.

Destaque-se, inclusive, que no projeto aprovado pela SUFRAMA constou de forma expressa a descrição do processo produtivo da empresa, com a indicação dos produtos utilizados na produção e da origem dos mesmos, projeto este cuja aprovação não paira até o momento qualquer questionamento perante a SUFRAMA.

Ainda, para melhor elucidar, transcrevo parte do voto do acórdão recorrido do nobre ex-conselheiro Antonio Carlos Atulim:

“[...]”

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

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

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

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

Assim, há que se reconhecer ao contribuinte o direito aos créditos fictos do IPI em relação às notas fiscais emitidas pela RECOFARMA a partir de 11/12/07[...]”.

Nesse contexto, entendo que o contribuinte fazia jus ao benefício fiscal em questão.

5- “vigência do art. 76, II, 'a', da Lei nº 4.502/64, mesmo após a edição do CTN”.

Como a contribuinte tem direito ao aproveitamento do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus consubstanciado em decisões de última instância administrativa irrecorríveis e, pois, aplicável ao presente caso o art. 16, II, "a", da Lei no 4.502/64, repetidamente introduzido nos arts. 486, fl, "a", do RIPI/02 e/ou 561, II, "a", do RIPI/10, entendo não ser válida a imposição de multa de ofício, em razão da existência de decisão irrecorrível de última instância administrativa reconhecendo o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 76, II “a” da Lei no 4.502/64, que esta em pleno vigor.

Assim, não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.

Ademais, entendo que o art. 16, II, "a", da Lei no 4.502/64 está em pleno vigor e não foi revogado pelo CTN, pois o próprio CTN determina que a Lei pode disciplinar hipótese de dispensa de penalidade (art. 91, VI) e sua disposição foi repetida nos Regulamentos de IPI (RIPIs) posteriores ao CTN, conforme se verifica da leitura dos arts. 486, II, "a", do RIPI/O2 e 561, II, "a", do RIPI/10, normas idênticas que têm como fundamento o próprio art. 16, II, "a", da Lei no 4.502/64.

Ainda que se entendesse que o art.76, II, "a", da Lei no 4.502/ 64 teria sido tacitamente revogado, o que se admite apenas para fins de argumentação, seria suficiente para a exclusão da multa de ofício no presente caso o fato (i) de que comando idêntico foi

repetidamente introduzido em Decretos (RIPI) posteriores ao CTN e (ii) de o art. 26-A do Decreto no 10.235/72 e de o art. 62 do RICARF obrigarem este CARF a observar as previsões constantes de Decreto.

6. incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

A última matéria sob apreciação se encontra superada entre os conselheiros, pela edição da Súmula CARF n.º 108, que vinculou a Administração Tributária Federal após a Publicação da Portaria MF n.º 129 de 1º/04/2019, com a seguinte redação:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com base no exposto, nego provimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, neste ponto.

Da conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso do Contribuinte.

É como voto

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões, quanto às seguintes matérias: 1) aplicação à recorrente da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4; 2) creditamento de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM; 3) conceito de insumos para fruição do benefício fiscal; e, 4) vigência do art. 76, II da Lei n.º 4.502/64.

Conforme já destacado pela Relatora vencida, trata-se de matérias recorrentes nesta 3ª Turma da CSRF.

Para as matérias dos itens 1, 2, e 3, por comungar do mesmo entendimento do Conselheiro e Presidente em exercício desta 3ª Turma, Rodrigo da Costa Pôssas, e ainda visando à celeridade e a econômica processual, adoto as mesmas razões e fundamentos do seu voto, no acórdão n.º 9303-006.987, reproduzido, a seguir:

“(…) Abrangência do Mandado de Segurança (item 1)

Aduz a recorrente que teria direito aos créditos de IPI em questão, porque estaria abarcada pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.00477834, que assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) o direito de se creditar do IPI relativo à aquisição de insumos isentos adquiridos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizados na industrialização dos seus refrigerantes sujeitos ao IPI. Todavia, este entendimento não merece guarida.

Esta discussão está superada, pois foi objeto Ag. Reg. na Reclamação n.º 7.778/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em Processo de outro fabricante (Companhia de Bebidas Ipiranga), mas que trata exatamente da mesma ação, e já transitou em julgado:

Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

Veja-se ainda que a legislação é a mesma utilizada como razão de decidir no julgamento do Recurso Voluntário, ficando isto mais que claro no voto do acórdão do STF:

"Pelo que percebo, o art. 16 da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2.ºA da Lei n.º 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 é diferente a jurisprudência do CARF:

Acórdão n.º 3402-004.827 (de 29/01/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011

(...)

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFEITOS. ATOS DA AUTORIDADE IMPETRADA.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, trata-se de remédio constitucional que visa reparar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou de abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Fixados o ato coator e a autoridade coatora na impetração do mandado de segurança é contra eles que se dirige a ordem judicial que concede a segurança definitiva ao final do processo. Embora seja a pessoa jurídica (no caso, a União Federal) que suportará os efeitos patrimoniais da correção do ato coator, isso só se dará em relação a ato administrativo de competência da autoridade impetrada.

Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

(...)

Direito (em caráter geral) ao creditamento "ficto" nas aquisições de insumos isentos da ZFM (item 2)

Em relação creditamento "ficto" (como se devido fosse), na aquisição de insumos isentos (em geral), já está por mais que superado o entendimento (ainda por muitos aventado) do STF no RE n.º 212.4842/ RS, que dava este direito (coincidente, a um engarrafador da Coca-Cola).

Hoje, a posição do STF é contrária, conforme se vê na seguinte ementa:

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI

(RE n.º 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE n.º 592.891/SP).

Isto não significa que esteja sendo reconhecido o direito na pendência daquele julgamento. Pelo contrário, é pacífica a (recente) jurisprudência do CARF em não admiti-lo, conforme exemplificado nas ementas parcialmente transcritas a seguir:

Acórdão n.º 3302-004.629 (de 27/07/2017):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE n.º 370.682 e n.º 566.819.

(...)

Acórdão n.º 3302-005.225 (de 26/02/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O adquirente de produto isento e oriundo da Zona Franca de Manaus não possui direito ao crédito presumido.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Observe-se que no primeiro acórdão explícita está a motivação para o não reconhecimento (a não ser que exista expressa previsão legal em contrário), na aquisição de insumos desonerados do imposto (sejam eles não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero): não há imposto cobrado na operação anterior.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI é a do "imposto contra imposto" (*tax on tax*) e não "base contra base" (*basis on basis*), como ocorre com o IVA europeu.

Assim, não se tributa o valor agregado. Desconta-se do imposto devido o cobrado na operação anterior, conforme preceituado em nível constitucional:

Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Não poderia ser diferente a dicção do Código Tributário Nacional, norma geral tributária:

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

A Súmula CARF n.º 18 vai no mesmo sentido, só que tratando de alíquota zero (a "lógica" é mesma):

Súmula CARF n.º 18: *A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.*

Direito (específico) ao creditamento "ficto" nas aquisições de insumos elaborados com matérias-primas da Amazônia Ocidental (item 3)

Em uma situação específica, há previsão legal para o creditamento "ficto" em questão, desde que preenchidas as condições do art. 175, c/c art. 82, III, do RIPI/2002 (vigente à época):

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 n.º 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).*

(...)

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 n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

O que aqui está em litígio é se o produto (Coca-Cola) é fabricado com "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional".

O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits", para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final.

Ocorre que, no caso da Coca-Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o **corante caramelo**, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, **não** havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Atesta isto a transcrição de excerto das Contrarrazões da PGFN (fl. 2.482):

*"A própria contribuinte informa que a Recofarma não se utiliza de matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de fabricação do concentrado para refrigerantes, mas sim de **corante caramelo, que é produto intermediário/industrializado**, elaborado a partir do açúcar e do álcool, também intermediários/industrializados, e não matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional".*

E, observe-se que a isenção do IPI prevista no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975 é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Assim, para se verificar a existência do direito ao

benefício, é irrelevante identificar qual a pessoa jurídica que é responsável por cada etapa da cadeia produtiva (1ª ou 2ª industrialização), devendo-se apenas analisar o produto fabricado e as matérias-primas utilizadas na sua elaboração. Por exemplo, se a industrialização do corante caramelo fosse realizada por Recofarma, em nada mudaria o entendimento aqui esposado, pois o produto comercializado com a isenção continuaria tendo como insumo o corante caramelo:

Transcrevo ementa de acórdão recente do CARF tratando do assunto:

Acórdão n.º 3302-004.629 (de 27/07/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZFM. CREDITAMENTO FICTO.

Somente geram crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, como se devido fosse, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido 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, por força do Decreto-lei n.º 1.435, de 1975.

A relatora entende já ser aplicável a decisão do STF na apreciação do do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral. Porém, como é sabido, esta decisão não teve ainda trânsito em julgado, não sendo do conhecimento deste colegiado a íntegra do acórdão proferido pela corte suprema.

Quanto a item 4, vigência do art. 76, II da Lei n.º 4.502/64, entendo que não se deve afastar a aplicação do art. 100 do CTN, que assim dispôs:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Portanto, a Lei Complementar estabeleceu que somente as decisões a que a lei atribua eficácia normativa, podem afastar a possibilidade de imposição de penalidades. Como é sabido as decisões colegiadas do CARF não têm esse efeito vinculativo. Não poderia ser diferente, pois se fizemos uma pesquisa detalhada, veremos que existem decisões colegiadas do

CARF tanto favoráveis à tese do contribuinte, como em sentido oposto. E daí? Qual delas o contribuinte deveria seguir? Portanto, muito oportunista esta tese e, como ressaltou o próprio voto do acórdão recorrido, sem sustentação legal. Penso que para valer o que está disposto nos decretos que regulamentaram a legislação do IPI, deveria haver prova insofismável de que só existiam decisões no mesmo sentido. Notório que isto é uma inverdade, em face de controvérsia que esse assunto gerou em todas estas décadas.

Destaco ainda que esta matéria vem sendo enfrentada de forma rotineira por esta CSRF, de forma que destaco o acórdão n.º 9303-006688, de relatoria do ilustre presidente substituto, Rodrigo da Costa Pôssas, o qual também adoto como razão de decidir. Transcrevo abaixo o voto:

(...)

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial quanto à exclusão da multa de ofício, do total do crédito tributário lançado e exigido, determinada no acórdão recorrido.

O lançamento e a exigência de tal penalidade tiveram como fundamento o art. 80 da Lei n.º 4.502/1964, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, que assim dispõe:

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

Já o art. 76 dessa mesma lei estabelece:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...);

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

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

(...)."

Em relação à aplicação de penalidades vinculadas ao IPI, o RIPI/2002 vigente no período dos fatos geradores, objeto do lançamento em discussão, assim dispunha:

"Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

(...).

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a);

(...)."

No RIPI/2010, em vigência, aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010, essa dispensa de aplicação de penalidade foi mantida, literalmente, no seu art. 567.

Assim, independentemente da discussão da revogação tácita do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/1964, pelo art. 100, II, do CTN, o comando daquele dispositivo legal foi mantido no RIPI/2002, art. 486, II, "a", e no RIPI/2010, art. 567, conforme demonstrado anteriormente.

Dessa forma, levando-se em conta o entendimento do Colegiado da Segunda Turma da CSRF, no Acórdão n.º 0202.357, de 24/07/2006, que serviu de fundamento para o Colegiado da Câmara baixa excluir a multa de ofício, tal exclusão deveria ser mantida com fundamento no disposto no art. 486, II, "a", do RIPI/2002.

No entanto, conforme consta expressamente daquele dispositivo legal, a penalidade não deve ser aplicada somente no caso em que o contribuinte agiu de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, então vigente.

No presente caso, os fatos geradores objetos do lançamento em discussão ocorreram entre as datas de 31/10/2008 e 31/12/2008. Nesse período, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, a decisão proferida no acórdão n.º 0202.357, não era irrecurável, tendo em vista vigiam outras decisões da CSRF, com entendimento diferentes, ou seja, decidiram que insumos isentos do IPI não geram créditos desse imposto. Dentre elas, cabe citar os seguintes acórdãos daquela Câmara: 0202.979, de 29/01/2008; 0203.029, de 05/05/2008; 0203.585, de 25/11/2008; e 02.03.677, de 26/11/2008. Todos estes acórdãos não reconheceram direito de se calcular e aproveitar créditos de IPI sobre insumos isentos desse imposto.

Assim, demonstrado que no período havia outras decisões com entendimento contrário àquele esposado no acórdão utilizado pela Câmara baixa, para excluir a multa de ofício, não há amparo para a aplicação do art. 486, II, "a", do RIPI/2002 e, conseqüentemente, a penalidade em discussão deve ser mantida e exigida.

(...)

As mesmas conclusões são válidas para o presente processo, pois no voto transcrito, a discussão de fundo era justamente a possibilidade de apropriar de créditos de IPI sobre insumos isentos adquiridos da ZFM.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal