



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

**Processo n°** 15504.729713/2014-69  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2016  
**Matéria** IPI - Auto de Infração  
**Recorrente** SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/09/2012

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFEITOS EXCLUSIVOS SOBRE ASSOCIADOS DOMICILIADOS NO ÂMBITO DA COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ÓRGÃO PROLATOR.

*"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" (artigo 2º-A da Lei nº 9.494/97).*

No caso dos autos, a coisa julgada objeto do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, não alcançando, pois, a autuada, sediada em Belo Horizonte.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/09/2012

IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTABILIZAÇÃO DE CRÉDITO. EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA PARCIAL DO DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O IPI, diante da obrigatoriedade legal que exige a antecipação de seu recolhimento sem o prévio exame da autoridade administrativa, se enquadra dentre os tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. De acordo com referido artigo, para que se configure o lançamento por homologação é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa.

No caso do IPI, o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Regulamento do IPI de 2002 (Decreto nº 4.544/2002), considera como pagamento "*a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher*".

Assim, evidenciada a contabilização de créditos do imposto, a regra para a contagem do prazo decadencial deverá ser estabelecida segundo o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, que tem como base a data da ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, considerando que ciência do auto de infração se deu em 28/11/2014, à época já havia decaído definitivamente o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento relativamente aos períodos com datas de vencimento anteriores a 28/11/2009, no caso, os meses de janeiro, fevereiro e março de 2009, períodos com respeito aos quais deverá ser afastada a exigência.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COMPETÊNCIA PARA A FISCALIZAÇÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA CONDICIONADA SEGUNDO CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada.

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA A QUE A LEI ATRIBUA EFICÁCIA NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA.

É verdade que o artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, dispensa a aplicação de penalidades em relação aos que agiram "*(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado*". A despeito de referida prescrição ainda constar do Regulamento do IPI, aludida norma não foi recepcionada pelo CTN, já que o artigo 100, inciso II, atribui força de norma concernente a "*decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa*", unicamente, àquelas "*a que a lei atribua eficácia normativa*".

Diante da inexistência de decisão administrativa nos termos do artigo 100, inciso II, do CTN, impossível exonerar a multa de ofício lavrada contra o sujeito passivo.

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

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/09/2012

CRÉDITO FICTO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. INSUMO INDUSTRIALIZADO ONDE NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o termo "*matérias-primas*" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado a uma natureza e uma origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "*matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*".

Assim, para fins de gozo do crédito em questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa), de tal sorte que, nos termos da norma legal isentiva, não há espaço para o gozo decorrente da aquisição de produto intermediário industrializado onde, na sua elaboração, não foram empregadas "*matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*".

Portanto, os concentrados para a fabricação de refrigerantes, em que foram utilizados "*o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico [...] fornecidos pela empresa Agropecuária Jayoro Ltda.*", não se enquadram como "*produtos elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais*", de forma que sua aquisição não dá direito ao creditamento do IPI objeto do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

CRÉDITO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES SUJEITOS A REDUÇÃO DE 50% DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO. REDUÇÃO DO CRÉDITO NO MESMO PERCENTUAL.

É legítima a redução do crédito do IPI objeto do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 em percentual idêntico à redução da alíquota do imposto delineada em Nota Complementar da Tabela de Incidência do IPI - TIPI.

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA INDUSTRIALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.387/91, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região.

IPI. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. PRECEITO ESPECÍFICO PARA A RESTITUIÇÃO OU A COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 trata unicamente da possibilidade de restituição ou de compensação de eventual saldo credor do IPI que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, não amparando hipótese de creditamento do imposto.

Recurso ao qual se dá parcial provimento para reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores de janeiro, fevereiro e março de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do voto do relator, da seguinte forma:

a) em relação à amplitude do provimento jurisdicional, decidiu a Turma, por maioria de votos, no sentido de que a interessada não está amparada pelo mandado de segurança coletivo - MSC nº 91.0047783-4; vencidos os conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen;

b) por unanimidade de votos, reconheceu-se a decadência parcial do lançamento quanto aos fatos geradores de janeiro, fevereiro e março de 2009;

c) quanto à aduzida incompetência da Receita Federal para fiscalizar a isenção objeto dos autos, negou-se provimento ao recurso por unanimidade, de sorte que foi reconhecida a competência do Fisco Federal para o exame da isenção em tela;

d) por maioria de votos, negou-se provimento à prejudicial apresentada pela Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões de que a Receita Federal não poderia mudar o entendimento da Suframa consubstanciado no projeto por esta aprovado; vencidos ainda os conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Semíramis de Oliveira Duro;

e) concernente ao exame específico da isenção objeto dos autos (tópico: "*da análise quanto aos requisitos necessários à isenção vislumbrada*"), negou-se provimento ao recurso pelo voto de qualidade; vencidos os conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen;

f) por maioria de votos foi mantida a aplicação da multa de ofício; vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões;

g) concernente à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, votou a turma, por maioria de votos, para negar provimento ao recurso; vencida a conselheiro Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

A Conselheira Maria Eduarda fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ nº 48.955.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da DRJ Belo Horizonte (e-fls. 557/576), proferida em 30/03/2015, a qual, por unanimidade de votos, rejeitou a decadência e manteve integralmente a exigência formalizada contra o sujeito passivo, nos termos do correspondente acórdão, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 31/01/2009 a 30/09/2012*

*DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*Nos casos de falta de pagamento, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

*CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DE ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.*

*As aquisições de insumos saídos com isenção feitas a estabelecimentos industriais localizados na Zona Franca de Manaus e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional, não geram direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, como se tributados fossem.*

*DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS*

*A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI.*

*AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.*

*O provimento jurisdicional abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição, e seu alcance restringe-se aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator.*

*EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” e, como tal, está sujeita à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Por bem descrever os fatos, reproduzo, a seguir, o relatório objeto da decisão recorrida:

*Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG, no valor total de R\$ 251.500.450,15, à data da autuação, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%,*

conforme enquadramento legal discriminado no referido documento. A infração apontada foi a falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado.

Conforme esclarecido no Termo de Verificação Fiscal – TVF – no período auditado, mais de 80% dos créditos aproveitados pelo contribuinte são oriundos de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus - ZFM, não onerados pelo IPI, aproveitados em decorrência de incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, caput e parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1435/1975, disciplinado pelo art. 95, III do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010).

Referidos insumos, adquiridos da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., consistem em concentrado para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extratos de semente de guaraná classificados no código NCM 2106.90.10 - EX 01, cuja alíquota era de 27%, até 30/05/2012 e 20% a partir de 01/06/2012. De acordo com a Nota Complementar NC (21-1) da Tabela de Incidência do IPI aprovada pelos Decretos nº 6.006/2006 e nº 7.660/2011, esses produtos estavam beneficiados com redução de 50%, redução esta que não foi observada no cálculo do crédito aproveitado. Nas Notas Fiscais de Saída de produtos de seu estabelecimento, o contribuinte optou pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), previsto no Decreto nº 6.707, de 23/12/2008, utilizando as alíquotas específicas - AD REM, em consonância como o permissivo legal.

A documentação e demais informações produzidas no curso da diligência demonstram que, com exceção do produto “concentrado de guaraná”, os insumos adquiridos pela autuada foram elaborados apenas com produtos industrializados, e não “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional” como requer a norma instituidora do incentivo. Tendo em vista que o art. 111, inciso II, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN) determina que em matéria de outorga de isenção a interpretação da legislação tributária deve ser literal, foi considerado indevido o aproveitamento dos créditos com base na norma invocada pelo contribuinte.

A autuada também invocou os efeitos da coisa julgada produzida no julgamento final, pelo Supremo Tribunal Federal, do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, da qual é associada, o que não foi aceito pela fiscalização, sob o argumento de que a coisa julgada abrangeria apenas os substituídos que tivessem, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão julgador do citado Mandado de Segurança Coletivo, tendo em vista o disposto no art. 2º-A da Lei 9.949/1997. 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 autuada era o Município de São Paulo/SP, conforme Estatuto Social.

O detalhamento das glosas de créditos considerados indevidos, bem como a reconstituição da escrita fiscal encontram-se nos anexos I a III ao auto de infração (fls. 28/32). Tendo em vista a apuração de saldos devedores nos períodos auditados, foi proposto o indeferimento dos Pedidos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação - PER/DCOMP - relativos a esses mesmos períodos, no âmbito dos respectivos processos administrativos.

*Regularmente cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva assinada por procurador habilitado nos autos, acompanhada de documentos, na qual constam as alegações a seguir sintetizadas.*

*Inicialmente, aponta que, considerando a ciência do auto de infração ocorrida em 28/11/2014, teria decaído o direito de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 28/11/2009, tendo em vista o prazo estabelecido no art. 150, § 4º da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN).*

*Quanto ao mérito, argumenta inicialmente que a SUFRAMA, no exercício de sua competência exclusiva, por meio da Resolução nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, considerou que a aquisição pela RECOFARMA de açúcar, álcool e/ou extrato de guaraná produzidos por produtor localizado na Amazônia Ocidental, a partir de matérias-primas agrícolas oriundas da mesma região, e sua utilização na fabricação do concentrado, atendem aos requisitos necessários para fruição do benefício em questão. Ou seja, os atos da SUFRAMA não exigem que sejam utilizadas direta nem exclusivamente matérias-primas extrativas vegetais de produção regional na fabricação do insumo beneficiado, ao contrário do que entende a autoridade fiscal.*

*Tais atos trazem consigo a presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, sendo suficientes para comprovar o direito à isenção, à vista do art. 179 do CTN. Na hipótese de com eles discordar, deveria a autoridade administrativa questionar a SUFRAMA, instando-a ao cancelamento do benefício, o mesmo ocorrendo no caso de considerar desrespeitado o PPB – Processo Produtivo Básico.*

*Na sequência, alega existência de coisa julgada em decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 que teria assegurado, no seu entendimento, de forma ampla e irrestrita, aos integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), estabelecidos em todo território nacional, o direito de se creditarem do IPI relativo à aquisição de insumo isento, adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na industrialização de seus refrigerantes. Além disso, recentes decisões monocráticas de Ministros do STJ, transitadas em julgado, como o RESP nº 1.117.887-SP e RESP nº 1.295.383-BA, teriam assegurado a aplicação da citada coisa julgada a associados da AFBCC localizados em qualquer ponto do território nacional. No julgamento do RESP nº 1.117.887-SP foi invocado como razão de decidir, “o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887- PR, de que foi relator o Ministro LUIS FELIPE SALOMAO, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, ajuizadas após 11.02.1999.” Assim, da mesma forma como o STJ aplicou automaticamente o entendimento do REsp nº 1.243.887-PR a outras associadas da AFBCC, situadas em Ribeirão Preto e em Salvador, em decisões que não houve recursos da Procuradoria da Fazenda Nacional e transitaram em julgado, entende a atuada que a autoridade administrativa também deveria aplicá-lo ao presente caso, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.*

*Mesmo superados os argumentos antes expostos, entende que continuaria tendo direito aos créditos, pois o concentrado adquirido da RECOFARMA também gozaria da isenção de que trata o art. 69, II, do*

*RIP/2002 e o art. 81, II, do RIP/2010, porque oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos sujeitos ao IPI. Invoca o entendimento exposto pelo STF, no julgamento do RE nº 212.484-RS, no sentido de que o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e aplicados na industrialização de produtos sujeitos ao IPI tem direito ao crédito do imposto calculado com base na alíquota prevista para o próprio insumo, em face do princípio da não-cumulatividade. Acrescenta, ainda, a existência dos RE nº 566.819-RS e RE nº 592.891-SP, confirmando que a impugnante teria direito ao crédito de IPI em questão.*

*As aquisições estão documentadas por notas fiscais idôneas emitidas pela fornecedora RECOFARMA, e assim a impugnante, na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção do crédito de IPI.*

*Com respeito à redução de alíquota esclarece que está sujeita ao atendimento dos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e que os produtos estejam registrados no órgão competente desse Ministério, o que não teria ocorrido, pelo que a impugnante faria jus ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos à alíquota prevista na TIPI, sem qualquer redução.*

*Alega a impossibilidade de exigência de multa, com base no art. 76, II, "a", da Lei 4.502/1964, pois a jurisprudência administrativa, à época dos fatos geradores, estaria reconhecendo o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva regional), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, conforme acórdão que cita.*

*Por fim, argumenta sobre a inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista o teor do art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, que se aplicaria às multas de ofício, conforme entendimento pacífico do STJ. A cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB também não teria previsão no art. 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei nº 9.430/1996, como referendado pela jurisprudência administrativa que cita.*

*Ao final, requer o cancelamento do auto de infração com a consequente extinção do crédito tributário.*

A decisão de primeira instância manteve integralmente o crédito tributário lançado pelos seguintes fundamentos:

a) que, para fins de contagem do prazo decadencial, deveria ser aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN, na medida em que não teria ocorrido pagamento antecipado; assim, não teria decaído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário;

b) que, concernente ao mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4, "a controvérsia a respeito da sua aplicabilidade a empresas filiadas à Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola domiciliadas em municípios localizados fora da competência territorial do Tribunal da 2ª Região já foi devidamente apreciada pelo Poder Judiciário, em agravo de instrumento interposto pela União Federal (processo 2004.02.01.013298-4), em face da decisão proferida nos autos da referida ação mandamental, em acórdão assim ementado (DJU de 07/04/2008, fls. 255/266):

**“PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. TUTELA COLETIVA. COISA JULGADA.**

*ABRANGÊNCIA RESTRITA. EXECUÇÃO INDIVIDUAL DO JULGADO. COMPETÊNCIA.*

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

*II - Agravo provido.*

c) que o insumo adquirido da RECOFARMA não faria jus à isenção objetiva do art. 82, inciso III, e art. 175, do RIPI/2002, e do art. 95, inciso III, e art. 237 do RIPI/2010 (base legal no art. 6º, caput e § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75), porque, na sua elaboração, a referida empresa "não utiliza matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de produção regional [da Amazônia Ocidental] em seu processo industrial, mas, apenas, produtos já industrializados", e a Receita Federal do Brasil teria competência para auditar a concessão do benefício em questão;

d) que o fato de a RECORRENTE ter agido de boa-fé não poderia conferir direito ao crédito de IPI, pois "*admitir que uma isenção indevida possa conferir direito ao crédito do IPI resultaria em repassar ao Estado um ônus inerente ao risco da atividade mercantilista, ou mesmo, de qualquer negócio, e que portanto não lhe cabe*";

e) que o RE nº 212.484/RS, que assegurou o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, já teria sido alterado pela jurisprudência do STF e esse RE não teria efeito *erga omnes*;

f) que a existência de decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) autorizadas do crédito não teria o condão de excluir a imposição da multa de ofício, porque essas decisões não teriam efeitos *erga omnes* e o Fisco não estaria vinculado à jurisprudência administrativa, em razão de o art. 100, II, do CTN ter estabelecido que somente são normas complementares as decisões administrativas que a lei atribuir eficácia normativa, conforme orientação contida no Parecer Normativo COSIT nº 23/2013; e,

g) que a multa de ofício seria um "*débito para com a União Federal*", razão por que estaria correta a incidência de juros sobre a multa.

Cientificada da referida decisão em 13/04/2015 (e-fls. 577 e 581), a interessada, em 06/05/2015 (e-fls. 584), apresentou o recurso voluntário de e-fls. 584/645, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, destacando, dentre outras aspectos já ressaltados na instância *a quo*, o seguinte:

a) que, segundo a decisão recorrida, nos termos do artigo 124, inciso III, do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), considera-se pagamento do tributo "*a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher*"; como a CSRF (acórdão nº 9303-001.658) já teria pacificado entendimento no sentido de que, para fins de aplicação do art. 124 do RIPI/02, bastaria a simples existência de saldo credor, glosado ou não, para caracterizar o pagamento, isso seria suficiente para demonstrar "*configurado o pagamento do contribuinte para fins de IPI e, pois, resta caracterizado o lançamento por homologação previsto no art. 150, § 4º, do CTN*"; ressalta ainda que "*à época*

*em que foi realizado o creditamento, os créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus eram admitidos";*

b) que a SUFRAMA teria competência exclusiva para conceder o benefício previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes ao referido benefício, conforme se verifica dos artigos 1º, VI e 4º, I, "c", ambos do Anexo I do Decreto nº 7.139, de 29/03/2010, c/c a Resolução CAS nº 202/2006, assim, uma vez concedido o benefício pela SUFRAMA, o Fisco não teria competência para desconsiderar aludido ato concessório, como, afirma, já entendeu a CSRF (acórdão nº 9303-002.664, de 14/11/2013, e acórdão nº 9303-002.293, de 18/06/2013); defende que os atos emanados da SUFRAMA *"trazem consigo a presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, ou seja, de que nasceram e encontram-se em conformidade com o ordenamento jurídico"*;

c) que a SUFRAMA, em resposta a diligência demandada pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção do CARF, em processo de interesse de outro fabricante de Coca-Cola, já teria confirmado que *"a RECOFARMA está regular em relação às condições estabelecidas no Projeto Técnico-econômico Industrial de Atualização, aprovado pela Resolução CAS nº 298/2007"*; dessa forma, com a confirmação da SUFRAMA de que a RECOFARMA atendeu às condições previstas na Resolução do CAS nº 298/2007 e que, portanto, faz jus ao benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, não há dúvida de que para a SUFRAMA é suficiente a utilização de açúcar e/ou álcool produzidos por estabelecimento situado na Amazônia Ocidental a partir de cana-de-açúcar cultivada por produtor também situado na Amazônia Ocidental;

d) que o Fisco entendeu que a fruição do benefício de que trata o artigo 6º do DL nº 1.435/75 está condicionada à utilização direta de matéria-prima agrícola regional na fabricação de concentrados, discordando assim, da interpretação dada pela SUFRAMA, segundo a qual pode-se utilizar indiretamente matéria-prima regional na fabricação dos concentrados; tal divergência interpretativa deveria ter sido questionada pelo Fisco junto à própria SUFRAMA, *"para que esta, na forma do art. 57 da Resolução CAS nº 202/06 [...] cancele o incentivo fiscal concedido, - e não simplesmente desconsidere-lo"*;

e) que *"a Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, continua em vigor, conforme atestado pela própria SUFRAMA, por intermédio do Ofício da SUFRAMA nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, citado anteriormente"*;

f) reitera que está amparada pela coisa julgada em face do mandado de segurança coletivo - MSC nº 91.0047783-4; aduz que a decisão recorrida, que entendeu que o MSC em tela não produziria efeitos perante a recorrente, se fundamentou no AI nº 2004.02.01.013298-4 e na Reclamação - Rcl nº 7.778-SP, interpostos por outra associada localizada em Ribeirão Preto; no entanto, *"o acórdão proferido no referido AI não está produzindo efeitos em razão da decisão proferida na Medida Cautelar (MC) nº 19.988 pelo STJ que reconheceu o alcance do MSC em todo o território nacional"*; ressalta que a jurisprudência do STJ é no sentido de que a coisa julgada objeto do MSC abrange todo o território nacional; cita especificamente o REsp nº 1.117.887-SP, da relatoria do Min. Castro Meira, e o REsp nº 1.295.383-BA, relatado pelo Min. Benedito Gonçalves; neste foi invocado, *"como razão de decidir, o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887-PR, de que foi relator o Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no*

art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, ajuizadas após 11.02.1999"; assim, o mesmo entendimento vinculatório aplicado no âmbito do STJ deveria ser adotado no CARF por força do artigo 62-A de seu Regimento Interno;

g) que, ao contrário do que foi alegado pela decisão recorrida, a Rcl nº 7.778-SP também não interfere no presente caso, uma vez que relativamente à mesma "não há decisão nem de mérito nem definitiva que justifique a interpretação dada pela DRJ/POA, pois a decisão monocrática proferida pelo Ministro GILMAR MENDES apenas negou seguimento à reclamação pelo seu não cabimento e pende de julgamento os embargos de declaração opostos pela associada localizada em Ribeirão Preto";

h) reitera que faz jus ao crédito do IPI relativo à aquisição de matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, o que aduz com fundamento no artigo 69, inciso II do RIPI/02 e no art. 81, inciso II, do RIPI/10, base legal no art. 9º do DL nº 288/67; ressalta que ao contrário do sustentado na decisão vergastada, "o STF não negou ao contribuinte o direito ao creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos sujeitos ao IPI", mas "em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484-RS, [...] firmou o entendimento de que é assegurado ao adquirente da matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI o direito ao crédito do imposto relativo à sua aquisição"; afirma que "a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, no julgamento do RE nº 590.809, iniciado em 11.09.2014 e encerrado em 23.10.2014, no Plenário desse STF, afirmou expressamente que permanece hígido o RE nº 212.484-RS, que decidiu pelo direito ao crédito do IPI para os adquirentes de insumos isentos da Zona Franca de Manaus"; aduz que até que seja julgado o RE nº 592.891-SP - que reconheceu a repercussão geral concernente à possibilidade de creditamento do IPI pela entrada de insumos da Zona Franca de Manaus - permanece hígido o entendimento do RE nº 212.484-RS;

i) subsidiariamente, invoca a aplicação ao caso do disposto no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999;

j) reitera que são idôneas as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA e reafirma haver agido de boa-fé;

k) defende que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, a redução de 50% dos créditos é sim relevante para a contenda - eis que "produz efeitos na determinação do montante do crédito do IPI, em relação às glosas referentes às aquisições de concentrado para elaboração do refrigerante guaraná" -, e que aludida redução não é aplicável aos créditos escriturados pela recorrente, já que "os concentrados não foram registrados no MAPA pela RECOFARMA";

l) reitera seus argumentos em defesa da impossibilidade de exigência da multa e dos juros calculados sobre a multa de ofício.

Diante do exposto, requer seja cancelado o auto de infração e reformada a decisão de primeira instância, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário do sujeito passivo com base nos seguintes fundamentos:

a) concernente à contagem do prazo decadencial, assevera que o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, "*prevê como forma de pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. Veja-se, portanto, que tal dispositivo traz determinação expressa no sentido de que somente o aproveitamento de créditos admitidos pelo regulamento é apto a caracterizar o pagamento antecipado*"; assim, no caso presente, tal regra não seria aplicável, eis que "*os créditos utilizados pela SPAL na dedução dos débitos não eram admitidos pelo regulamento, tanto que foram glosados. Ademais, com a glosa desses créditos indevidos, em lugar dos saldos credores calculados pela empresa, surgiram saldos devedores apurados pela fiscalização*"; cita como precedente o acórdão nº 3403-003.324; assim, a regra para a contagem do prazo decadencial seria a disposta no artigo 173, inciso I, do CTN, com base na qual todo o crédito tributário objeto dos autos teria sido lançado dentro do lapso temporal albergado pela lei;

b) ressalta que a técnica da não-cumulatividade do IPI consiste em compensar o que for devido em cada operação com a quantia que foi cobrada nas operações anteriores, obstando a incidência em cascata do imposto; assim, o creditamento "*somente ocorre quando as várias cadeias sucessivas são efetivamente mensuráveis*", de sorte que "*não tendo sido cobrado nada na operação anterior, nada há a ser compensado*"; "*diante disso, é preciso consignar que não há qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento. Ora, considerando-se que nos casos de produtos isentos não há o recolhimento do IPI na etapa anterior, de fato é impossível e indevido o creditamento*";

c) afirma "*que o STF manifestou-se a respeito do direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, por meio do julgamento do RE nº 566.819, cuja repercussão geral foi reconhecida, assentando entendimento de que, se não há incidência do imposto na fase anterior, como consectário lógico, jamais se poderia pleitear o creditamento na fase seguinte, partindo da premissa de que a não-cumulatividade pressupõe tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação, de alíquota zero ou de isenção, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada*";

d) "*que ao contrário do que sustenta a recorrente, o RE 212.484, em que se decidiu pelo direito ao crédito na aquisição de insumos oriundos da ZFM não corrobora sua pretensão*", já que teria aplicação apenas *inter partes*, bem como por não ser de observância obrigatória pelo CARF, "*já que, diferentemente do que sustentado em sua defesa, não há que se falar em definitividade daquele entendimento na Corte Suprema, considerando-se, exatamente, a existência de processo em repercussão geral sobre o mesmo tema [RE nº 592.891], ainda a ser julgado pelo STF*"; tal entendimento teria sido adotado nos acórdãos do CARF nºs 3403-003.323 e 3403-003-613;

e) que o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não tem aplicabilidade ao caso dos autos;

f) que, "*como exceção à regra geral da não cumulatividade, só se falaria em direito ao crédito na aquisição de insumos isentos, no caso dos autos, se o contribuinte tivesse cumprido os requisitos do art. 175 do RIPI/02 (art. 237 do RIPI/10), que garante o crédito exclusivamente na hipótese de produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82 (ou seja, produtos elaborados com matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, com projeto aprovado pela Suframa), desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto*";

g) que os requisitos legais para a fruição do creditamento não teriam sido observadas pela fiscalizada;

h) que *"ainda que a Resolução CAS nº 298/07 refira-se ao benefício fiscal do art. 6º do DL 1435/75, fundamento legal do art. 175 do RIPI/02, o fato é que essa aprovação dada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus ao projeto da Recofarma não se confunde com o reconhecimento da isenção, de modo que, aprovado o projeto, a isenção somente se aplica SE obedecidas as demais condições do art. 6º, conforme, aliás, declarado nos próprios atos da Suframa, que determinam que seja utilizada matéria prima de origem vegetal na elaboração dos produtos"*;

i) que *"o benefício fiscal pretendido pela Recofarma (e pressuposto para o gozo do crédito pela fiscalizada) foi **CONDICIONADO** ao cumprimento desse requisito, o que não ocorreu", uma vez que, "conforme constatado pela Fiscalização, o concentrado produzido pela Recofarma **não é elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas sim com produtos intermediários/industrializados**", no caso "caramelo, álcool e ácido cítrico", os quais "não são matérias primas vegetais";*

j) que segundo o acórdão nº 3302-002.673 *"o corante caramelo ... **não é matéria-prima de origem vegetal regional. Trata-se, na realidade, de um produto industrializado**"*;

k) cita entendimentos exarados nos acórdãos CARF nºs 3403-003.491 e 3302-001.790;

l) que *"quando a Suframa analisa e aprova o projeto da Recofarma, o faz para fins de gozo não apenas do benefício do art. 6º do DL 1435/75, mas também para o gozo da isenção do art. 9º do DL 288/67 (base legal do art. 69, II do RIPI/02 e art. 81, II do RIPI/10 que embora garanta a isenção ao fornecedor, não assegura ao adquirente das mercadorias isentas o crédito ficto calculado com base no art. 175 do RIPI/02"*;

m) concernente ao mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4 afirma, com fundamento no artigo 2º-A da Lei nº 9.404/90, que aduzida decisão tem, dentre outras, *"uma **limitação territorial**, dispendo-se que a sentença abrangerá apenas os substituídos que tenham domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator"*; assim, o MSC em tela não poderia albergar o direito da suplicante, eis que impetrado perante a 22ª Vara Federal do Rio de Janeiro em face de ato do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, enquanto a autuada possui sede no município de Belo Horizonte;

n) sobre a questão, assevera que *"o STF, em sessão Plenária realizada em 30/04/2014, em que se julgou o **Agravo Regimental na Reclamação nº 7778**, que por sua vez foi ajuizada em face do suposto descumprimento da decisão proferida naquele mesmo Mandado de Segurança Coletivo, concluiu que o provimento judicial proferido naquela ação coletiva teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, território do órgão prolator da decisão, o que não alcança a autuada, de modo que a decisão em questão não lhe favorece"*; *"assim, por se tratar de decisão Plenária do STF, proferida especificamente para o caso dos autos, já que propriamente sobre o alcance do MSC que a autuada pretende seja aplicado em seu favor, por meio do qual se confirmou a validade e eficácia do art. 2º-A da Lei 9494, este dispositivo legal não pode ser afastado pelo CARF, sob pena de, com isso, ofender-se o que previsto na Súmula CARF nº 02"*; ressalta que a tese em

tela foi confirmada no voto condutor da decisão exarada pela Terceira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, acórdão nº 3403-003.323;

o) que as decisões do STJ que, segundo a empresa, teriam garantido o direito de fabricantes da Coca-Cola de São Paulo e da Bahia a se valer da decisão proferida no MSC referenciado, em momento algum garantiram às contribuintes o direito de se creditar do IPI na aquisição de insumos isentos da ZFM com base na decisão coletiva, mas apenas determinaram que os tribunais de origem realizassem novo julgamento do mérito;

p) que a decisão monocrática proferida na Medida Cautelar nº 19.988, diferentemente do que narrado pela empresa, garantiu apenas *"efeitos suspensivos ao recurso especial interposto por outra empresa que não a ora recorrente (nos autos de um processo que tramitava no TRF da 2ª Região, que por sua vez julgou prejudicado o agravo de instrumento interposto por aquela parte, em razão da perda de objeto), obstando-se, com a liminar deferida, a exigibilidade do crédito fiscal e cancelando-se o leilão público de bem penhorado de propriedade daquela associada localizada em Ribeirão Preto"*;

q) que a questão que se discutiu no STJ no âmbito do recurso repetitivo (REsp 1.243.887) *"consistia em saber se uma sentença genérica proferida em ação civil coletiva ajuizada pela Associação Paranaense de Defesa do Consumidor, que condenou o Banestado ao pagamento dos chamados expurgos inflacionários sobre cadernetas de poupança, teria efeitos para todos os poupadores da instituição financeira do Estado do Paraná"*, e que, *"na ocasião [...] o STJ entendeu por estender os efeitos da coisa julgada para outros associados fora do território do órgão prolator da decisão (Curitiba) porque o provimento judicial naquele caso assim determinou e, segundo constou na decisão em questão, descabe a alteração do seu alcance em sede de liquidação/execução individual, sob pena de vulneração da coisa julgada. Assim, não se aplica ao caso a limitação contida no art. 2º-A, caput, da Lei n. 9.494/97"*;

r) que a Receita Federal tem competência para verificar as condições para a isenção conforme previsto nos artigos 176 a 179 do CTN, inclusive com preferência sobre as demais autoridades administrativas, nos termos do artigo 37, XVIII, da Constituição Federal; ressalta que a decisão proferida pela CSRF no acórdão 9303-002.293, no sentido de que é da competência do Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus a análise do atendimento ao processo produtivo básico para fins de aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção, não se aplica ao presente caso, uma vez que o que se discutiu, naquela ocasião, foi a possibilidade de se terceirizar uma fase do PPB dos discos a laser, aprovada em Portaria Interministerial do Ministério da Integração Regional e Ministério da Ciência e Tecnologia, mas contestada pela Receita Federal;

s) em relação à redução da alíquota no cálculo do crédito reproduz os fundamentos utilizados pela decisão de primeira instância;

t) quanto à impossibilidade de exigência da multa, ressalta que o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses elencadas pelos incisos do artigo 100 do CTN, razão pela qual inaplicável o parágrafo único do dispositivo em evidência; relativamente à desejada exclusão da multa com fundamento no artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, reproduz entendimento exarado no acórdão nº 3403-003.323, onde se entendeu estar referido dispositivo tacitamente revogado desde outubro de 1966, vez que o artigo 100, II, do CTN, que regulou inteiramente a matéria objeto da lei anterior, tratou de modo diferente a dispensa de penalidade em razão da observância de decisões administrativas; e,

u) concernente aos juros de mora ressalta que os mesmos também são devidos sobre o valor da multa, a qual "*tem natureza de obrigação principal visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário*"; alicerça-se no artigo 139 do CTN e cita entendimento proferido no acórdão nº 101-96.177.

Por todo o exposto, requer a Fazenda Pública seja negado provimento ao recurso voluntário.

### **É o relatório.**

### **Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

### **Admissibilidade do recurso**

Conforme relatado, a ciência da decisão recorrida se deu em 13/04/2015 (e-fls. 581). Por sua vez, o recurso voluntário foi apresentado em 06/05/2015 (e-fls. 584), tempestivamente, portanto.

Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso formalizado pelo sujeito passivo.

### **Da matéria em litígio**

A lide diz respeito a lançamento para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em vista da glosa de créditos inerentes ao incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, *caput* e parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975, disciplinado pelo artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), o qual admite o creditamento do IPI pela aquisição de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais originadas da Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, quando aduzidas matérias primas forem empregadas para a industrialização, em qualquer parte do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto.

A glosa foi motivada pela constatação de que parte dos produtos não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, mas com concentrado objeto de industrialização prévia.

A fiscalização identificou também que os concentrados que continham suco de fruta ou semente de guaraná estavam beneficiados com redução de 50% da alíquota do IPI (Nota Complementar - NC 21-1 da Tabela de Incidência do IPI aprovada pelos Decretos nº 6.006/2006 e nº 7.660/2011), redução esta que, no entanto, não teria sido observada pela empresa no cálculo do crédito aproveitado.

Dentre os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo este defende estar amparado pela coisa julgada em face do mandado de segurança coletivo - MSC nº 91.0047783-4. Tal questão será examinada de início, eis que eventual tutela jurisdicional em favor da suplicante dispensará a análise da matéria atinente à glosa do creditamento objeto dos autos, dada a necessidade de se obedecer à coisa julgada.

### **Da amplitude do provimento jurisdicional objeto do mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4**

Conforme relatado, a recorrente sustenta estar amparada pela coisa julgada em face do mandado de segurança coletivo - MSC nº 91.0047783-4.

Segundo a interessada, a decisão recorrida, ao entender que o MSC em tela não produziria efeitos perante a recorrente, se fundamentou no Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4 e na Reclamação - Rcl nº 7.778-SP, interpostos por outra associada localizada em Ribeirão Preto. No entanto, defende a suplicante que "*o acórdão proferido no referido AI não está produzindo efeitos em razão da decisão proferida na Medida Cautelar (MC) nº 19.988 pelo STJ que reconheceu o alcance do MSC em todo o território nacional*". Ressalta que a jurisprudência do STJ é no sentido de que a coisa julgada objeto do MSC abrange todo o território nacional. Cita o REsp nº 1.295.383-BA, relatado pelo Min. Benedito Gonçalves, em que foi invocado, "*como razão de decidir, o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887-PR, de que foi relator o Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, ajuizadas após 11.02.1999*". Assim, o mesmo entendimento vinculatorio aplicado no âmbito do STJ deveria ser adotado pelo CARF por força do artigo 62-A de seu Regimento Interno.

É verdade que o STF, em acórdão proferido em 30/04/2014, negou provimento no Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778-SP, ajuizado pela *Companhia de Bebidas Ipiranga*, conforme acórdão foi assim ementado:

*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.*

A decisão em tela concluiu que o provimento judicial exarado **naquele mesmo Mandado de Segurança Coletivo (nº 91.0047783-4) teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, não alcançando, pois, a autuada**. Aludido *decisum* confirmou a validade e a eficácia do artigo 2º-A da Lei nº 9.494/97, segundo o 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*" (grifo nosso).

No entanto, em face da referida decisão foram interposto **embargos de declaração** (em 26/05/2014), em relação aos quais a Procuradoria Geral da República, em 05/09/2014, opinou por sua rejeição. Os embargos em tela, ainda não foram julgados, **encontrando-se os autos conclusos ao relator desde 10/09/2014** (conforme informação obtida

no sítio do Supremo Tribunal Federal na internet em 15/06/2016 (link: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2664047>).

Em relação à Medida Cautelar nº 19.988, o STJ, de forma monocrática (relator Min. Og Fernandes), suspendeu, em 03/06/2015, a execução fiscal nº 2008.61.02.011379-1, **em face da empresa Companhia de Bebidas Ipiranga**, doravante **Rio de Janeiro Refrescos Ltda.** Na ocasião entendeu o e. relator que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Rcl 7.778/SP não revogou o decisório emitido pelo Ministro Castro Meira (Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4), e ainda, que "*a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça permanece hígida no posicionamento de que a limitação contida no art. 2º-A, caput, da Lei n. 9.494/97, introduzido pela MP n. 1.798-1/99 (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".

Confira-se:

*MEDIDA CAUTELAR Nº 19.988 - RJ (2012/0202007-0)*  
*RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES*  
*REQUERENTE : COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA*  
*ADVOGADO : ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTRO(S)*  
*REQUERIDO : FAZENDA NACIONAL*  
*PROCURADOR : LUIZ FERNANDO SERRA MOURA CORREIA*

#### **DECISÃO**

*Vistos, etc.*

*Companhia de Bebidas Ipiranga, hoje Rio de Janeiro Refrescos Ltda., ajuizou medida cautelar nesta Corte, pleiteando a concessão de provimento liminar, nestes termos (e-STJ, fl. 22):*

*Dessa forma, a REQUERENTE pede seja deferida medida liminar, inaudita altera pars, para que, até o julgamento desta medida cautelar, seja (i) atribuído efeito suspensivo aos REsps por ela interpostos nos autos dos AG n. 2005.02.01.002738-0 e 2004.02.01.013298-4, (ii) suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto da EF n. 2008.61.02.011379-1 e (iii) cancelada a determinação de leilões dos bens oferecidos pela REQUERENTE em reforço de garantia na referida EF, entre os quais os designados para os dias 02.10.2012 e 16.10.2012.*

*Em 21 de setembro de 2012, o em. Ministro Castro Meira, quem sucedi na Segunda Turma em razão de sua aposentadoria, deferiu a liminar para atribuir efeito suspensivo ao recurso especial e obstar a exigibilidade do crédito fiscal em questão, com o cancelamento do leilão público. Referida liminar encontra-se assim redigida (e-STJ, fls. 1.250/1.252):*

*Trata-se de medida cautelar com pedido liminar ajuizada por COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA com o escopo de emprestar efeito suspensivo a recurso especial - pendente de juízo de admissibilidade -, o qual, por sua vez, foi interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nestes termos ementado:*

**PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO INTERNO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - LITISPENDÊNCIA - MATÉRIA JÁ EXAMINADA EM OUTRO AGRAVO DE INSTRUMENTO - RECURSO PREJUDICADO**

I - Trata-se de agravo interno oposto por COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA, em face da decisão proferida às fls. 193/194, que julgou prejudicado o recurso, por perda de objeto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil.

II - Alega a embargante, em síntese, que: 1) o fato de ter sido proferido acórdão nos autos do agravo n. 2004.02.01.013298/4, em apenso, julgando a questão *sub judice* não tem o condão de provocar a perda de objeto do presente agravo de instrumento porque ainda não produziu qualquer efeito, estando aguardando julgamento dos embargos de declaração opostos; 2) a oposição de embargos de declaração interrompe o prazo para a interposição de outros recursos e suspende os efeitos da decisão embargada; 3) a decisão impugnada no presente agravo de instrumento substitui a decisão anteriormente proferida pelo juízo *a quo*, a qual foi impugnada no agravo em apenso.

III - A fundamentação do acórdão impugnado foi no sentido de julgar prejudicado o presente agravo, pois a União Federal interpôs o agravo de instrumento n. 2004.02.01.013298-4, cuja discussão é a mesma deste recurso. Em ambos os recursos, a celeuma consiste em saber se há possibilidade de uma decisão proferida em mandado de segurança em função de ato praticado por uma autoridade prevalecer perante outra autoridade que não integrou o feito anterior.

IV - Esta questão já foi decidida no agravo de instrumento em apenso, através do acórdão proferido às fls. 225/234 e os embargos de declaração opostos irão ser julgados nesta sessão, em conjunto com este agravo interno. Resta, portanto, sem utilidade o presente agravo de instrumento.

V - Agravo interno a que se nega provimento (e-STJ, fls. 288-289).

*No apelo nobre, além de suscitar divergência jurisprudencial e deduzir ofensa ao art. 535 do CPC sob a justificativa de que não foram corrigidas omissões indicadas em embargos aclaratórios, a ora requerente aduziu que a Corte de origem afrontou o art. 269 do CPC, na medida em que não seria cabível o não conhecimento do agravo por perda de objeto, haja vista que subsistiria interesse no julgamento do recurso.*

*Por outro lado, alegou que o aresto questionado afrontou o art. 543-C, § 7º, do CPC, ao deixar de aplicar a orientação sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos recursos repetitivos, acrescentando, ainda, que houve maltrato ao art. 16 da Lei n. 7.347/85, ao art. 2º-A da Lei n. 9.494/97, aos arts. 467, 468 e 472 do CPC e ao art. 156, X, do CTN, porquanto o Tribunal a quo teria desconsiderado os efeitos da coisa julgada formada no âmbito de mandado de segurança coletivo, inclusive no que tange à extinção do crédito fiscal.*

*Na presente cautelar, a ora requerente identifica a fumaça do bom direito com a argumentação lançada no apelo nobre, enquanto o perigo na demora consistiria essencialmente nos iminentes leilões marcados para 02.10.12 e 16.10.12, cuja promoção acarretaria graves prejuízos a seu patrimônio.*

*É o relatório. Decido.*

*De início, registro que a competência para a análise de medida cautelar com vistas a emprestar efeito suspensivo a recurso especial pendente de juízo de admissibilidade é da Corte de origem, a teor do*

disposto nas Súmulas 634 e 635 do Supremo Tribunal Federal, aplicáveis por analogia a este STJ.

Todavia, em casos excepcionais este Superior Tribunal de Justiça tem concedido efeito suspensivo a recurso especial que ainda não foi objeto do juízo de prelibação, notadamente nas hipóteses em que seja possível verificar, de plano, a ilegalidade da decisão recorrida e esteja configurado o risco de grave prejuízo para a parte, caso não seja ela prontamente suspensa.

No caso vertente, a notória controvérsia que gravita em torno da matéria de fundo - alcance territorial dos efeitos da coisa julgada coletiva -, em conjunto com a oscilação jurisprudencial que culminou no julgamento do REsp 1.243.887/PR pela Corte Especial deste Superior Tribunal de Justiça, tornam substancial a verossimilhança da tese desenvolvida no apelo nobre pela requerente, uma vez que, aparentemente, a instância ordinária adotou orientação em desarmonia com o entendimento desta Corte.

Por outro lado, em um primeiro momento, impressiona o tumulto processual retratado nos autos, sendo certo que o trâmite paralelo de ações - coletivas e individuais - acrescido da interposição simultânea de recursos contra decisões distintas cria um cenário que demanda do magistrado uma análise detida da documentação acostada aos autos para se investigar a prejudicialidade entre os agravos, o que, como é evidente, exige período de tempo e reflexão correspondentes à complexidade da tarefa.

A tudo isto, some-se a iminência da praça pública aprazada para o dia 1º/10/12 (e-STJ, fl. 1.006), não havendo dúvidas de que a realização desse leilão judicial representa sério risco de prejuízo de difícil reparação à requerente, a qual se encontraria na contingência de perder a propriedade dos imóveis por meio dos quais desenvolve suas atividades empresariais. No mais, cumpre esclarecer que a suspensão desse procedimento não acarreta maiores gravames à Fazenda Nacional, máxime porque os bens em questão encontram-se regularmente penhorados. Ademais, caso suba a este Superior Tribunal de Justiça, o recurso especial será de imediato levado a julgamento por esta relatoria.

Ante o exposto, **defiro a liminar** para atribuir efeito suspensivo ao recurso especial e obstar a exigibilidade do crédito fiscal em questão, cancelando-se o leilão público.

A Fazenda Nacional, por meio da Petição 00198352/2015, requer a revogação da liminar, dando conta dos seguintes acontecimentos (e-STJ, fls. 1.336/1.374):

Esta Medida Cautelar, Ministro Og, visava emprestar "efeito suspensivo" a Recurso Especial da Companhia de Bebidas Ipiranga - hoje incorporada por Rio de Janeiro Refrescos Ltda., a detentora dos direitos da Coca-Cola em território fluminense (Coca-Cola Andina Brasil). O apelo nobre da empresa tinha admissibilidade pendente no TRF/2.

O Agravo em Recurso Especial 437.199/RJ (extraído de acórdão em que o TRF/2 afirmara "prejudicado" o Agravo de Instrumento da empresa) fora convertido, por Vossa Excelência, em 06.2.2014, no REsp 1.437.364/RJ.

*O Agravo em Recurso Especial 437.202/RJ (extraído de acórdão do TRF/2 favorável à União sobre a matéria de fundo deste e de outros processos da empresa) fora convertido, por essa Relatoria, em 6.2.2014, no REsp 1.438.361/RJ.*

*Naqueles recursos e nesta Cautelar, Ministro, interessa compreender este contexto: há uma inscrição em Dívida Ativa da União (n. 80.3.08.000779-76), com valor atual por volta de R\$ 390 milhões. Uma quantia cobrada por Execução Fiscal (a tramitar na 9ª Vara de Execuções Fiscais de Ribeirão Preto -SP).*

*A devedora, considerando-se beneficiada por sentença em Mandado de Segurança Coletivo (n. 91.0047783-4) - impetrado pela Associação dos Produtores de Coca-Cola do Brasil - tentara suspender o executivo fiscal, por três frentes: Reclamação junto ao Supremo Tribunal Federal (Rcl 7.778), esta Medida Cautelar (MC 19.988/RJ) e Embargos à Execução na origem.*

*Em 1º.10.2012, o Ministro Castro Meira deferiu liminar nesta ação, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. À época, o efeito prático do decisum fora, sobretudo, obstar a imediata realização de hasta pública dos bens penhorados na Execução Fiscal.*

*No STF, o Ministro Gilmar Mendes, monocraticamente, negou seguimento à Reclamação 7.778. Na sequência, o Plenário, sob a batuta do Ministro Gilmar, negou provimento ao Agravo Regimental protocolado, fixando não ser possível à empresa aproveitar a decisão proferida no mandamus coletivo da Associação dos Produtores de Coca-Cola:*

"a coisa julgada em sede desta demanda coletiva abrange apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão julgador do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4".

*A devedora, assim, não possuiria coisa julgada a seu favor, porque a Suprema Corte respeitara o art. 2º-A da Lei n. 9.494/97 no que modificara a redação do art. 16 da Lei n. 7.347/85. Vamos à ementa do acórdão:*

1. 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.  
(Rcl 7.778 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-094 DIVULG 16-05-2014 PUBLIC 19-05-2014).

*Depois dessa manifestação do STF, os Embargos à Execução foram julgados improcedentes, na 9ª Vara de Execuções Fiscais de Ribeirão Preto (SP), na linha da sentença em anexo. A UNIÃO (Fazenda*

*Nacional) fora intimada dessa sentença em 13.4.2015 (há um mês, portanto).*

*Nesse panorama, Excelência, não tendo a empresa aderido a qualquer Parcelamento (ou reabertura de Parcelamentos anteriores), considerando a natureza precária das liminares, quer parecer que a liminar deferida nesta ação perdeu, por completo, suas circunstâncias e sua essência, merecendo revogação.*

*Com efeito, a continuidade da Execução Fiscal, no juízo de primeiro grau, a par da rejeição dos Embargos inclusive, é repercussão quase automática da decisão do Supremo Tribunal.*

*Por deferência a essa Corte Superior, entretanto, a UNIÃO (Fazenda Nacional) compreende que haveria maior segurança jurídica na cassação do efeito suspensivo conferido ao Recurso Especial da grande devedora, para que nenhuma dúvida paire quanto ao legítimo prosseguimento da cobrança, em Ribeirão Preto (a propósito, esta é a maior execução daquela unidade da PGFN!).*

*Como Vossa Excelência ainda está por julgar o mérito desta Cautelar, esta petição é oportuna e tempestiva, para informá-lo dos desdobramentos de cenário desde a Contestação apresentada pela UNIÃO (Fazenda Nacional), em 25.10.2012.*

*Nesses termos, pedimos, uma vez mais, a revogação da liminar e, no mérito, a improcedência da Medida Cautelar.*

*A contribuinte, por sua vez, veio aos autos para informar que não houve qualquer alteração na moldura fática nem jurídica que justifique a perda da eficácia da respectiva medida liminar.*

*Assevera que a decisão da Suprema Corte foi proferida anteriormente à decisão do Ministro Castro Meira e que aquela, além de não ser definitiva (pendem de julgamento os embargos de declaração), não adentrou no mérito da controvérsia, haja vista que negou seguimento à reclamação.*

*Alega que a jurisprudência do Superior Tribunal corre no sentido de que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei n. 9.494/97, introduzido pela MP n. 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor (ou seja, após 11/2/1999).*

*Aduz que esta Corte já reconheceu o direito de outro associado e do próprio insurgente de se beneficiar da coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4 (REsp 1.295.383-BA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, e REsp 1.117.887-SP, Rel. Min. Castro Meira).*

*Por fim, argumenta ser imprescindível a manutenção da liminar para evitar a expropriação de bens da requerente, em razão da sentença de improcedência proferida nos embargos que determinou o prosseguimento da execução fiscal, pelo que requer seja mantida a liminar, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da EF n. 2008.61.02.011379-1.*

*Decido.*

*Pela leitura de todo o processado, sobretudo das recentes petições e dos documentos juntados aos autos pelas partes, quer me parecer que o prosseguimento da execução fiscal ofende a autoridade da decisão desta Corte, a qual deferiu a liminar na medida cautelar para "para atribuir efeito suspensivo ao recurso especial e obstar a exigibilidade do crédito fiscal em questão, cancelando-se o leilão público" (e-STJ, fl. 1.251).*

*Veja-se: não só determinou o cancelamento do leilão que estava por vir, bem como foi peremptório na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que acarretaria na suspensão da execução fiscal. No ponto, vale conferir a jurisprudência da Casa:*

[...]

*Não houve, a meu ver, alteração fática ou jurídica que tenha levado à perda da eficácia da respectiva medida liminar.*

*Os recursos especiais vinculados à presente medida ainda não foram julgados - serão analisados em data próxima - e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça permanece hígida no posicionamento de que a limitação contida no art. 2º-A, caput, da Lei n. 9.494/97, introduzido pela MP n. 1.798-1/99 (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 (no caso, a ação mandamental coletiva data de 14/8/91), sob pena de perda retroativa do direito de ação das associações.*

*Nessa direção:*

[...]

*Por outro lado, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Rcl 7.778/SP não revogou o decisório emitido pelo Ministro Castro Meira, na medida em que entendeu aquela augusta Corte pela negativa de seguimento à reclamação, por inexistir decisão com autoridade de coisa julgada que tenha sido descumprida.*

*É certo que Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes teceu considerações sobre o alcance da coisa julgada formada na demanda coletiva, concluindo 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 a égide do art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997" (e-STJ, fl. 1.349).*

*Entretanto, salvo melhor juízo, o argumento de reforço empregado pelo eminente Ministro da Suprema Corte não é determinante, à vista do dispositivo da decisão (descabimento da reclamação). Como asseverou o Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, em sua manifestação, "o Relator, embora tenha adentrado a questões afetas ao mérito da demanda, assim o fez como obiter dictum. É dizer, ao votar pelo desprovisionamento do regimental para manter decisão, não de improcedência, mas de negativa de seguimento à reclamação, infere-se que o fundamento, autônomo e suficiente para tanto, foi o entendimento de inexistir decisão dessa Corte Suprema com autoridade de coisa julgada a ser protegida pela via eleita" (e-STJ, fl. 1.471).*

***Assim, sem desprezar a decisão do Supremo, merece prestígio, por ora, a jurisprudência sedimentada desta Corte (inclusive sob a égide do art. 543-C do CPC) de que o art. 2º-A da Lei n. 9.494/97 somente pode ser aplicado nas hipóteses em que a ação tenha sido ajuizada depois da sua vigência e desde que essa limitação conste do comando judicial.***

*Ante o quadro que se desenhou e a vultosa quantia envolvida, seria ônus desproporcional determinar a sujeição da contribuinte ao prosseguimento da execução fiscal antes do desfecho da controvérsia, valendo gizar que informações complementares noticiam que o Fisco já requereu a penhora on-line de ativos financeiros da executada na ordem de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), além do leilão de vários imóveis penhorados.*

*Por todo o exposto, faz-se necessária, mesmo por prudência, seja ratificada a decisão liminar anteriormente concedida, inclusive a suspensão da EF 2008.61.02.011379-1 (011379-62.2008.4.03.6102), que tramita perante a 9ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Ribeirão Preto, até ulterior decisão desta Corte.*

*Publique-se. Intimem-se.*

*Comunique-se, com urgência.*

*Brasília (DF), 03 de junho de 2015.*

*MINISTRO OG FERNANDES Relator*

*(grifos nossos)*

De fato, não obstante a decisão do STF que negou provimento no Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778-SP, subsiste a decisão do STJ proferida na Medida Cautelar nº 19.988/RJ, **mas unicamente no sentido de suspender a execução fiscal nº 2008.61.02.011379-1 em face da pessoa jurídica Companhia de Bebidas Ipiranga, doravante Rio de Janeiro Refrescos Ltda..** De se concluir, pois, que não há nenhum provimento jurisdicional que alicerce o entendimento da interessada - *Spal Indústria Brasileira de Bebidas S.A.* - no sentido de que "o acórdão proferido no referido AI não está produzindo efeitos em razão da decisão proferida na Medida Cautelar (MC) nº 19.988 pelo STJ que reconheceu o alcance do MSC em todo o território nacional".

A interessada também defende que a jurisprudência do STJ é no sentido de que a coisa julgada objeto do MSC abrange todo o território nacional. Cita o REsp nº 1.295.383-BA, relatado pelo Min. Benedito Gonçalves, em que foi invocado, "como razão de decidir, o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887-PR, de que foi relator o Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/99, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, ajuizadas após 11.02.1999". Tal entendimento, afirma, deveria obrigatoriamente ser adotado por este CARF em vista do disposto no artigo 62-A de seu Regimento Interno.

Não obstante, o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887-PR, invocado como razão de decidir no REsp nº 1.295.383-BA, trata de questão distinta da que ora se examina, eis que, naquela ocasião, o que se discutiu foi se haveria limitação territorial concernente aos **efeitos** de uma sentença genérica proferida em ação civil coletiva em que o provimento judicial fora dado, explicitamente, quanto a unidade da federação fora da competência territorial limitativa do exercício da jurisdição. Portanto, por não se aplicar ao caso presente, o precedente jurisprudencial não vincula este CARF.

Para não deixar nenhuma dúvida, transcrevo, abaixo, trecho do voto do e. relator Min. Benedito Gonçalves no REsp nº 1.295.383-BA, em que o mesmo adota como **razões de decidir o entendimento o i. Min. Luís Felipe Salomão no REsp nº 1.243.887-PR:**

[...]

*Não obstante, quanto ao mérito, a pretensão recursal merece prosperar, porquanto acolhida pelo entendimento jurisprudencial do STJ, recentemente sedimentado pela Corte Especial, no regime do art. 543-C do Código de Processo Civil - CPC. Eis a ementa do recurso repetitivo:*

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

1. Para efeitos do art. 543-C do CPC:

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

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

2. Ressalva de fundamentação do Ministro Teori Albino Zavascki.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido

(REsp 1243887/PR, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, CORTE ESPECIAL, DJe 12/12/2011).

*Na fundamentação, o Ministro Luís Felipe Salomão ponderou o seguinte:*

[...] Tal interpretação, uma vez mais, esvazia a utilidade prática da ação coletiva, mesmo porque, cuidando-se de dano de escala nacional ou regional, a ação somente pode ser proposta na capital dos Estados ou no Distrito Federal (art. 93, inciso II, CDC). Assim, a prosperar a tese do recorrente, o efeito *erga omnes* próprio da sentença estaria restrito às capitais, excluindo todos os demais potencialmente beneficiários da decisão.

A bem da verdade, o art. 16 da LACP baralha conceitos heterogêneos - como coisa julgada e competência territorial - e induz a interpretação, para os mais apressados, no sentido de que os "efeitos" ou a "eficácia" da sentença podem ser limitados territorialmente, quando se sabe, a mais não poder, que coisa julgada - a despeito da atecnia do art. 467 do CPC - não é "efeito" ou "eficácia" da sentença, mas **qualidade** que a ela se agrega de modo a torná-la "imutável e indiscutível".

É certo também que a competência territorial limita o exercício da jurisdição e não os efeitos ou a eficácia da sentença, os quais, como é

de conhecimento comum, correlacionam-se com os "limites da lide e das questões decididas" (art. 468, CPC) e com as que o poderiam ter sido (art. 474, CPC) - *tantum judicatum, quantum disputatum vel disputari debebat*.

A apontada limitação territorial dos efeitos da sentença não ocorre nem no processo singular, e também, com mais razão, não pode ocorrer no processo coletivo, sob pena de desnaturação desse salutar mecanismo de solução plural das lides.

A prosperar tese contrária, um contrato declarado nulo pela justiça estadual de São Paulo, por exemplo, poderia ser considerado válido no Paraná; a sentença que determina a reintegração de posse de um imóvel que se estende a território de mais de uma unidade federativa (art. 107, CPC) não teria eficácia em relação a parte dele; ou uma sentença de divórcio proferida em Brasília poderia não valer para o judiciário mineiro, de modo que ali as partes pudessem ser consideradas ainda casadas, soluções, todas elas, teratológicas.

A questão principal, portanto, é de alcance objetivo ("o que" se decidiu) e subjetivo (em relação "a quem" se decidiu), mas não de competência territorial.

Pode-se afirmar, com propriedade, que determinada sentença atinge ou não esses ou aqueles sujeitos (alcance subjetivo), ou que atinge ou não essa ou aquela questão fático-jurídica (alcance objetivo), mas é errôneo cogitar-se de sentença cujos efeitos não são verificados, a depender do território analisado.

[...]

Portanto, se o dano é de escala local, regional ou nacional, o juízo competente para proferir sentença, certamente, sob pena de ser inócuo o provimento, lançará mão de comando capaz de recompor ou indenizar os danos local, regional ou nacionalmente, levados em consideração, para tanto, os beneficiários do comando, independentemente de limitação territorial.

(grifos nossos)

Superada a questão discutida no STJ no âmbito do REsp nº 1.295.383-BA, penso que deve ser dado à situação o mesmo entendimento adotado pelo Min. Gilmar Mendes que negou provimento no Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778-SP, onde se concluiu que o provimento judicial exarado no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 teve seus efeitos **restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, não alcançando, pois, a autuada.**

Dada sua relevância para a lide transcrevo, abaixo, trecho do voto do e. Min. Gilmar Mendes, relator do acórdão referenciado:

[...]

*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*

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

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

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

*A agravante sustenta, também, que a decisão proferida no AI 252.801, Rel. Min. Marco Aurélio, decisão monocrática, DJ 19.11.1999, teria irradiado efeito substitutivo em relação à proferida nos autos do MSC nº 91.0047783-4.*

*Pretende-se, portanto, a atribuição de eficácia nacional à decisão, tendo em vista o julgamento monocrático de um agravo de instrumento por esta Suprema Corte.*

*Ocorre que o art. 2º-A da Lei 9.494 aduz expressamente que “a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, **domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator**”.*

*Assim, o limite da territorialidade pretende demarcar a área de produção dos efeitos da sentença, tomando em consideração o território dentro do qual o juiz tem competência para processamento e julgamento dos feitos.*

*Se se permitisse que a interposição de um recurso a um órgão com jurisdição nacional tivesse o condão de alterar essa realidade, sempre haveria legítimo interesse recursal da parte, mesmo quando já tivesse o seu pedido julgado procedente, pois restaria a possibilidade de se estenderem os efeitos desse julgado a todo o território nacional.*

*Nitidamente, esse não foi o objetivo da lei e não se pode admitir desvirtuamento.*

*Esclareço, ainda, que o mencionado agravo de instrumento foi julgado monocraticamente, com base 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”.*

*Assim, não houve apreciação da questão constitucional por este Plenário no julgamento do agravo de instrumento; o recurso simplesmente não foi admitido porque estaria em confronto com a jurisprudência desta*

*Corte à época.* de 24/08/2001

*Desse modo, não colhe êxito a pretensão da recorrente também nesse ponto.*

*Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.*

*É como voto.*

*(os grifos em sublinhado não constam do original)*

Vale lembrar que o acórdão em tela, não obstante ainda carecer do exame dos embargos de declaração interpostos pela agravante (*Companhia de Bebidas Ipiranga*), foi proferido pelo **pleno do STF especificamente para o caso dos autos**, e ainda, que referido entendimento não trata de outra coisa senão da necessidade de aplicação de preceito legal que não pode ser afastado por esta instância administrativa, qual seja, o artigo 2º-A da Lei nº 9.494/97, segundo o 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*".

Diante do exposto, e considerando que a recorrente **não está tutelada pela decisão de que trata o MSC nº 91.0047783-4**, passo a examinar as demais questões objeto do recurso.

#### **Da decadência parcial do lançamento**

A recorrente defende que, na data da ciência do auto de infração (28/11/2014) já teria decaído o direito de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 28/11/2009. Ressalta que o acórdão nº 9303-001.658, da CSRF, já teria pacificado entendimento no sentido de que, para fins de aplicação do art. 124 do RIPI/02, bastaria a simples existência de saldo credor, glosado ou não, para caracterizar o pagamento, e que isso seria suficiente para demonstrar "*configurado o pagamento do contribuinte para fins de IPI e, pois, resta caracterizado o lançamento por homologação previsto no art. 150, § 4º, do CTN*". Ressalta ainda que "*à época em que foi realizado o creditamento, os créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus eram admitidos*".

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal*, especialmente às e-fls. 23/25, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial foi estabelecido com base no artigo 173, inciso I, do CTN, "*tendo em vista que não constam pagamentos do IPI no referido período*" (ver e-fls. 25).

No entanto, segundo o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Regulamento do IPI de 2002 (Decreto nº 4.544/2002), é admitida como pagamento "*a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher*". Confira-se:

*Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. Considera-se pagamento:*

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

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

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

(grifei)

Ademais, como ressaltou a recorrente, conforme o acórdão CSRF nº 9303-001.658, a apuração de **saldo credor do IPI** equipara-se a pagamento, o que, em tais casos, remete a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Nessa toada, e com base no *demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal realizada pela fiscalização*, e-fls. 29/30, constata-se que **houve sim a contabilização de créditos do imposto em todos os períodos abrangidos pelo lançamento** (ver coluna "*crédito devido*").

Logo, tendo ocorrido pagamento antecipado ou crédito equivalente, a regra para a contagem do prazo decadencial deverá ser estabelecida segundo o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, que tem como base **a data da ocorrência do fato gerador**.

Portanto, considerando que ciência do auto de infração se deu em 28/11/2014, à época já havia decaído definitivamente o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento relativamente aos períodos com datas de vencimento anteriores a 28/11/2009, no caso, os meses de **janeiro, fevereiro e março de 2009**.

Acolhe-se, assim, a tese da decadência parcial defendida pelo sujeito passivo, reconhecendo-se como definitivamente extinto, pela decadência, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro, fevereiro e março de 2009.

Há, portanto, que se afastar a exigência relativamente aos períodos em tela.

### **Da competência da Receita Federal para fiscalizar a isenção objeto dos autos**

Em seu recurso, alega a autuada que a SUFRAMA teria competência exclusiva para conceder o benefício previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes ao referido benefício, a teor do disposto nos artigos 1º, VI e 4º, I, "c", ambos do Anexo I do Decreto nº 7.139, de 29/03/2010, c/c a Resolução CAS nº 202/2006. Assim, uma vez concedido o benefício pela SUFRAMA, o Fisco não teria competência para desconsiderar aludido ato concessório, como, afirma, já entendera a CSRF (acórdão nº 9303-002.664, de 14/11/2013, e acórdão nº 9303-002.293, de 18/06/2013). Defende que os atos emanados da SUFRAMA "*trazem consigo a presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, ou seja, de que nasceram e encontram-se em conformidade com o ordenamento jurídico*".

De fato, a SUFRAMA tem, sim, competência para a administração e concessão de incentivos fiscais no âmbito de sua área de atuação, como, aliás, estabelecem os artigos 1º, inciso VI, e 4º, inciso I, "c", do Anexo I ao Decreto nº 7.139, de 29/03/2010. No entanto, a competência atribuída à SUFRAMA, inclusive de fiscalizar os projetos de empresas

que objetivem usufruir dos benefícios fiscais de que trata (4º, inciso I, "c" do Decreto nº 7.139/2010), não impede a Receita Federal de investigar o fiel cumprimento dos requisitos definidos pela SUFRAMA, no âmbito de sua competência.

Com efeito, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada - pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo da isenção. A competência para a fiscalização do IPI está explicitada, por exemplo, no artigo 505 do Regulamento do IPI ora vigente (Decreto nº 7.212, de 15/06/2010), e é exercida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 507, parágrafo único, do mesmo Regulamento.

Tal disciplina, que repete a regra dos regulamentos do imposto outrora vigentes, encontra fundamentação legal nas Leis nºs 5.172/66 (CTN), 4.502/64 (que trata do Imposto sobre o Consumo) e na Lei nº 11.457/07, que alterou o artigo 6º da Lei nº 10.593/02 inerente às atribuições privativas do Auditor-Fiscal para, dentre outras, "*constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições*" e "*executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica [...]*" (ver artigo 9º da Lei nº 11.457/07, que alterou o artigo 6º da Lei nº 10.593/02).

Cite-se, por fim, o disposto no inciso XVIII do artigo 37 da Constituição Federal, que concede à "*administração fazendária*" e aos "*seus servidores fiscais*", "*dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei*".

Enfim, não se trata, no caso, de desconsideração, pela Receita Federal, de benefício concedido pela SUFRAMA, mas apenas do exame da adequação dos fatos aos limites delineados por este órgão para o gozo da isenção fiscal condicionada, no exercício da competência legítima que tem o fisco para examinar o benefício em tela.

### **Da análise quanto aos requisitos necessários à isenção vislumbrada**

Conforme relatado, 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.

É o que está explicitado no *Termo de Verificação Fiscal* de e-fls. 16/27, especialmente nos seus itens 10 e 11, que reproduzo abaixo:

*5. Tendo em vista que a maior parte dos créditos aproveitados pelo contribuinte são referentes aos insumos fornecidos pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., e que tais insumos gozam do benefício da isenção, constatamos a necessidade de intimação da referida empresa para verificarmos o fiel cumprimento dos dispositivos legais que versam sobre o benefício fiscal.*

[...]

8. Em 25/09/2014, através do Termo de Diligência Fiscal – 02, a Recofarma foi intimada a informar quais são os insumos utilizados na produção dos concentrados comercializados com a empresa Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, que são considerados como matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, devendo informar também a origem dos produtos utilizados.

9. Em sua resposta, apresentada em 13/10/2014, a Recofarma informou que: “No que se refere às matérias primas empregadas em cada concentrado, a Requerente informa que o Demonstrativo de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação (DCRE), também já apresentado a presente fiscalização em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal 01, contém a relação de todos os insumos utilizados, sejam importados ou nacionais, e neste último caso, aqueles produzidos a partir de produtos agrícolas regionais na Amazônia, ficando explicitado que estes últimos são:

A cana de açúcar, utilizada para a produção do caramelo, do álcool neutro e do ácido cítrico;

A semente de guaraná, utilizada na produção do respectivo extrato.

Note-se que, pelo exame das referidas DCREs, vê-se que, em todos e em cada um dos concentrados, há alguns desses componentes nacionais obtidos pela utilização de matéria-prima regional, fornecidos pela Agropecuária Jayoro Ltda., agroindústria localizada no Município de Presidente Figueiredo – AM.”

10. Da análise dos documentos apresentados pela diligenciada [Recofarma], verificamos que: Conforme sua resposta, datada em 13/10/2014, os produtos agrícolas regionais utilizados na elaboração dos concentrados fornecidos para a Spal Indústria Brasileiras de Bebidas S/A são: a cana de açúcar, utilizada para a produção do caramelo, do álcool neutro e do ácido cítrico, e a semente de guaraná, utilizada na produção do respectivo extrato. No entanto, mediante análise dos Demonstrativos de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação – DCREs, onde são relacionados os componentes nacionais e internacionais utilizados na elaboração dos referidos concentrados, verificamos que apenas no concentrado de guaraná consta a utilização de um dos dois produtos agrícolas de produção regional informados pela diligenciada, qual seja, a semente de guaraná. Nos demais concentrados, constatamos apenas a utilização de componentes industrializados, inclusive o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, obtidos a partir da industrialização da cana de açúcar e fornecidos pela empresa Agropecuária Jayoro Ltda. [localizada no município de Presidente Figueiredo - AM], conforme informou a diligenciada.

11. Os dispositivos legais supramencionados no item 3.2, tratam do benefício da isenção destinado ao produto (isenção objetiva), uma vez que a norma legal estatui, expressamente, a isenção para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Apenas esses produtos, originados de matérias-primas agrícolas é que estão aptos a gerar créditos do IPI para o adquirente. Nenhum outro, ainda que seja produzido por estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental, cujos projetos industriais tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

12. Verificamos, portanto, que as matérias-primas utilizadas pela Recofarma na produção dos concentrados para refrigerantes, exceto no concentrado de guaraná, onde é utilizada a semente de guaraná, são produtos industrializados e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais. Ademais, no nosso ordenamento jurídico, o dispositivo legal que dispõe sobre outorga de isenção, a saber, CTN, art. 111, inciso II, estabelece a interpretação literal da legislação tributária. Assim, matéria prima agrícola e extrativa vegetal não se confunde com matéria-prima industrializada.

13. A Resolução da SUFRAMA nº 298, de 11/12/2007, apresentada pela Recofarma, determina em seu art. 4º, inciso II, que o gozo dos incentivos previstos no art. 6º do Decreto-lei nº 1435, de 16/12/75, está condicionado a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos, sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos.

Como se vê, a glosa foi motivada pelo fato de a fiscalização não haver considerado como matéria prima agrícola e extrativa vegetal os insumos utilizados na produção classificados como concentrados: "componentes industrializados, inclusive o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, obtidos a partir da industrialização da cana-de-açúcar e fornecidos pela empresa Agropecuária Jayoro Ltda."

Quanto à Resolução da SUFRAMA nº 298, de 11/12/2007, esta aprovou "o projeto industrial de atualização da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto Nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI para produção de **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS**, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei Nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior e demais condições que estabelece".

Vê-se, portanto, que os produtos utilizados pela Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A - a recorrente - em seu processo industrial, foram os **concentrados** fornecidos pela Recofarma, produtos os quais, **por não terem sido elaborados com "matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais"**, não dão direito ao crédito do IPI na forma do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, abaixo reproduzido:

*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.*

No mesmo sentido a decisão de primeira instância (v. e-fls. 569):

*Em síntese, trata-se de benefício isencional destinado ao produto [isenção objetiva], uma vez que a norma legal estatui, expressamente, a isenção para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Somente esses produtos estão aptos a gerar créditos do IPI para o adquirente. Nenhum outro, ainda que seja produzido por estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental, cujos projetos industriais tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.*

*No curso da ação fiscal, foi verificado que a fornecedora Recofarma não utiliza matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de produção regional em seu processo industrial, mas, apenas, produtos já industrializados, fato que assim foi apontado no item 10 do TVF.*

“10. Da análise dos documentos apresentados pela diligenciada, verificamos que: Conforme sua resposta, datada em 13/10/2014, os produtos agrícolas regionais utilizados na elaboração dos concentrados fornecidos para a Spal Indústria Brasileiras de Bebidas S/A são: a cana de açúcar, utilizada para a produção do caramelo, do álcool neutro e do ácido cítrico, e a semente de guaraná, utilizada na produção do respectivo extrato. No entanto, mediante análise dos Demonstrativos de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação - DCREs, onde são relacionados os componentes nacionais e internacionais utilizados na elaboração dos referidos concentrados, verificamos que apenas no concentrado de guaraná consta a utilização de um dos dois produtos agrícolas de produção regional informados pela diligenciada, qual seja, a semente de guaraná. Nos demais concentrados, constatamos apenas a utilização de componentes industrializados, inclusive o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, obtidos a partir da industrialização da cana de açúcar e fornecidos pela empresa Agropecuária Javoro Ltda., conforme informou a diligenciada.”

*A norma isentiva abrange, como visto, tão-somente produtos elaborados com MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS. Não é o caso do concentrado, que utiliza como matéria-prima PRODUTO INDUSTRIALIZADO. Considerando que o art. 111, inc. II, do CTN, estabelece a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, está correto o entendimento adotado pela fiscalização ao glosar os créditos correspondentes.*

(grifos nossos)

No mesmo diapasão o recente acórdão deste CARF nº 3302-002.918 (processo nº 10320.000824/2010-09), da relatoria do i. relator José Fernandes do Nascimento, em que também foi descartada a possibilidade de gozo ao crédito ficto do IPI pela aquisição de concentrados para refrigerantes produzidos pela *Recofarma*, em vista da não utilização de "*matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*". Ademais, no referido acórdão é igualmente citado um segundo precedente jurisprudencial deste Conselho - também inerente ao uso de concentrados para refrigerantes industrializados pela *Recofarma* - no mesmo sentido (acórdão nº 3302-001.790, relator cons. José Antonio Francisco).

Com efeito, diante do disposto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, só se cogita de direito ao crédito do IPI quanto a "*produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*" empregados como insumos de produtos sujeitos ao pagamento do imposto, em qualquer parte do território nacional.

*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.*

Como se vê, na norma isentiva referenciada, o termo "**matérias-primas**" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado a uma natureza e uma origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito ficto do IPI, mas apenas se restrito a "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**".

Ou seja, para fins de gozo ao crédito em tela, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser **elaborados com matérias-primas de origem vegetal**, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa), de tal sorte que, nos termos da norma legal isentiva, **não há espaço para o gozo decorrente da aquisição de produto intermediário industrializado onde, na sua elaboração, não foram empregadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, como ocorreu no caso presente.

O fato de a Recofarma estar "[...] regular em relação às condições estabelecidas no Projeto Técnico-econômico Industrial de Atualização, aprovado pela Resolução CAS nº 298/2007" não autoriza interpretação no sentido de que a recorrente, adquirente dos insumos industrializados pela Recofarma, faria jus à isenção e ao incentivo do crédito ficto aqui examinado.

Quanto à Resolução CAS nº 298/2007 (e-fls. 341/342), esta aprovou "o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA [...] na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 - SPR/CGPRI/COAPI para PRODUÇÃO DE CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei Nº 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior" (conforme artigo 1º da mencionada Resolução CAS nº 298/2007 - e-fls. 341). Por sua vez, o Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (e-fls. 344/355), confirma que o CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS (código SUFRAMA nº 0653) aprovado para a produção pela Recofarma é um produto que "**consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado**", concentrado no qual é utilizado como insumo regional o açúcar cristal e mascavo, o primeiro produzido pela Agropecuária Jayoro e "enviado para DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa" (ver item 3 do citado Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (e-fls. 346).

Ou seja, não resta nenhuma dúvida de que os produtos fabricados pela recorrente utilizam matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental, mas matéria-prima

decorrente de um processo de industrialização, no caso, o **concentrado**, onde **não foram utilizadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, mas sim **"o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, obtidos a partir da industrialização da cana de açúcar e fornecidos pela empresa Agropecuária Jayoro Ltda."**.

O concentrado em tela somente estaria isento e geraria direito a crédito se, na sua elaboração, tivessem sido utilizados produtos extrativos vegetais, exigência que só foi observada em relação ao concentrado de guaraná, conforme relatado.

Portanto, a condição em que se enquadra o sujeito passivo não autoriza a isenção e o creditamento objeto do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, restrito a "*produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*".

A interessada também defendeu fazer jus ao crédito do IPI relativo à aquisição de matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, o que aduz com fundamento no artigo 69, inciso II do RIPI/02 e no art. 81, inciso II, do RIPI/10, base legal no art. 9º do DL nº 288/67<sup>1</sup>. Ressaltou que, ao contrário do sustentado na decisão vergastada, "*o STF não negou ao contribuinte o direito ao creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos sujeitos ao IPI*", mas "*em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484-RS, [...] firmou o entendimento de que é assegurado ao adquirente da matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI o direito ao crédito do imposto relativo à sua aquisição*". Afirma também que "*a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, no julgamento do RE nº 590.809, iniciado em 11.09.2014 e encerrado em 23.10.2014, no Plenário desse STF, afirmou expressamente que permanece hígido o RE nº 212.484-RS, que decidiu pelo direito ao crédito do IPI para os adquirentes de insumos isentos da Zona Franca de Manaus*"; aduz que até que seja julgado o RE nº 592.891-SP - que reconheceu a repercussão geral concernente à possibilidade de creditamento do IPI pela entrada de insumos da Zona Franca de Manaus - permanece hígido o entendimento do RE nº 212.484-RS.

Analisemos essa questão.

Estabelece o artigo 69, inciso II, do Regulamento do IPI de 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):*

*[...]*

<sup>1</sup> 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 ["*armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico*"]. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)



para o crédito reclamado não socorrem a interessada, de sorte que não há como reconhecer direito nesse sentido.

A contribuinte também se contrapõe à redução de 50% da alíquota do IPI a que estavam sujeitos os concentrados de refrigerantes contendo suco de fruta ou extratos de sementes de guaraná, em decorrência da Nota Complementar NC (21-1) da TIPI/2006. De fato, ressalta a fiscalização que, de acordo com a nota em tela, esses produtos estavam beneficiados com redução de 50%, redução esta que não teria sido observada no cálculo do crédito aproveitado.

Segundo a interessada, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, a redução de 50% dos créditos é sim relevante para a contenda - eis que "*produz efeitos na determinação do montante do crédito do IPI, em relação às glosas referentes às aquisições de concentrado para elaboração do refrigerante guaraná*" -, e que aludida redução não é aplicável aos créditos escriturados pela recorrente, já que "*os concentrados não foram registrados no MAPA pela RECOFARMA*".

O texto da NC (21-1) é o seguinte:

*NC (21-1) Ficam reduzidas de cinqüenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.*

Entendo que quando a NC (21-1) trata do registro do produto no Ministério da Agricultura não o faz com o fim de delinear uma qualidade ou especificidade do mesmo, mas apenas reproduz exigência legal dada a natureza do produto, destinado à fabricação de bebida para consumo humano. De tal sorte, penso que a alegada ausência de registro do produto não se presta para acolher o argumento da suplicante contrariamente à redução do crédito.

Quanto ao pedido para exoneração da multa de ofício, entendo que o artigo 100, II, do CTN, não recepcionou o disposto no artigo 76, II, *a*, da Lei nº 4.502/64, de sorte que, não havendo decisão administrativa "*a que a lei atribua eficácia normativa*", não há como se reconhecer a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "*(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado*" (redação do artigo 76, II, *a*, da Lei nº 4.502/64).

Com efeito, não há como se acolher dispositivo legal em desarmonia com o artigo 100, II, do CTN, norma que, além de ser de natureza complementar, foi editada posteriormente à lei ordinária suscitada pelo sujeito passivo.

Lamentavelmente o disposto no artigo 76, II, *a*, da Lei nº 4.502/64 encontra-se ainda no Regulamento do IPI ora vigente. Não obstante, penso que tal falha, por ser destituída de alicerce legal, não tem força vinculante.

A multa, portanto, é devida. Não há espaço para aplicação do disposto no artigo 76, II, "*a*" da Lei nº 4.502/64, e sua exigência está fundamentada no artigo 80, *caput*, da Lei nº 4.502/64, com redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/07, segundo o qual "*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 lançada 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".*

Por fim, quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo que a mesma é devida, pelas seguintes razões.

Estabelece o artigo 139 do CTN, que "*o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*". Logo o crédito tributário comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Por sua vez, o artigo 61, *caput* e § 3º da Lei nº 9.430/96, dispõe que os débitos para com a União, não pagos nos prazos previstos, estão sujeitos à incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic, prevista no § 3º do artigo 5º da mesma Lei.

Releva destacar que quando o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 se refere a "*débitos para com a União*", deve ser dado ao termo entendimento em conformidade com o artigo 161 do CTN, segundo o qual "*o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora [...]*", combinado com o artigo 139, já referenciado, e com o artigo 113, § 1º, do CTN, onde se vê que a obrigação tributária principal abrange o tributo e a **penalidade pecuniária**.

Portanto, efetuado o lançamento, temos a constituição de **crédito tributário**, composto pelo tributo e multa, incidindo, sobre ambos, ou melhor, sobre o crédito tributário, juros moratórios.

Para terminar, vale lembrar que a própria Lei nº 9.430/96 contempla, em seu artigo 43, a possibilidade de incidência de juros de mora exclusivamente sobre a multa lançada. Confira-se:

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

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

Portanto, legítima a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Da conclusão**

Com estas considerações, voto para dar **parcial provimento** ao recurso voluntário do sujeito passivo, unicamente para **reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores de janeiro, fevereiro e março de 2009**.

Sala de sessões, em 22 de junho de 2016.

(assinado digitalmente)

**Francisco José Barroso Rios - Relator**

## Declaração de Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

Dada a devida vênia aos fundamentos constantes do voto do Relator, acima indicados, ouso discordar das conclusões constantes do mesmo, consoante fundamentos a seguir explanados.

De início, é válido repisar o breve resumo da matéria em litígio constante do voto vencedor, para que seja devidamente contextualizada a lide e os fundamentos que compõem a presente declaração de voto:

### *"Da matéria em litígio*

*A lide diz respeito a lançamento para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em vista da glosa de créditos inerentes ao incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, caput e parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975, disciplinado pelo artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), o qual admite o creditamento do IPI pela aquisição de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais originadas da Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, quando aduzidas matérias primas forem empregadas para a industrialização, em qualquer parte do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto.*

*A glosa foi motivada pela constatação de que parte dos produtos não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, mas com concentrado objeto de industrialização prévia.*

*A fiscalização identificou também que os concentrados que continham suco de fruta ou semente de guaraná estavam beneficiados com redução de 50% da alíquota do IPI (Nota Complementar - NC 21-1 da Tabela de Incidência do IPI aprovada pelos Decretos nº 6.006/2006 e nº 7.660/2011), redução esta que, no entanto, não teria sido observada pela empresa no cálculo do crédito aproveitado.*

*Dentre os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo este defende estar amparado pela coisa julgada em face do mandado de segurança coletivo - MSC nº 91.0047783-4. Tal questão será examinada de início, eis que eventual tutela jurisdicional em favor da suplicante dispensará a análise da matéria atinente à glosa do creditamento objeto dos autos, dada a necessidade de se obedecer à coisa julgada".*

Passa-se, então, à análise do caso, cuja abordagem encontra-se dividida nos mesmos tópicos indicados do voto vencedor, para fins de facilitar a sua compreensão.

### **Da amplitude do provimento jurisdicional objeto do mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4**

Neste ponto, entendo, ao contrário do Relator, que o procedimento adotado pelo Recorrente encontrava respaldo em decisão judicial proferida no Mandado de Segurança Coletivo - MSC nº 91.0047783-4).

Sobre o assunto, trago à colação entendimento constante do voto proferido pela Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz nos autos do Processo nº 10166.720116/200895 (Acórdão nº 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

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

Tendo isto em vista, antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do 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, buscavase a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no artigo 9º do DecretoLei 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. Vejase 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, ousou, com a devida vênia, discordar do julgamento proferido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, razão pela qual entendo que esta decisão não merece guarida do CARF.

Efetivamente, o julgamento da Reclamação n. 7.7781/ 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, constatase 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.

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

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

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

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

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

Não se deve confundir “direito coletivo” (= gênero do qual fazem partes as espécies *direito coletivo em sentido estrito* e *direito difuso*) com “defesa coletiva de direitos” (= defesa por meio de ações coletivas de *direito individual homogêneo*). 2

A mais abalizada doutrina sobre a matéria aponta que foi com o advento do Código de Defesa do Consumidor que insurgiu o errôneo e problemático tratamento dos direitos “individuais homogêneos” como espécie dos “direitos coletivos ou difusos”, acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação.<sup>3</sup> Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo, como já aventado alhures, é exatamente o que aconteceu no julgamento da Reclamação n. 7.7781.

Simplificando a classificação pincelada acima, temos que os *direitos coletivos* são direitos sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis (e.g. meio ambiente, direito do consumidor, patrimônio histórico, cultural, etc). Os *direitos individuais e homogêneos* são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski, 4 que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

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

O mesmo jurista, destaca então que o sistema processual brasileiro separou o tratamento desses direitos (*direitos coletivos* x *direitos individuais homogêneos*) e traçou dois subsistemas distintos: *i*) o subsistema dos *instrumentos de tutela dos direitos coletivos* (ações civis públicas e ação popular), *ii*) subsistema processual dos *instrumentos para tutelar coletivamente os direitos subjetivos individuais homogêneos* (ações civis coletivas, nas quais se inclui o mandado de segurança coletivo). 5

Sendo diferentes os regimes jurídicos citados acima, igualmente diversa é a forma com que o direito processual trata a coisa julgada formada em *ação de tutela*

de direito coletivo da coisa julgada formada em ação coletiva de tutela de direito individual, como pormenorizadamente destacado no tópico abaixo:

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

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

Em função destas características, na tutela coletiva (*instrumentos de tutela dos direitos coletivos*) é necessário que a imutabilidade da sentença proferida pelo Poder Judiciário ultrapasse os limites das partes que compuseram o processo, ou seja, a coisa julgada nas ações coletiva é *erga omnes* ou *ultra partes* (e.g. artigo 103 do CDC).<sup>7</sup> Afinal, o direito é de uma determinada coletividade, devendo a toda ela surtir efeito a decisão.

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

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

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

*Art. 16. A sentença civil fará coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, 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 2ºA – que é o fundamento da decisão do STF na Reclamação n. 77781, e, portanto, o cerne da presente controvérsia, *in verbis*:

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

Constata-se de pronto que este dispositivo veio disciplinar o “problema” relativo ao efeito *erga omnes* das sentenças prolatadas em ações para tutela de interesses coletivos (ação popular e ação civil pública), nas quais a eficácia subjetiva

da coisa julgada não se limita às partes que compõe o processo, diferentemente do que ocorre com as ações individuais.

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

Diante destes dispositivos, o STF, ao se deparar com a Reclamação n. 7.7781, a qual, recorde-se, foi apresentada por um dos membros da Associação que impetrou o *mandamus*, uma vez que fora autuado pela Receita Federal de Ribeirão Preto mesmo possuindo a coisa julgada formada no MSC n. 91.00477834, aplicou ao caso, decretando ser impossível a utilização da autoridade da coisa julgada pela empresa reclamante, por estar fora da competência territorial do órgão prolator da decisão.

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

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

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

Como esclarecido nos itens anteriores, não se deve pensar que os mandados de segurança coletivo são invariavelmente manejados para tutelar *direitos coletivos* (transindividuais). Não. Em regra, os mandados de segurança coletivos são utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo, com base no artigo 5º, inciso LXX da Constituição. 8

Em matéria tributária tal situação é hialina, uma vez que os temas tributários poucas vezes serão enquadrados nos direitos coletivos em sentido estrito, e simplesmente não se enquadram entre os direitos difusos jamais, como observa Cleide Previtalli Cais: 9

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

Desse modo, quando estamos diante de mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, normalmente encontraremos um conjunto de indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas), que, por meio de associação, levam ao Poder Judiciário questões fiscais que lhe são comuns em razão de suas atividades, exatamente como ocorreu no MSC n. 91.00477834. Ou seja, os contribuintes, buscam a tutela coletiva de seus direitos (e não tutela de direito coletivo), 10 que são individuais homogêneos e, por isso, o direito processual permite que sejam resolvidos pelo Poder Judiciário em uma única ação, o mandado de segurança coletivo.

Nesse sentido a Lei do Mandado de Segurança (Lei n. 12.016/2009), que não era vigente quando sobreveio a sentença do MSC n. 91.00477834, mas que nada mais fez do que esclarecer os procedimentos que vinham sendo adotados pelos

jurisdicionados, pela doutrina e pela jurisprudência, já que a antiga Lei do MS (Lei n. 1.533/1951) não disciplinava o mandado de segurança coletivo, estabelece que:

*Art. 21. O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial. Parágrafo único. Os direitos protegidos pelo mandado de segurança coletivo podem ser: I coletivos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica; II individuais homogêneos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante. Art. 22. No mandado de segurança coletivo, a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. (grifei)*

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

Ocorre que os direitos individuais homogêneos, conforme exposto no item 1.1.1., nada mais são do que os direitos individuais que estamos acostumados, cuja disciplina consta do CPC. A única diferença é que, por terem origem comum, podem ser resolvidos numa só ação coletiva, como o MSC. Assim, o manejo do MSC para tutela dos direitos individuais homogêneos não pretende, em momento algum, qualquer expansão dos efeitos da decisão para terceiros (*ultra partes*). Nestes tipos de MSC os membros da associação são por ela substituídos, mas os direitos ali pleiteados são próprios dos seus membros (artigo 6º do CPC).<sup>11</sup>

Por essas razões, não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o presente caso (artigo 2ºA 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, restringe-se aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante; por definição, os direitos daquela tipologia pertencem a pessoas determinadas ou determináveis."<sup>12</sup> Ou seja, não é necessária a preocupação em se reduzir eventual efeito *erga omnes* do julgamento, pois ele simplesmente não existe nestes casos. Não se confunde tal situação, com direitos coletivos, de maior amplitude e que possuem destinatário indeterminados, aos quais sim aplicável a regra do artigo 2ºA da Lei n. 9.494/1997, em instrumentos como a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, como claramente coloca a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985.

A permissão judicial para a escrituração de crédito de IPI decorrente de aquisição de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o direito individual

homogêneo pleiteado pela AFBCC em nome de seus membros, que só a eles se aplica, nos termos do artigo 22 da Lei 12.016/2009. A decisão que formou a coisa julgada no MSC n. 91.00477834 tem, portanto, força de lei entre as partes, vale dizer, entre a União e os membros da AFBCC, que foram por ela representados.

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

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

Cumpra ainda assinalar que, mesmo se não tivessem sido despendidas todas as linhas acima para comprovar que a Recorrida está legitimamente abarcado pela coisa julgada formada no MSC n. 91.00477834 (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 2ºA da Lei n. 9.494/1997 é totalmente estranho à questão), ainda assim restaria equivocado o entendimento constante da Reclamação n. 7.7781.

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

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

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

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

*Sobre regras restritivas, cabe lembrar do caput do art. 2ºA da Lei n. 9.494/1997, fruto da Medida Provisória n. 2.18035/ 2001, segundo a qual "a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados,*

*abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator’.*

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

Ratificando este entendimento, peço vênica para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski: 15

*No mandado de segurança coletivo a eficácia subjetiva está, portanto vinculada à representatividade do impetrante, sem limites de natureza territorial. É diferente o que ocorre nas ações coletivas em geral, em que há também o limite territorial estabelecido no art. 2ºA e seu parágrafo da Lei n. 9.494/1997. (...) Não há como justificar a aplicação destes limites e exigências restritivas ao mandado de segurança coletivo, que, como garantia constitucional fundamental que é, deve ter sua eficácia potencializada em grau máximo. As eventuais limitações que possa merecer, que não decorram expressa ou implicitamente da própria Constituição, supõem fundamento razoável e previsão específica em lei. Não se concebendo razão plausível da extensão da exigência do mandado de segurança coletivo, nem havendo menção expressa nesse sentido no art. 2ºA, é de se entender que suas disposições não lhe são aplicáveis. (grifei)*

Portanto, ainda que este Colegiado entendesse que o direito tutelado no MSC 91.00477834 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 2ºA da Lei n. 9.494/1997. Por essa razão, muito embora o Contribuinte esteja fora da competência territorial do órgão prolator da decisão (Rio de Janeiro), não se pode afastar a coisa julgada ali formada em relação a eles.

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

Cumprido, por fim, analisar o argumento da Recorrente no sentido de que a AFBCB teria elencado autoridade coatora no MSC n. 91.00477834 (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 AFBCB). Desta feita, legítima seria a lavratura do auto de infração.

Pois bem. Ressalto que na petição inicial do MSC n. 91.00477834 há tópico dedicado exclusivamente a questão da utilização do mandado de segurança coletivo. Ali está ressaltado pela Impetrante (AFBCB) que, no momento da propositura do *writ* não havia lei disciplinando este remédio constitucional em seu caráter coletivo, mas tão somente o mandado de segurança individual (Lei n. 1.533/1951). Ademais, resta esclarecido que o objetivo da AFBCB foi insurgir-se, em nome de seus membros, contra eminente ato coator de qualquer um dos delegados da receita

federal do domicílio de qualquer dos associados, uma vez que o objeto da ação é um tributo federal (IPI) recolhido pelas empresas associada espalhadas pelo Brasil. Inclusive, no pedido do *mandamus*, a Impetrante requer que seja dada ciência da decisão aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os Associados. Tudo isso de acordo com o fato de que a União Federal que é a legitimada passiva da ação, e o foro do Rio de Janeiro foi escolhido, colocandose o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro como autoridade coatora, tão somente porque ali estava situada a Associação, substituta processual dos seus associados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No mesmo sentido destaca-se ainda o voto do Ministro Cesar Peluso no julgamento do Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n. 431.2644

*E a razão óbvia era e é porque parte passiva legítima ad causam, no mandado de segurança, não é nem pode ser a autoridade a que, nos termos da lei, se requisitam as informações, enquanto suposto autor da omissão ou do ato impugnado, senão a pessoa jurídica a cujos quadros pertença, na condição de única destinatária dos efeitos jurídicos da sentença mandamental. (...) Transpostas essas premissas à espécie, vêse logo que não pode reputarse parte passiva legítima na ação de mandado de segurança, a autoridade a que se atribui a prática do ato supostamente lesivo a direito líquido e certo, pela razão brevíssima de que não é destinatário teórico dos efeitos da sentença definitiva.*

Portanto, os efeitos da sentença, bem como a sua imutabilidade (coisa julgada) do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, que visava garantir direito individual homogêneo, abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC. Ademais, o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro foi devidamente listado pela AFBCC como autoridade coatora, uma vez que neste estado encontravase situada a Associação, que substituíra seus membros, com a finalidade de prestar informações, como destacado acima. Cumpriuse o artigo 2º da Lei n. 1533/1951, a lei do mandado de segurança então vigente, que em seu artigo 2º colocava: "considerarseá federal a autoridade coatora se as conseqüências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais."

Não se pode deixar de notar que, caso prevalecesse o argumento levantado pela Fazenda Nacional, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.7781, concluiríamos que inexistia a possibilidade de utilização do mandado de segurança coletivo para questões de tributação federal, o que certamente não é verdade, e corrobora a carência de lógica da alegação da Autoridade Fiscal. E pior, caso prevalecesse tal argumento da Fazenda Nacional, forçosamente estaríamos afastando a autoridade da coisa julgada que paira entre a União e os membros da 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. 91.00477834, 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.

Diante dos fundamentos acima indicados, entendo que o contribuinte encontrava-se abarcado pela decisão judicial proferida nos autos do MSC nº 91.00477834,

fazendo jus, portanto, ao creditamento do IPI objeto da presente demanda, razão pela qual resta insubsistente o lançamento aqui analisado.

De todo modo, na hipótese de assim não entenderem os demais julgadores desta Câmara julgadora, passa-se a analisar os demais pontos objeto da lide.

#### **Da decadência parcial do lançamento**

Quanto à decadência, concordo com os termos do voto do relator.

#### **Da competência da Receita Federal para fiscalizar a isenção objeto dos autos**

Neste ponto, concordo com o Relator na medida em que este fundamenta que a Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar a isenção objeto dos presentes autos. De fato, entendo que a RFB tem não apenas a competência, mas o dever de fiscalizar a observância por parte do contribuinte dos termos objeto dos incentivos fiscais concedidos ao mesmo pela SUFRAMA.

Entendo, contudo, que esta competência possui limitações.

Isso porque, o poder de fiscalizar da Receita Federal não confere à mesma o poder de usurpar a competência da SUFRAMA normativamente instituída.

Consoante esclareceu o contribuinte em seu recurso, a SUFRAMA tem competência exclusiva para conceder o benefício previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes ao referido benefício, a teor do disposto nos artigos 1º, VI e 4º, I, "c", ambos do Anexo I do Decreto nº 7.139, de 29/03/2010, c/c a Resolução CAS nº 202/2006.

Nesse contexto, uma vez concedido o benefício pela SUFRAMA, a Receita Federal tem o poder-dever de fiscalizar a observância por parte do contribuinte dos termos em que o benefício fora concedido, conforme projeto aprovado. Se houver qualquer inobservância por parte do contribuinte quanto às condições impostas pela SUFRAMA, a Receita deverá fiscalizar e exigir do contribuinte eventuais tributos e penalidade devidas.

Porém, esta competência não lhe autoriza desconsiderar os termos do ato concessório aprovado por autoridade da SUFRAMA, cujo procedimento de aprovação não foi em qualquer momento questionado, retirando desta a competência que lhe fora normativamente instituída. Como bem salientou o contribuinte, os atos praticados pela SUFRAMA *"trazem consigo a presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, ou seja, de que nasceram e encontram-se em conformidade com o ordenamento jurídico"*.

Caso se identifique que houve alguma falha na concessão do incentivo fiscal, esta falha deverá ser verificada através de procedimento próprio a ser adotado junto à SUFRAMA, para fins de, se for o caso, revogar o incentivo outrora concedido e responsabilizar eventuais responsáveis pela concessão indevida do incentivo.

O que não se pode admitir é conceder aos auditores da Receita Federal o poder, não apenas de fiscalizar a observância dos termos do incentivo fiscal concedido, mas de interpretar e discordar da concessão do incentivo fiscal em si, para o qual não possui

competência. Até porque, resta forçoso reconhecer que a concessão de tal poder à Receita Federal seria deveras perigoso, visto que poderia representar o afastamento de uma série de outros atos realizados por outros funcionários públicos, que se revestem de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade.

E, no caso dos autos, verifica-se que a SUFRAMA, conforme projeto aprovado pela mesma, analisou em detalhe a operação específica realizada pela Recorrente, tendo reconhecido naquela oportunidade o seu pleno atendimento aos requisitos necessário ao usufruto do incentivo fiscal em questão.

Verifica-se, então, que o entendimento da Receita Federal de que a mesma operação analisada pela SUFRAMA não daria direito à concessão do incentivo fiscal, ao contrário do que entendeu o Relator, representa uma verdadeira desconsideração do benefício fiscal concedido pela referida superintendência e não um mero exame da adequação dos fatos aos limites delineados por este órgão para o gozo da isenção fiscal condicionada.

Nesse contexto, entendo que a Receita Federal não poderia alterar o entendimento da SUFRAMA consubstanciado no projeto por esta aprovado, conforme competência que lhe fora normativamente concedida.

#### **Da análise quanto aos requisitos necessários à isenção vislumbrada**

Como se não bastassem os argumentos supra expendidos, discordo ainda da interpretação feita pelo Relator no que concerne aos requisitos necessários à isenção vislumbrada.

Conforme indicado pelo Relator, "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 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*

*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 (cana-de-açúcar) 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.

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

Por fim, deverão ser analisados ainda dois pontos: (i) redução de 50% da alíquota do IPI e (ii) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto ao ponto (i) a contribuinte destacou em seu recurso que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, a redução de 50% dos créditos é relevante para a solução da presente contenda, visto que "*produz efeitos na determinação do montante do crédito do IPI, em relação às glosas referentes às aquisições de concentrado para elaboração do refrigerante guaraná*". Defende que a referida redução não seria aplicável aos créditos escriturados pela mesma, visto que "*os concentrados não foram registrados no MAPA pela RECOFARMA*".

Para que melhor se compreenda o que aqui se expõe, traz-se a seguir o texto da NC (21-1):

*NC (21-1) Ficam reduzidas de cinqüenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.*

Ou seja, nos termos da norma acima transcrita, ficam reduzidas de 50% as alíquotas do IPI desde que observados os seguintes requisitos: (i) atenda aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e (ii) estejam registrados no órgão competente desse Ministério.

Ocorre que, consoante apontou o contribuinte em seu recurso, o requisito disposto no item (ii) acima não fora atendido, visto que os concentrados não foram registrados no MAPA pela RECOFARMA.

Sobre este ponto, o relator entendeu que a NC (21-1) trataria do registro do produto no Ministério da Agricultura não com o fim de delinear uma qualidade ou especificidade do mesmo, mas apenas para fins de reproduzir exigência legal dada a natureza do produto, destinado à fabricação de bebida para consumo humano. Nesse contexto, entendeu que a alegada ausência de registro do produto não se prestaria para embasar o acolhimento do argumento da suplicante contrariamente à redução do crédito.

Discordo, contudo, da conclusão a que chegou o douto Relator. Isso porque, encontrando-se a referida norma em vigor, esta deverá ser interpretada de forma uníssona, não podendo variar a depender dos interesses da fiscalização. Digo isso porque, caso a interpretação pretendida pelo Relator de fato prevaleça, será o mesmo que dizer que a condição indicada no item (ii) representa verdadeira letra morta. E se assim o for, esta mesma interpretação deverá ser dada não apenas para fins de redução do crédito do contribuinte, tal qual na presente demanda, como também para fins de concessão da redução da alíquota.

Em outras palavras, entendo que, se não fosse uma situação de crédito, mas de concessão do benefício da redução da alíquota, decerto que o requisito disposto no item (ii) acima descrito seria exigido pela fiscalização como um requisito essencial. Nesse contexto, apresenta-se desarrazoado relevar tal requisito somente porque se está diante de direito creditório do contribuinte.

Nesse contexto, uma vez que não há comprovação nos autos de que o contribuinte atende aos requisitos dispostos na NC (21-1), não se justifica a redução em 50% do crédito realizada pela fiscalização.

Para finalizar, entendo que não deverá incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

#### **Da conclusão**

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar integral provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Conselheira