



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.729713/2014-69  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.167 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Recorrente** SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

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

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

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

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

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

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

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

**TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.  
POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. SÚMULA.**

É devida a incidência dos juros de mora, à taxa referencial SELIC, sobre a multa de ofício, consoante enunciado da Súmula CARF n.º 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

*(documento assinado digitalmente)*

Érika Camargos Autran – Relatora.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

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

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A. (e-fls. 817 a 897) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3301-003.005** (e-fls. 694 a 746) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 22/06/2016, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, com ementa e dispositivo nos seguintes termos:

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 91.00477834 teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, não alcançando, pois, a atuada, 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 n.º 91.00477834; 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.

[...]

Não resignada em parte com o julgado, a Contribuinte SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A interpôs recurso especial (e-fls. 817 a 897) suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes itens, indicando os respectivos acórdãos paradigmas:

(1) Quanto à competência da SUFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA. Acórdãos paradigmas: 9303-002.664 e 9303-003.825;

(2) Quanto ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975. Acórdãos paradigmas: 3201-001.873 e 201-74.127;

(3) Quanto à aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro. Acórdãos paradigmas: 202-07.962 e 3806-00.007;

(4) Quanto à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. Acórdão paradigma: 202-11.612;

(5) Quanto à não redução de 50% dos créditos de IPI escriturados pelo recorrente. Acórdão paradigma: 9303-003.517;

(6) Quanto à vigência do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, mesmo após a edição do CTN. Acórdão paradigma: 3402-002.934;

(7) Quanto à vinculação do CARF ao disposto em Decreto, por força do art. 62 do Regimento Interno do CARF e do art. 26-A do Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. Acórdão paradigma: 3402-002.934; e

(8) Quanto à não incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. Acórdãos paradigmas: 3401-003.419 e 3402-003.989.

Em sede de despacho de admissibilidade (e-fls. 1.173 a 1.194), o recurso especial havia sido admitido tão somente em relação à matéria "(8) não incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício", conforme despacho de 27 de outubro de 2017. Interposto agravo pela Contribuinte (e-fls. 1.202 a 1.239), houve a reforma parcial da decisão, sendo acolhido parcialmente o agravo para dar seguimento ao recurso especial com relação aos seguintes pontos, além da matéria dos juros de mora sobre a multa de ofício:

[...] "1) aplicação da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro", "4) possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus", e "6) multa (vigência do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, após a edição do CTN)"; [...]

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do Sujeito Passivo (e-fls. 1.303 a 1.317), requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Érika Camargos Autran, Relatora.

### ***Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### ***Mérito***

No mérito, a controvérsia posta no recurso especial do Sujeito Passivo (SPAL) gravita em torno dos seguintes pontos: (a) Aplicação da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro; (b) Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus; (c) Multa (vigência do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, após a edição do CTN); e (d) Juros de mora sobre multa de ofício. Os itens de insurgência no recurso especial serão analisados individualmente:

**(a) Aplicação da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro.**

Conforme consignado no acórdão de recurso voluntário, a recorrente sustenta estar amparada pela coisa julgada em face do mandado de segurança coletivo MSC n.º 91.00477834.

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 n.º 2004.02.01.0132984 e na Reclamação Rcl n.º 7.778SP, 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) n.º 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 n.º 1.295.383-BA, relatado pelo Min. Benedito Gonçalves, em que foi invocado, "como razão de decidir, o acórdão proferido no REsp n.º 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 n.º 9.494, de 10.09.1997, introduzido pela MP n.º 1.7981/99, 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 pelo CARF por força do artigo 62-A de seu Regimento Interno.

No que concerne à eficácia da coisa julgada no mandado de segurança coletivo, entende-se assistir razão à Recorrente, merecendo reforma o acórdão de recurso voluntário. O tema foi tratado de forma aprofundada na declaração de voto da Ilustre Conselheira Thais de Laurentiis, apresentada no Acórdão n.º 3402-002.921, cujos termos passam a integrar o presente voto como razões de decidir:

[...]

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

Inicialmente, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 69, incisos I e II e 82, inciso III do RIPI/2002. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias ao Contribuinte) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do

Decreto-Lei n.º 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75).

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

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

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

**Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015).**

**Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro. Veja-se a ementa da Reclamação:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1.1. Dos diferentes direitos tutelados 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).

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>2</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. 7.778-1.

Simplificando a classificação pincelada acima, temos que os direitos coletivos são direitos sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis (e.g. meio ambiente, direito do consumidor, patrimônio histórico, cultural, etc). Os direitos individuais e homogêneos são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski, <sup>3</sup> 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) em 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).

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 legitimados 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.

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).

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 n.º 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 2º-A – que o fundamento da decisão do STF na Reclamação n. 7778-1, e, portanto, o cerne da presente controvérsia -, in verbis:

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

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

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

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

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

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

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

Como esclarecido nos itens anteriores, não se deve pensar que os mandados de segurança coletivo são invariavelmente manejados para tutelar direitos coletivos (transindividuais). Não. Em regra, os mandados de segurança coletivos são

utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo, com base no artigo 5º, inciso LXX da Constituição.

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

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

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

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

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

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).

Por essas razões, não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o presente caso (artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997). Afinal no mandado de segurança coletivo, que visa tutelar direitos individuais homogêneos, a coisa julgada formada necessariamente se restringe aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante (legitimado ativo da ação). Pela letra do artigo 22, é evidente que "a coisa julgada, uma vez formada, restrinja-se aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante; por definição, os direitos daquela tipologia pertencem a pessoas determinadas ou determináveis."<sup>11</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 2º-A da Lei n. 9.494/1997, em instrumentos como a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, como claramente coloca a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985.

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

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

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

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

questão), ainda assim restaria equivocado o entendimento constante da Reclamação n. 7.778-1.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Não há como justificar a aplicação destes limites e exigências restritivas ao mandado de segurança coletivo, que, como garantia constitucional fundamental que é, deve ter sua eficácia potencializada em grau máximo. As eventuais limitações que possa merecer, que não decorram expressa ou implicitamente da própria Constituição, supõem fundamento razoável e previsão específica em lei. Não se concebendo razão plausível da extensão da exigência do mandado de segurança coletivo, nem havendo menção expressa nesse sentido no art. 2º-A, é de se entender que suas disposições não lhe são aplicáveis. (grifei)

Portanto, ainda que este Colegiado entendesse que o direito tutelado no MSC 91.0047783-4 é direito coletivo, e não direito individual homogêneo, por se

tratar de instrumento processual com disciplina jurídica própria, além de possuir status de garantia constitucional, não pode prevalecer o entendimento de que se aplicaria a limitação territorial do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997. Por essa razão, muito embora o Contribuinte esteja fora da competência territorial do órgão prolator da decisão (Rio de Janeiro), não se pode afastar a coisa julgada ali formada em relação a eles.

### 1.3. Da questão da autoridade coatora

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

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

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

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

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 Minitro Relator do caso, Ayres Britto, consignou que:

Muito bem. Feita a radiografia das ações, verifica-se a identidade de partes, pois o impetrante é o mesmo e a União está no polo passivo, com legitimidade para recorrer e 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. 431.264-4

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

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

Portanto, os efeitos da sentença, bem como a sua imutabilidade (coisa julgada) do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que visava garantir direito individual homogêneo, abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC. Ademais, o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro foi devidamente listado pela AFBCC como autoridade coatora, uma vez que neste estado encontrava-se situada a Associação, que substituíra seus membros, com a finalidade de prestar informações, como destacado acima. Cumpru-se o artigo 2º da Lei n. 1533/1951, a lei do mandado de segurança então vigente, que em seu artigo 2º colocava: "considerar-se-á federal a autoridade coatora se as 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. 7.778-1, concluiríamos que inexistia a possibilidade de utilização

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

## 2. CONCLUSÃO

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

[...]

Nesses termos, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte com relação a essa matéria.

### **(b) Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus**

Neste ponto, delimita-se a controvérsia suscitada pela contribuinte à possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus - ZFM. Trata-se, portanto, de matéria singular tendo em vista abranger insumos isentos da ZFM.

Contextualizando a questão, necessário trazer considerações quanto à área da Zona Franca de Manaus.

A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei nº 3.173/1957, funcionando, inicialmente, como área "[...] para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas" (art. 1º).

Da mesma forma, nos termos do art. 5º da Lei nº 3.173/57, havia a previsão de incentivos fiscais em relação às operações efetuadas na área da Zona Franca de Manaus, ao estabelecer o não pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais para as mercadorias de procedência estrangeira diretamente desembarcadas naquela área.

Em 26 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-Lei nº 288 para regulamentar a Zona Franca de Manaus, estabelecendo os objetivos da política governamental para a área, os incentivos fiscais para as atividades econômicas e a criação de um órgão responsável por administrar a implementação da área de livre comércio. Posteriormente, a zona de concessão de benefício da Zona Franca de Manaus foi ampliada para a Amazônia Ocidental, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do Decreto-Lei nº 356/68.

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL n.º 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei n.º 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional n.º 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional n.º 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:

#### 1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do Decreto-Lei n.º 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto n.º 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário. Dentro de uma visão focal, o regime

especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais - Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha\\_Incentivos\\_Fiscais\\_PORT\\_VF\\_04\\_10\\_2014.pdf](http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf). Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI - imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não-incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não-tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.484-2/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

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

*Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*

[...]

Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]

SR. MINISTRO NELSON JOBIM - Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta. O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 - e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações

relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Continuo a leitura da Emenda: "... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito - e estou modificando a ordem das expressões - "não implicará" - é a regra - "crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional n.º 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]

... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

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

Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não-tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário n.º 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao

recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumprе observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não-cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

**(c) Multa (vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº4.502/64, após a edição do CTN)**

Com relação à multa, houve decisão proferida por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão n.º 9303-003.517, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Gilson Rosenberg, no sentido de que *"não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964"*.

Com base nos argumentos lançados no acórdão n.º 9303-003.517, dou provimento ao recurso especial do contribuinte nesse ponto.

**(d) Juros de mora sobre multa de ofício.**

No mérito, a controvérsia gravita em torno da possibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, matéria submetida à julgamento do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada no dia 03 de outubro de 2018, resultando na edição da Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF nº 108

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

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de

16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Nos termos do art. 45, inciso VI do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria CARF n.º 343/2015, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros, razão pela qual, com ressalva ao entendimento pessoal desta Relatora (acórdão n.º 9303-004.403), é de ser reconhecida a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

### ***Dispositivo***

Diante do exposto, é dado provimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, restando indeferido somente o pedido de afastamento da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

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

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

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

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

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

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

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

*"Pelo que percebo, o art. 16 da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2ºA da Lei n.º 9.494, de 10 setembro de 1997, compatibiliza-se com o atual sistema jurídico pátrio, na medida em que preserva a higidez relativa à competência jurisdicional de cada órgão do Poder Judiciário, evitando, destarte, uma conhecida deficiência oriunda do processo de natureza coletiva que dava ensejo a inúmeras distorções, quando permitia, v. g., que juízes de piso se investissem de uma pretensa "jurisdição nacional".*

Não é diferente a jurisprudência do CARF:

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

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011 (...)**

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

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

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

*Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o*

*preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.*

(...)

**Direito (em caráter geral) ao creditamento “ficto” nas aquisições de insumos isentos da ZFM (item b)**

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

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

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

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

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

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

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

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.*

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

(...)

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

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

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

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

*Recurso Voluntário Negado*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

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

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

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

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

(...)

*IV - produtos industrializados; (...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Portanto, a Lei Complementar estabeleceu que somente as decisões a que a lei atribua eficácia normativa, podem afastar a possibilidade de imposição de penalidades. Como é

sabido as decisões colegiadas do CARF não têm esse efeito vinculativo. Não poderia ser diferente, pois se fizermos uma pesquisa detalhada, veremos que existem decisões colegiadas do CARF tanto favoráveis à tese do contribuinte, como em sentido oposto. E daí? Qual delas o contribuinte deveria seguir? Portanto, muito oportunista esta tese e, como ressaltou o próprio voto do acórdão recorrido, sem sustentação legal. Penso que para valer o que está disposto nos decretos que regulamentaram a legislação do IPI, deveria haver prova insofismável de que só existiam decisões no mesmo sentido. Notório que isto é uma inverdade, em face de controvérsia que esse assunto gerou em todas estas décadas.

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

(...)

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

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

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

Já o art. 76 dessa mesma lei estabelece:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...);

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

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

(...)."

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

"Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

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

(...).

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

(...)."

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal