



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19311.720481/2012-30
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.538 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA. DECISÃO PROFERIDA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Repetitivo, conforme sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte - artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício somente obedece aos critérios do art. 150 do Código Tributário Nacional quando há efetivo pagamento antecipado do tributo devido.

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. LIMITE TERRITORIAL.

O mandado de segurança coletivo, mesmo se ajuizado antes da modificação do 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, está restrito à jurisdição do órgão

prolator, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. Precedentes STF.

DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA. DISPENSA DE MULTA E JUROS. DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA NORMATIVA. CONDIÇÃO.

Os atos praticados pelo administrado em consonância com o que decidido por órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa não serão punidos com a imposição de penalidades e/ou cobrança de juros de mora e atualização monetária, desde que, a essas decisões, a lei tenha atribuído eficácia normativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO DO IMPOSTO. EFETIVO PAGAMENTO. CONDIÇÃO.

O contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados tem direito a apropriar-se de crédito correspondente ao valor do Imposto efetivamente pago na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação do produto acabado.

A manutenção do crédito nos termos do art. 175 do RIPI/2002 tem caráter excepcionalíssimo, e depende de que o produto acabado seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, nos termos da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(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

Tratam-se de Recurso Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3402-003.000, de 26 de abril de 2016 (fls. 1051 a 1093 do processo eletrônico), proferido Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para excluir a multa de ofício com base no art. 486, II, do RIPI/2002 e art. 567, II, do RIPI/2010, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o Contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF; e (ii) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), juros de mora e multa proporcional, no valor de R\$ 291.140.852,38, em virtude da empresa ter se aproveitado de créditos indevidos do IPI, relativos às aquisições de insumos isentos (concentrados, para bebidas não alcoólicas) do citado imposto (período de julho de 2007 a setembro de 2008), isenção esta condicionada à localização dos fornecedores na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental, utilizados na fabricação de refrigerantes.

Concluiu-se que a empresa fornecedora, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., não dispõe de amparo legal para dar saída aos produtos denominados concentrados para bebidas não alcoólicas com a isenção do inciso III do artigo 82 do RIPI/2002 e, consequentemente, a empresa adquirente dos referidos produtos não tem autorização legal para creditar-se do IPI como se devido fosse. Acrescenta ainda, segundo informação da própria empresa Recofarma, que esta utiliza em sua produção produtos intermediários industrializados e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, assim sendo, as saídas dos concentrados, de bebidas não alcoólicas, vendidos à empresa fiscalizada não poderiam ser objeto da isenção prevista no inciso III do artigo 82 do RIPI/2002.

O Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese:

1- Da decadência. – Que decaiu o direito de lavrar o auto de infração para exigir créditos tributários anteriores a 21/12/2007, porque não efetuou o respectivo lançamento no prazo de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN);

2 - Do benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975 - Constan nas notas fiscais emitidas pela fornecedora que aqueles produtos estão beneficiados pela isenção prevista no art. 82, III, RIPI/2002, que as referidas notas são documentos idôneos e tem validade fiscal, e a impugnante, na qualidade de adquirente de boa fé, tem o direito à manutenção dos respectivos créditos. Houve reconhecimento expresso, por parte da SUFRAMA, do direito da Recofarma ao benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975. Deveria a autoridade administrativa, discordando do mesmo, questionar a SUFRAMA, instando-a ao cancelamento do benefício. Não poderia a autoridade fiscal inobservar o ato da SUFRAMA, pois é este revestido da presunção de legitimidade.

3- Da coisa julgada. Decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 assegurou aos integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), estabelecidos em todo território nacional (de acordo com caso de outra associada da AFBCC, localizada na Bahia, rigorosamente idêntico ao presente), 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. Esta decisão transitou em julgado em 02/12/1999.

4- Do direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de matéria prima isenta oriunda de fornecedores situado na Zona Franca de Manaus - O STF, em sessão plenária, no julgamento do recurso extraordinário RE nº 212.484-RS, já concluiu 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 tem direito ao crédito de IPI em questão.

5- Da impossibilidade de exigência de multa - A Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI.

Assim, não caberia a aplicação de penalidade (multa de ofício), nos termos do art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ao final, requer o cancelamento do auto de infração com a consequente extinção dos créditos tributários correspondentes.

A 8ª Turma DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado deu provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para excluir a multa de ofício com base no art. 486, II, do RIPI/2002 e art. 567, II, do RIPI/2010, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o Contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF; e (ii) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias. Conforme acórdão assim ementado, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO NÃO CONSTATADO.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Não constatado o pagamento, não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173, I, do CTN.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha sido aprovado pelo

Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.

O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não há valor algum a ser creditado.

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1095 a 1100) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, por ter o Contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de número 3403-003.323. A comprovação do julgado firmou-se pela transcrição da ementa do acórdão paradigma no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls.1102 a 1006, sob o argumento que no tocante à interpretação do art. 76, inc. II, alínea "a", da Lei nº 4.502, de 1964, a decisão recorrida entendeu que os Regulamentos do IPI têm considerado que o dispositivo está vigente e eficaz. Em sentido oposto, o acórdão paradigma

assentou que o dispositivo não mais pode ser aplicado porque encontra-se tacitamente revogado desde outubro de 1966, pelo art. 100, inc. II, do CTN, que dispôs de modo diverso.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 1113 a 1132, sendo estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 1202 a 1215.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1161 a 1172, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e seja mantido a parte do acórdão recorrido que excluiu a multa de ofício lançada no auto de infração.

O Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1226 a 1304) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito às seguintes matérias: 1- quanto à decadência; 2- quanto à competência da SUFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA; 3- quanto ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75; 4- quanto à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus; e 5- quanto à aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 aos fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do território nacional que não o Rio de Janeiro.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou os seguintes acórdãos paradigmas: - em relação à primeira matéria foram colacionados aos autos os acórdãos nºs 9303-003.299 e 3301-003.005; - para comprovar o dissenso em relação à segunda matéria foram colacionados os acórdãos nºs 9303-002.664 e 9303-003.825; - para comprovar o dissenso em relação à terceira matéria foram colacionados os acórdãos nºs; 3201-001.873 e 201-74.127 - para comprovar o dissenso em relação à quarta matéria foram colacionados os acórdãos nºs 202-07.962 e 3806-00.007; e - para comprovar o dissenso em relação à quinta matéria foi colacionado o acórdão nº 202-11.612. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 1331 a 1508.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 1511 a 1530, sob o argumento que pelo contraste das ementas do acórdãos recorrido e paradigmas e pelo teor dos votos das decisões, restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais apresentadas pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1532 a 1553, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Do Recurso da Fazenda Nacional

Da admissibilidade

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e comprovada a divergência entre os arestos – acórdão recorrido e os indicados como paradigma. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho de fls.1102 a 1106.

Do mérito

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à exclusão da penalidade com base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, por ter o Contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

A única matéria que está em litígio no Recurso Especial da Fazenda Nacional diz respeito a vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

Verifica-se que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 autoriza a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram *"(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)"*,

Há decisões que entendem que o art. 76 teoricamente não mais pode ser aplicado porque o art. 100, II, do CTN, não o recepcionou, e que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades:

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;

No entanto, entendo que apesar da existência posterior do art. 100 do CTN, o art. 76 ainda é vigente no nosso ordenamento jurídico, pois, o mesmo até a presente data não foi declarado inconstitucional. E também não há lei posterior que tenha revogado o referido artigo.

Vale ressaltar que o referido artigo foi criado com base no art. 486, do Decreto nº 4.544/ 2002 e do art. 567, do Decreto nº 7.212/ 2010. Ou seja, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz.

Sendo assim, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26 do Decreto nº 70.235/72.

Após, a verificar a existência e validade do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, vamos agora analisar se à época dos fatos a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos à exação.

Abaixo seguem dois Acórdãos da Câmara Superior que tratou do assunto à época, *in verbis*:

Acórdão (Visitado): CSRF/02-02.357

Número do Processo: 10640.002267/98-73

Data de Publicação: 10/07/2007

Contribuinte: BOARETO SILVA E INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

Relator(a): Antonio Carlos Atulim

Ementa:

IPI.CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO. Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º 2, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. A composição da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF - na data de julgamento estava completa, o que permite concluir que essa era a jurisprudência da época. Sob a perspectiva apresentada, com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Acórdão: CSRF/02-01.212

Número do Processo: 10640.000666/95-75

Data de Publicação: 27/02/2003

Contribuinte: COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS

Relator(a): Rogério Gustavo Dreyer

Ementa: IPI — JURISPRUDÊNCIA — As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de

10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS — Conforme decisão do STF — RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 30 , II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso provido.

Verifica-se que à época a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL nº 288/67).

Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

Esse entendimento somente começou a mudar no período entre os anos de 2008 a 2015. Acórdãos: CSRF/0202.979, de 29/01/2008; CSRF/0203.029, de 05/05/2008; CSRF/0203.071, de 05/05/2008 e CSRF/0203.585, de 25/11/2008; 930301.274 e 930300.854, ambos de 2010; 9303001.617, 9303001.612, e 9303001.448, todos de 2011; e 9303002.188, de 2013 e Acórdão nº 9303003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.

Desta maneira, verifica-se que entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/0201.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2012 e art. 486, II do RIPI 2002.

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida que excluiu a multa de ofício, pois mesmo que se considere ineficaz o art.

76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 por força do art. 26ª do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Da admissibilidade

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pelo Contribuinte, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e comprovada a divergência entre os arestos – acórdão recorrido e os indicados como paradigma. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho de fls. 1511 a 1530.

Do mérito

Quanto ao Recurso do Contribuinte esse assunto não é novo na Câmara Superior. No entanto, passo a discorrer sobre meu entendimento sobre as questões trazidas pelo Contribuinte.

O Recurso do Contribuinte diz respeito às seguintes matérias:

- 1-Decadência;
- 2- Competência da SÜFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA;
- 3- Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75;
- 4- Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;

5- Aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do território nacional que não o Rio de Janeiro.

Nesse processo estamos tratando de um auto de infração que glosou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, beneficiados pela isenção do art. 9º do DL nº 288/67.

No entanto, vale ressaltar que o STF incluiu na pauta de julgamento do dia 08.11.2018 o RE nº 592.891, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria relativa ao direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. O voto da relatora Ministra ROSA WEBER, acompanhado pelos Ministros EDSON FACHIN e LUÍS ROBERTO BARROSO, foi no sentido de reconhecer o direito ao referido crédito de IPI.

Ocorre que o presente Recurso ainda não é definitivo, e diante disto, não cabe em falar em aplicação do art. 62 do Regimento Interno do CARF, apesar de concordar com o voto da ministra e entender que o Contribuinte tem direito ao crédito do IPI.

Após esse breve comentário, passo a analisar o Recurso do Contribuinte.

1) Decadência

Alega o Recorrente que houve decadência, em relação ao período anterior a 21/12/2007, pois pelo art. 124, p.u., III do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação. Cita precedentes da CSRF.

Em relação ao IPI, a legislação considera “pagamento” o aproveitamento de saldo credor (desde que legítimo). Veja-se o art. 124 do Regulamento do IPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), aplicável ao caso:

“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.”

Tal disposição também está presente no atual Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), no art. 183.

Refletindo sobre o tema, concordo com a posição do Recorrente. O art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação.

Entendo que a melhor leitura desse dispositivo foi realizada pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em seu voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9303003.299, reproduzido abaixo, de interesse de outro fabricante de Coca-Cola, que tratou de matéria idêntica à discutida no presente processo:

Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).

Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e

ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I.

Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação.

Vale ressaltar que a Fiscalização reconheceu que o Contribuinte teve créditos admitidos pela Fiscalização em sua escrita fiscal, fls 610/612. Desta maneira, a dedução dos débitos pela utilização dos créditos do imposto, no período de apuração em que resultou saldo credor, equipara-se a pagamento antecipado, e pois, de ser aplicado o prazo decadência previsto no art. 150 do CTN, sendo suficiente que tais créditos sejam admitidos pela Contribuinte, ainda que erradamente, mais sem dolo, fraude ou simulação.

Vale ressaltar que o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 9303-003.808, de 26 de abril de 2016, entendeu que existência de créditos de IPI ainda que insuficientes, na escrita fiscal, admitidos pela fiscalização é bastante para aplicação do art. 124, § único, III do RIPI/2002.

Por fim, destaco que em 26 de abril de 2016, esta Câmara Superior, no acórdão nº 9303003.808, decidiu por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao

recurso especial para reconhecer a decadência dos fatos geradores referentes aos 1º e 2º decêndios de janeiro/2006. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões;

Processo nº 10840.720039/201170

Recurso nº 913.497 Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303003.808

– 3ª Turma

Sessão de 26 de abril de 2016

Matéria IPI AUTO

DE INFRAÇÃO

Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA

Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
IPI**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE
(...)

DECADÊNCIA.

Equipara-se a pagamento, o saldo credor apurado na escrita fiscal do IPI para fins de aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Precedente do STJ RESP 973.733.

Há também, diversas decisões que endossam o posicionamento acima, senão vejamos:

“DECADÊNCIA – OCORRÊNCIA. Aplica-se o § 4º, do artigo 150, do CTN, para o mês de março de 2005, já que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação e houve pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010” (Acórdão no 3401-005.037, Rel. Cons. Mara Cristina Sifuentes, unânime, sessão de 22.mai.2018)

“DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI. Aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houver pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010.” (Acórdão no 3401-004.009, Rel. Cons. Fenelon Moscoso de Almeida, unânime - em relação ao tema, sessão de 28.set.2017)

“DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação. Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.” (Acórdãos no 3401-003.872 e 873, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, unânime - em relação ao tema, sessão de 25.jul.2017)

Por fim, devemos considerar que a isenção do art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75 não dispõe que o direito ao creditamento seja ilegal, senão vejamos:

“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”.

Verifica-se que o § 1º do r. art. 6º deixa claro que tais produtos constituirão crédito de IPI, desde que os projetos inerentes tenham sido aprovados pela SUFRAMA. Sendo assim, não há como ignorar tal dispositivo, eis que o caso em questão envolveu projetos efetivamente aprovados pela SUFRAMA.

E ainda, ha coisa julgada no MSC nº 91.0047783-4, que fora impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola. Tal decisão garantiu a todos os associados o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumo isento oriundo da ZFM. E, sendo o sujeito passivo efetivamente associado da Associação, não há como se dessaber dessa decisão, vez inegável ser a coisa julgada norma individual e concreta.

Assim, nesses termos, entendo que, sendo os créditos indevidamente glosados, há que se aplicar o art. 150, § 4º, do CTN para fins de prazo decadencial.

Desta feita, voto por reconhecer a decadência do período anterior a 13/06/2006.

Quanto às matérias abaixo, deixo aqui meu elogio a brilhante Declaração de Voto da Ilustre Conselheira Thaís De Laurentiis Galkowicz. Das, também, brilhantes Declarações de Votos dos Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. E por fim dos brilhantes Votos das Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne e do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Todos trouxeram uma apreciação doutrinária relevante para a solução da questão. E qual peço vênha para transcrever os trechos dos votos abaixo, e que traduzem meu entendimento quanto ao assunto:

2- Quanto à competência da SUFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA.

Quanto a competência da SUFRAMA, entendo que ela tem competência exclusiva para aprovação de projeto industrial pra concessão do benefício fiscal previsto no art.. 6 do DL nº 1.435/75. O Fisco não tem competência para desconsiderar ato da SUFRAMA. Ato esse que tem presunção de legalidade e legitimidade e veracidade.

Vale ainda ressaltar que a interpretação da SUFRAMA de que é possível a utilização indireta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados para fruição do benefício fiscal previsto no art.. 6 do DL nº 1.435/75, e perfeita e conduz com o significado de matéria- prima (produto industrializado com matéria-prima agrícola regional).

Assim, exatamente no exercício de sua competência, o CAS expediu a Resolução CAS n.º 387/93, integrada pelo Parecer Técnico nº 88/93, pelo Parecer Técnico de Acompanhamento nº 35/97 e pela Declaração do Superintendente e da Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, aprovou o projeto industrial para a concessão do benefício fiscal aos concentrados fabricados pela RECOFARMA e adquiridos pela Contribuinte fls. 972.

Verifica-se ainda, que a SUFRAMA, por meio de ofícios enviados aos processos administrativos de outros fabricantes, informa que fiscaliza periodicamente as

instalações industriais da RECOFARMA, onde é verificado se a empresa cumpre os compromissos assumidos nas Resolução CAS.

Quanto a esse tema, transcrevo o voto da ilustre Conselheira **Maysa de Sá Pittondo Deligne**:

A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA é uma autarquia criada pelo Decreto-lei n.º 288/1967, atualmente vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, à qual foi atribuída a administração da Zona Franca de Manaus – ZFM.

É o que se depreende da disciplina do Decreto n.º 61.244/1967, que originariamente regulamentou o Decreto-lei n.º 288/1967:

"Art 11. Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados todas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.

§ 1º Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no

parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º).

Art 12. Toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao controle da SUFRAMA, respeitada a competência legal atribuída à fiscalização aduaneira e de rendas internas do Ministério da Fazenda." (grifei)

Especificamente quanto à análise de entrada das mercadorias nacional ou estrangeira, referenciada no art. 12 acima transcrito, constata-se que o Ministério da Fazenda manteve seu controle na forma indicada no art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, que disciplina o controle da entrada e saída de mercadorias da ZFM e das áreas da Amazônia Ocidental.

Esse dispositivo, inclusive, é o único no regimento interno da Receita Federal que faz referência às essas áreas em específico:

"Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil – DRF, à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas – Derpf, às Alfândegas da Receita Federal do Brasil – ALF e às Inspetorias da Receita Federal do Brasil – IRF de Classes “Especial A”, “Especial B” e “Especial C”, quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 512, de 02 de outubro de 2013)

(...)

§ 3º Às Alfândegas Porto de Manaus e Aeroporto Internacional Eduardo Gomes compete ainda:

I - proceder ao despacho de internação de mercadorias da Zona Franca de Manaus para o restante do território nacional;

II - processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Zona Franca de Manaus com suspensão de tributos; e

III - controlar a saída da Zona Franca de Manaus de mercadorias nacionais nela ingressadas.

§ 4º – Às DRF Boa Vista, Porto Velho, Ji-Paraná, Rio Branco e Macapá compete ainda:

I - proceder ao despacho de internação de mercadorias da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio para o restante do território nacional;

II - processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio com suspensão de tributos; e

III - controlar a saída da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio de mercadorias nacionais nela ingressadas." (grifei)

Por outro lado, no que concerne aos critérios e requisitos para a concessão de incentivos fiscais no âmbito da Zona Franca (referenciada no art. 11 do Decreto n.º 61.244/1967 acima transcrito), observa-se que com o transcorrer dos anos a influência do Ministério da Fazenda foi afastada por completo, com garantia de plena autonomia à SUFRAMA para tanto.

Com efeito, como se depreende das disciplinas regulamentares trazidas nos Decretos n.º 2.566/1998, n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e até no atualmente vigente Decreto n.º 7.139/2010, a administração da concessão de incentivos fiscais é atribuída de forma exclusiva à SUFRAMA, independentemente, portanto, de qualquer aval do Ministério da Fazenda.

Vejam-se pela redação do art. 1º, VI, do Anexo I destes Decretos, todos com redação no mesmo sentido :

Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

(...)

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais." (grifei)

Com exceção do Decreto nº 2.566/1998, que trazia essa mesma previsão no inciso III do art. 1º do Anexo I.

Sob essa perspectiva que os referidos Decretos atribuíram ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) a competência para aprovar "os projetos das empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais", bem como "estabelecer normas, exigências, limitações e condições" para estes projetos, sem depender de qualquer outro órgão, inclusive do Ministério da Fazenda (art. 3º, I, 'c', do Anexo I do Decreto nº 2.566/1998 e art. 4º, I, 'c' do Anexo I dos Decretos nº 4.628/2003, nº 6.372/2008 e nº 7.139/2010).

Exatamente no exercício de sua competência, o CAS expediu a Resolução CAS nº 202/2006, posteriormente revogada pela atualmente vigente Resolução CAS nº 203/2012, com os requisitos para a aprovação dos projetos industriais para a concessão e gozo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental, dentre os quais aquele objeto desta autuação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

Esta disciplina normativa com os procedimentos de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais para fins de concessão dos incentivos fiscais evidenciam a autonomia da SUFRAMA no processo de aprovação e acompanhamento dos projetos, indicando expressamente que,

quando comprovado por aquele órgão o inadimplemento dos requisitos para o gozo dos incentivos fiscais, a Receita Federal será devidamente notificada para que tome as providências cabíveis.

Vejamos pelo teor da Resolução CAS n.º 202/2006, vigente à época da análise do projeto da RECOFARMA objeto deste processo (cujas disciplinas, nos pontos sob enfoque neste voto, não foram substancialmente alteradas pela Resolução CAS n.º 203/20123):

"Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes:

I – isenção do Imposto de Importação (II), relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo interno na ZFM;

II – redução do II, relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo em outros pontos do território nacional;

III - isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo a produtos produzidos na ZFM destinados à comercialização em qualquer ponto do território nacional;

IV - isenção do IPI para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária;

V - crédito do IPI, calculado como se devido fosse, para o adquirente de produtos de que trata o inciso anterior, 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; e

VI - isenção do II e do IPI relativo a bens de capital destinados à implantação de projetos industriais.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica a armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes se destinados, exclusivamente, a consumo interno na ZFM, ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais.

(...)

Art. 5º Os projetos submetidos à apreciação da SUFRAMA deverão atender, cumulativamente, aos seguintes objetivos e condições para a concessão e fruição dos benefícios fiscais:

I - atendimento aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprovatória do projeto e suas alterações;

II - incremento da oferta de emprego na região;

III - concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

IV - incorporação de tecnologias e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;

V - níveis crescentes de produtividade e competitividade;

VI - reinvestimento de lucros na região;

VII - investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico; e VIII - atendimento ao Processo Produtivo Básico (PPB) exigido para seus produtos.

§ 1º No caso de empresas cujo objeto seja a produção de bens e serviços de informática, além do atendimento do disposto neste artigo, deverá ser observada a legislação específica que trata dos investimentos compulsórios em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D).

§ 2º Quando da apresentação de projeto de implantação, deverá ser apresentada cópia autenticada da Licença Prévia emitida pelo Instituto de Proteção Ambiental do Amazonas - IPAAM, órgão ambiental competente, do estado do Amazonas.

(...)

Art. 8º A SUFRAMA efetuará a análise de todos os projetos que atendam ao disposto no art. 5º desta Resolução devendo dar prioridade àqueles que apresentem:

I - produção de componentes, partes e peças, subconjuntos e materiais de embalagem destinados principalmente ao adensamento das cadeias produtivas do Pólo Industrial de Manaus;

II – programa de exportação;

III - aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;

IV - maior geração de empregos por unidade de renúncia fiscal projetada; e

V - Índice de Desenvolvimento Regional - IDR superior à média do subsetor ao qual a empresa pertença, de acordo com regulamentação estabelecida pela SUFRAMA, sendo:

(...)

Art. 10. Compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) deliberar acerca da aprovação dos projetos que visem o gozo dos incentivos de que trata o art. 1º, apresentados por empresa que se encontre em situação fiscal regular, mediante apresentação da Certidão de Regularidade Cadastral - CRC junto à SUFRAMA ou das certidões negativas de débitos ou documento equivalente expedidos pelos órgãos competentes, nos termos da alínea d do art. 38 desta Resolução e cujos produtos possuam PPB previamente aprovado, nos termos do art. 4º, do Decreto nº 2.891/98.

§ 1º Excepcionalmente, em casos devidamente justificados, os projetos que não apresentem situação fiscal regular, mas que tenham apreciação favorável do CAS, desde que apresentem comprovação de regularidade no prazo de 60 (sessenta) dias, improrrogáveis, contados da data de apreciação do projeto pelo Conselho, poderão ter seus atos aprovatórios expedidos pela(o) Superintendente.

§ 2º As empresas que não atenderem ao prazo estipulado no parágrafo anterior somente poderão ter seus projetos incluídos em nova pauta do CAS mediante a regularização prévia de sua documentação e/ou cadastramento junto à SUFRAMA.

§ 3º A aprovação de projetos somente terá eficácia após a publicação do correspondente ato aprovatório no Diário Oficial da União (DOU).

(...)

Art. 58. A SUFRAMA enviará comunicado a Secretaria da Receita Federal (SRF) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos

incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução." (grifei)

E aqui é importante salientar que a referência à necessidade de aprovação dos projetos pela SUFRAMA é igualmente depreendida da disciplina legal dos incentivos fiscais, tal como aquele objeto de análise nos presentes autos.

Vejamos novamente o teor do dispositivo que respalda o incentivo fiscal condicionado sob análise (art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75):

"Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. §

2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA." (grifei)

Portanto, observa-se que a autoridade competente para identificar as condições para o gozo das isenções deferidas no âmbito da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, na forma do caput do art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, autoridade administrativa com personalidade jurídica própria, e não a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento

com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. (...)." (grifei)

Em outras palavras, o despacho da autoridade administrativa necessário à concessão das isenções onerosas ou condicionadas relativas à ZFM e à Amazônia Ocidental, a que se refere o art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, à quem a legislação atribuiu competência específica.

Por conseguinte, cabe aos demais órgãos administrativos, dentre os quais a Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar as condições delineadas por aquela autoridade administrativa específica.

Em conformidade com a disciplina trazida pelo CAS nas Resoluções n.º 202/2006 e 203/2012, os projetos apresentados pelos sujeitos passivos visando ao gozo dos incentivos fiscais, após a apreciação da Superintendência, são aprovados por ato do Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) devidamente publicado no Diário Oficial.

No presente caso, à luz da Resolução CAS n.º 202/2006, após solicitação da empresa fornecedora da Recorrente (RECOFARMA) da renovação de seu projeto para o gozo dos incentivos fiscais, foi proferido Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007 pela Superintendência Adjunta de Projetos da SUFRAMA (e-fls. 1.400/1.411), devidamente aprovado pelo CAS por meio da Resolução n.º 298/2007, com validade até 05/10/2023.

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais sob análise é restringida pelos despachos administrativos proferidos pela SUFRAMA que o concedem (Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS).

Portanto, não pode a fiscalização da Receita Federal se dissociar dos termos identificados pela SUFRAMA nestes documentos.

Importante frisar que não se nega de qualquer forma o poder-dever da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil de proceder com a análise da validade dos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA no âmbito da ZFM e da Amazônia Ocidental, com fulcro no art. 37, XVIII da Constituição Federal.

Contudo, o que não se admite é que a fiscalização ultrapasse os termos dos despachos administrativos de concessão dos incentivos fiscais, para trazer requisitos outros além daqueles disciplinados pela SUFRAMA, como órgão competente.

O próprio dispositivo constitucional mencionado é claro ao limitar a atuação da administração fazendária "dentro de suas áreas de competência" 4 .

E aqui essencial enfatizar que para que seja atestado o descumprimento das condições, a SUFRAMA traz procedimentos administrativos específicos, com a emissão em uma periodicidade de 3 (três) anos dos Relatórios de Acompanhamento de Projetos (RAP) e com a possibilidade de vistorias técnicas a qualquer tempo. É o que se extrai da Resolução CAS n.º 203/2012 atualmente vigente:

"CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em

máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprovatórias.

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAls apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos

contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente. CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

Art. 43. A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.

Art. 44. A empresa deverá permitir aos servidores da SUFRAMA ou a seu serviço, devidamente identificados e credenciados, amplo, geral e irrestrito acesso a quaisquer de suas instalações fabris, bem como aos livros, demonstrações contábeis, fiscais e sistemas de informações, informatizadas

ou não, para efeito de emissão dos Laudos de Operação e de Produção e para realização das vistorias técnicas.

Parágrafo único. A empresa deverá manter seus documentos organizados de maneira a facilitar seu manuseio e conferência por ocasião das visitas técnicas ou demais acompanhamentos realizados pela SUFRAMA." (grifei)

Dessa forma, a autoridade competente para avaliar o cumprimento das condições das isenções deferidas por meios dos projetos específicos é a SUFRAMA, não cabendo à Receita Federal fugir à esse procedimento e trazer condições diversas àquelas estabelecidas pelo órgão competente.

A restrição da atuação fiscal da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA já foi externada em distintas oportunidades pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF e pelas câmara ordinárias⁵.

Vejamos, a título de exemplo, algumas manifestação da CSRF:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 20/06/1998 a 31/12/1998 IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. COMPETÊNCIA PARA APURAÇÃO Por expressa determinação de decreto regulamentar, 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 de que trata o Decreto-Lei nº 288/67 com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Definidos em Resolução daquele órgão, regularmente expedida, cabe sua observância pela Secretaria da Receita Federal. Recurso Especial do Procurador Negado." (Número do Processo 10283.009636/2001-31 Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA Nº Acórdão 9303-002.664 - Unânime - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2003 a 20/10/2004 POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA ETAPA PREVISTA NA LETRA "H" DO ARTIGO 1º DA PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 185/93, PARA EMPRESA ESTABELECIDNA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. Não cabe restringir a possibilidade de terceirização à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus e com projeto aprovado pela SUFRAMA, para o gozo do benefício de isenção do IPI, quando a norma pertinente não o faz expressamente e o órgão responsável pela concessão do processo produtivo básico autorizou a terceirização da etapa "h" nesses termos. Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 10283.007961/2007-54 Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO Nº Acórdão 9303-003.825 - grifei)

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal, quanto à análise de incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA, não possui ampla liberdade para a identificação dos parâmetros de atuação do contribuinte para o gozo dos incentivos, devendo se ater às condições identificadas nos documentos expedidos pela SUFRAMA, quais sejam, Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS de aprovação.

3- Quanto ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75;

A isenção nas aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus pelo Recorrente, além de encontrar amparo no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, era igualmente fundamentada nas notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, que expressam: Decreto-lei nº 288/1967

Art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75: "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.

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

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

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

Cada dispositivo legal mencionado traz uma hipótese distinta de isenção, com requisitos próprios para admitir como isento um produto proveniente da Zona Franca. Em outras palavras: o Decreto-lei n.º 1.435/1975 não faz uma remissão aos requisitos do art. 9º do Decreto-Lei n.º 288/1967, devendo ser observados os requisitos de cada um destes dispositivos.

Vale aqui ressaltar que a Contribuinte adquiriu concentrado da RECOFARMA com o benefício do art 6 °do Decreto-lei n.º 1.435/1975, concentrados esses elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo produzidos a partir da cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

Diante deste fato, o CAS expediu a Resolução CAS n.º 387/93, integrada pelo Parecer Técnico nº 88/93, pelo Parecer Técnico de Acompanhamento nº 35/97 e pela Declaração do Superintendente e da Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, aprovando o projeto industrial para a concessão do benefício fiscal aos concentrados fabricados pela RECOFARMA.

Assim, em atenta análise do Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007, observa-se que a SUFRAMA, quando da aprovação do Projeto industrial da RECOFARMA, já consignava que as matérias primas regionais a serem utilizadas no processo produtivo seriam em forma de açúcar (cristal ou mascavo) e extrato de guaraná, e não a própria cana-de-açúcar e a semente de guaraná como exigido pela Receita Federal.

A menção às "matérias-primas regionais" foi indicada exatamente para o gozo da isenção contestada pela fiscalização nos presentes autos, do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, indicada no item 4 do referido parecer.

Mais adiante, ao tratar especificamente do percentual de origem dos insumos, a SUFRAMA indica que os produtos serão compostos por insumos regionais, insumos nacionais e insumos importados (dentre as quais a cafeína referenciada pela fiscalização na autuação sob análise). Naquela oportunidade, indica-se uma nota para esclarecer quais seriam os insumos regionais, indicando que "na elaboração do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NAO ALCOÓLICAS para o modero de referencia 'concentrado para bebidas refrigerantes de sabor de cola', será utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a malária-prima regional extrato de guaraná."

Portanto a SUFRAMA identifica com clareza em seu parecer que o açúcar e o extrato de guaraná devem ser admitidos como matérias primas regionais suficientes ao

adimplemento do projeto e ao gozo do incentivo fiscal, não cabendo à Receita Federal restringir esse entendimento do órgão competente.

Da mesma forma, quanto à forma de comercialização dos concentrados (líquido e sólido), observa-se que igualmente consta do Parecer da SUFRAMA a informação de que são diversos tipos de concentrados ("passando de 31 tipos" - efl.) que consistem em "preparações químicas" (e-fl.), não sendo indicado que os concentrados devem estar necessariamente em meio sólido ou líquido.

Ademais, a Portaria Interministerial n.º 8/1998, que aprovou o Processo Produtivo Básico dos concentrados, deixa claro que os concentrados poderão ser sólidos ou líquidos, ao evidenciar que após a dosagem das matérias primas deve ocorrer a mistura das matérias primas sólidas OU líquidas:

"Art. 1º Estabelecer, para produtos Extratos Aromáticos Vegetais Naturais, Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas e Corantes Caramelo, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos. (...)

II - Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas:

- a) dosagem das matérias-primas;
- b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e
- c) homogeneização, quando necessário." (grifei)

Desta forma, a fiscalização, em contrariedade à orientação ditada pela SUFRAMA, órgão competente para a concessão dos incentivos fiscais sob análise, inova quanto aos requisitos necessários para o gozo da isenção prevista art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, o que não se pode admitir.

Considerando os termos definidos pela autoridade administrativa competente no despacho de concessão do incentivo fiscal sob análise (SUFRAMA - Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007) inexistente qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção. E esse fato foi atestado pela própria

SUFRAMA por meio de ofício de 26 de setembro de 2014, acostado pela Recorrente aos autos à e-fls. 1.412/1.413, no qual o Superintendente Adjunto de Projetos da SUFRAMA atesta:

"1. Em atendimento ao expediente protocolado nesta Autarquia sob o nº 006268, de 24/07/2014, informamos que a RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., com sede nesta cidade à Avenida Buriti, nº 190 — Distrito Industrial, devidamente habilitada nesta Suframa sob nº 20.0567.01-2, na presente data ESTÁ REGULAR EM RELAÇÃO ÀS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO PROJETO TÉCNICO-ECONÔMICO INDUSTRIAL DE ATUALIZAÇÃO, aprovado pela Resolução do Conselho de Administração da Suframa (CAS) nº 298, de 11/12/2007, nos termos do Parecer Técnico de Projeto Nº 224/2007-SPR/CGPRUCOAP1 — único em vigência, comprovados de acordo com os seguintes instrumentos, em conformidade com Resolução CAS nº 203, de 10 de dezembro de 2012 (revogou a Resolução CAS nº 202, de 17/05/2006), especificamente: no que se refere aos seguintes parâmetros: Dados do Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS — Cód. Suframa 0653." (Ofício n.º 3638 SPR/CGAPI/COPIN - e-fl. 1.412 - grifei)

Assim, a autoridade administrativa competente para a definição das condições para o gozo da isenção sob análise atestou a regularidade da empresa fornecedora da Recorrente RECOFARMA, não cabendo ao fiscal da Receita Federal trazer critérios diversos daqueles previstos pela autoridade para buscar atribuir uma situação de irregularidade da isenção que, de fato, inexistente, em descumprimento do procedimento e da competência regulamentar pertinente para o incentivo fiscal específico sob análise.

Aqui importante mencionar que, ao contrário do que pretendeu a fiscalização, as isenções onerosas ou condicionadas não podem ser livremente suprimidas, em conformidade com a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal. Necessário que se observe a disciplina legal e normativa aplicável à hipótese para que sejam afastadas as condições.

No presente caso, ao ignorar o cumprimento das condições atestadas pelo órgão competente (SUFRAMA), a Receita Federal foge ao seu poder regulamentar para trazer

exigências não identificadas pelo órgão competente, em clara afronta ao princípio da segurança jurídica, em seu viés subjetivo da proteção da confiança. Nas palavras de Humberto Ávila:

"Os atos administrativos individuais dirigidos a determinados contribuintes, criam uma 'relação de confiança', na medida em que conotam uma 'pessoalidade'. A maior proximidade entre o Poder Público e o cidadão também instaura um compromisso entre eles e, por consequência, gera um dever de lealdade: o descumprimento de um compromisso é causa de deslealdade, a seu turno violadora do princípio da moralidade administrativa. Exatamente em decorrência dessa proximidade é que se fala, no caso dos atos e dos contratos administrativos, em dever de boa-fé administrativa: a relação de proximidade entre Estado e contribuinte cria deveres recíprocos de lealdade que restringem ou que atenuam as próprias exigências de legalidade e de previsibilidade" (grifei).

Nesse sentido, à luz do art. 179, do CTN e da disciplina normativa aplicável ao incentivo fiscal do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, entendo que a fiscalização no caso em tela invadiu competência regulamentar atribuída à SUFRAMA, trazendo requisitos diversos para o gozo da isenção, o que não se pode admitir. Desta forma, confirmado o cumprimento das condições pela SUFRAMA, entendo ser válida a isenção da empresa RECOFARMA.

Por conseguinte, descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente e com fulcro nos atos administrativos competentes emitidos pela SUFRAMA, tomou o crédito com fulcro no art. 237, do RIPI/2010.

4- quanto à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;

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

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

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

Decreto-Lei nº 288/1967

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

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

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

RIPI/2010

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

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

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

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS

INDUSTRIALIZADOS - MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO -

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

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

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

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

4.2.2.1.2 O julgamento do Recurso Especial nº 1.117.887- SP, distribuído por prevenção ao processo de nº 2008.01730557, estende os efeitos do Mandado de Segurança Coletivo de nº 91.0047783-4, ação invocada pela contribuinte, à Cia de Bebidas Ipiranga.

4.2.2.1.3. Ocorre, entretanto, que o direito pleiteado pela fiscalizada, por meio da ação mencionada, já se encontra assegurado pelo Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, art. 6º, § único, que reconhece o direito ao creditamento do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

4.2.2.1.4. O dispositivo legal, em destaque, foi acolhido pela legislação que o sucedeu e o direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da ZFM, atualmente se encontra garantido, em tese, pelo art. 81, inciso II, do Decreto da União de nº 7.212/10 (Regulamento do IPI).

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

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

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

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

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

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

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

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

5- quanto à aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do território nacional que não o Rio de Janeiro.

Conforme alegado pelo Contribuinte, este possui decisão judicial a seu favor, em âmbito de Mandado de Segurança coletivo. Foi reconhecido pela fiscalização que o contribuinte é integrante da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola AFBCC, logo, possui o direito de usufruir do resultado da decisão final, transitada em julgado.

Mesmo ciente desta informação, a fiscalização alegou em seu lançamento que o contribuinte não possui o direito reconhecido na ação judicial acima mencionada, em razão de decisão proferida alcança somente aos associados domiciliados no Rio de Janeiro.

Analisando o Mandado de Segurança Coletivo 91.0047783-4, é inconteste que a segurança foi requerida em defesa de direito constitucional comum aos associados da AFBCC estabelecidos em todo o território nacional e oponível a União Federal e que foi requerido expressamente que fosse dada ciência a todos os delegado da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre os associado da AFBCC, senão vejamos:

"

1.1. A IMPETRANTE é associação legalmente constituída e em funcionamento desde 27.10.1972, com sede na cidade do Rio de Janeiro (Doc. 2).

1.2. A IMPETRANTE representa todos os fabricantes de Coca-Cola no Brasil (Doc. 3) e tem autorização expressa de seus ASSOCIADOS para impetrar o presente mandado de segurança preventivo em defesa de interesse COMUM de todos eles (Doc. 3).

.....

6. DO PEDIDO

6.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) o deferimento, *inaudita altera pars*, de MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado no Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI) **dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.**

b) a notificação do IMPETRADO, para que preste informações sobre prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e

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

....."

Nesta decisão o Supremo Tribunal Federal teria pretendido limitar o efeito da decisão favorável ao contribuinte, para ser somente aplicada na região territorial do TRF da 2.ª região, território estranho ao do contribuinte. Ao analisar toda a questão discutida no Poder Judiciário, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, de uma forma não muito usual, reconheceu o trânsito em julgado na decisão proferida no âmbito do Mandado de Segurança Coletivo (favorável ao contribuinte), negou provimento ao Agravo de Instrumento apresentado pela União, mas no corpo do voto acaba por limitar o efeito daquela decisão favorável, já transitada em julgado, que já havia configurado coisa julgada.

A situação judicial do Contribuinte é *sui generis*, visto que possui duas decisões judiciais, que criaram norma concreta com relação ao seu direito ao crédito de IPI nos casos de aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus.

Diante de sua complexidade, a coisa julgada é matéria de estudo em qualquer ordenamento jurídico, de extensa doutrina e desafio extremo. Poder-se-ia concluir que posterior decisão, em âmbito de agravo de instrumento, poderia reformar um direito adquirido?

Conforme voto da notável Conselheira Thais de Laurenttis, no julgamento do mencionado caso, Acórdão nº 3402002.932, prevalece neste Conselho a aplicação da decisão transitada em julgado (MS coletivo) em detrimento da decisão constante no Agravo de Instrumento, conforme trechos extraídos de sua declaração de voto, in verbis:

"Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834, 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. 91.00477834, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois denegado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de

janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.7781/ SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.00477834 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro.

Veja-se a ementa da Reclamação:

"Agravos regimentais 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, constata-se que foram opostos embargos de declaração ainda pendentes de julgamento. Assim, a decisão ainda não é final. (...)

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."

Firme nesta mesma posição de que prevalece a aplicação da decisão transitada em julgado (MS coletivo) em detrimento da decisão constante no Agravo de Instrumento, um outro ponto a favor do contribuinte deve ser considerado.

Conforme apontado em fls. 13130, em pedido do contribuinte, o STF proferiu nova decisão no julgamento do RE n.º 612.043/PR, em sede de repercussão geral, determinando que o limite territorial somente pode ser aplicado em casos de rito ordinário e, não sendo o Mandado de Segurança Coletivo uma medida judicial de rito ordinário, neste caso em concreto prevalece esta decisão do STF, que, segundo o Art. 62 do RICARF, é de aplicação obrigatória a este conselho.

Assim, neste caso em concreto, permanece válida a decisão que reconheceu o direito de crédito na aquisição de insumos desonerados, provenientes da Zona Franca de Manaus. Com a clareza e segurança de que a decisão favorável ao contribuinte deve ser aplicada e, solucionada esta questão, para evitar o conflito de decisões entre a administração fiscal e o Poder Judiciário, não é necessário discutir novamente esta questão do creditamento de IPI na aquisição de insumos desonerados da ZFM dentro deste processo administrativo fiscal.

Pelo exposto e, nesta mesma linha de preservar a hierarquia entre os poderes Executivo e Legislativo, em lides administrativas fiscais provenientes de autos de infração que possuem o mesmo objeto e, a causa de pedir do contribuinte for a mesma que a presente em ação judicial, havendo decisão judicial, definitiva ou não, que reconhece o direito do contribuinte, verifica-se inúmeros precedentes deste Conselho que reconheceram o fenômeno da concomitância.

Em outro voto, **Acórdão nº 3402-003.000** a Ilustre Conselheira assim tratou sobre o assunto:

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 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).1

A mais abalizada doutrina sobre a matéria aponta que foi com o advento do Código de Defesa do Consumidor que insurgiu o errôneo e problemático tratamento dos direitos "individuais homogêneos" como espécie dos "direitos coletivos ou difusos", acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação. Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo, 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,³ que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

A expressão 'direitos 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 subjetivos individuais, aqueles mesmo aos quais se refere o CPC no art. 46, ou seja, direitos que 'derivarem do mesmo fundamento de fato ou de direito' (inciso II) ou que tenham entre si relação de afinidade 'por um ponto comum de fato ou de direito'. (...)

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

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

2 ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5a ed, p. 33.

3 ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São

Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5a ed, pp. 145 e 146.

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).⁴

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.⁵

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).⁶ 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,

4 ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5a ed, p. 49.

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

6 Art. 103. Nas ações coletivas de que trata este código, a sentença fará coisa julgada:

I - erga omnes, 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, na hipótese do inciso I do parágrafo único do art. 81;

II - ultra partes, mas limitadamente ao grupo, categoria ou classe, salvo improcedência por insuficiência de provas,

nos termos do inciso anterior, quando se tratar da hipótese prevista no inciso II do parágrafo único do art. 81;

III - erga omnes, apenas no caso de procedência do pedido, para beneficiar todas as vítimas e seus sucessores, na

hipótese do inciso III do parágrafo único do art. 81 hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova, (grifei)

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

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

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 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

7 Não se está aqui a olvidar que é possível que determinada classe de indivíduos bata às portas do Judiciário não por meio de uma ação civil pública, ação popular, etc, mas sim por meio de mandado de segurança coletivo (artigo 5º, incisos LXIX e LXX da Constituição Federal), por substituição processual, sendo representados por sua associação. Teori Zavaski, em sua obra "Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e

Tutela Coletiva de Direitos" dá o exemplo de uma associação que, em nome de seus associados (e.g. engenheiros), impetra mandado de segurança coletivo contra a ilegítima exclusão dos membros da classe de determinado edital de concurso público.

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.7

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:8

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), 9 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:

Temos aí exemplo de mandado de segurança coletivo como ferramenta para tutela de direito transindividual, prevista no artigo 21, parágrafo único, inciso I da Lei n. 12.016/2009, que alargou a regra do artigo 5o, LXX da Constituição. Contudo, tal situação é exceção, e não a regra. A regra é que mandados de segurança coletivos sejam manejados para fazer valer "direitos individuais e homogêneos", como visto acima. (Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5a ed, p. 194).

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

9 Não por outra razão a Lei n. 7.437/85 veda expressamente o uso da Ação Civil Pública para questões tributárias (artigo 1o, §1º)

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).¹⁰

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."¹¹ 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.

10 Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

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

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

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

Cumpre ainda assinalar que, mesmo se não tivessem sido despendidas todas as linhas acima para comprovar que 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

12
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)

1 "

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'.

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

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

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

Ratificando este entendimento, peço vénia para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski:14

No mandado de segurança coletivo a eficácia subjetiva está, portanto vinculada à representatividade do impetrante, sem limites de natureza territorial. E 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

Cumprе, 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.

14 ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São

Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5a ed, p. 208

Pois bem. Ressalto que na petição inicial do MSC n. 91.0047783-4 há tópico dedicado exclusivamente a questão da utilização do mandado de segurança coletivo. Ali está ressaltado pela Impetrante (AFBCC) que, no momento da propositura do writ não havia lei disciplinando este remédio constitucional em seu caráter coletivo, mas tão somente o mando de segurança individual (Lei n. 1.533/1951). Ademais, resta esclarecido que o objetivo da AFBCC foi insurgir-se, em nome de seus membros, contra eminente ato coator de qualquer um dos delegados da receita federal do domicílio de qualquer dos associados, uma vez que o objeto da ação é um tributo federal (IPI)

recolhido pelas empresas 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, 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.¹⁵

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, DJ5.9.2005, 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:

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

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

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

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

Cumpriu-se o artigo 2º da Lei n. 1533/1951, a lei do mandado de segurança então vigente, que em seu artigo 2º colocava: "considerar-se-á federal a autoridade coatora se as consequências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais."

Não se pode deixar de notar que, caso prevalecesse o argumento levantado pela Fazenda Nacional, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.778-1, concluiríamos que 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.

Nesse sentido, voto pelo provimento do recurso voluntário.

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

É como voto

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com o devido respeito à fundamentação e à lógica empregada pela i. Relatora do processo, apresento a seguir as razões de fato e de direito pelas quais divirjo da solução proposta para a lide.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Como já esclarecido nos autos, a Fazenda Nacional requer o restabelecimento da multa por falta de lançamento ou recolhimento do imposto devido, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) desse imposto, conforme art. 80 da Lei nº 4.502/64 com redação da Lei 9.430/96.

A multa foi exonerada pela decisão recorrida com base no disposto no art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/64, que tem o seguinte teor.

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 irrecurível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado."

No entendimento da Recorrente, o dispositivo legal que serviu de supedâneo à decisão recorrida, não foi recepcionado pelo art. 100 do Código Tributário Nacional, que, inserido no ordenamento jurídico em data posterior à Lei 4.502/64, especificou de forma exaustiva as condições para que fosse excluída a imposição de penalidade (assim como a incidência de juros moratórios e atualização monetária) nos seguintes termos.

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.

Destarte, na medida a legislação tributária não concedeu às decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais eficácia normativa, restou o comando concessivo insculpido no art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/64 tacitamente revogado.

Assiste razão à Recorrente.

Um primeiro aspecto a ser considerado é o fato de que a legislação em exame especifica tratamento diferenciado para determinados contribuintes. Como se sabe, leis que criam regras de exceção devem ser sempre interpretadas restritivamente. No caso em apreço, percebe-se que existia norma excepcionando, genericamente, os contribuintes que agissem *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*. Legislação posterior, contudo, no caso a Lei 5.172/66 (o Código Tributário Nacional), alçada pela Constituição Federativa ao status de Lei complementar, estabeleceu novo regramento à matéria. Ao conceder, da mesma forma que o fizera a legislação anterior, o efeito excludente de penalidades e outros consectários legais às decisões administrativas, restringiu-o àqueles que agissem de acordo com as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, **a que a lei atribua eficácia normativa**.

Ora, não há como conceber que ambos diplomas legais tenham mantido, simultaneamente, cada qual, sua força normativa. Se o segundo restringe aquilo que o primeiro

contemplava, admitir que ambos coexistam no universo do direito, significa fazer da legislação novel *letra morta*.

Ademais, dispõe o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil que a lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria naquela tratada. A regulamentação introduzida pelo art. 100 do Código Tributário Nacional acerca dos efeitos do ato praticado de acordo com decisão proferida pela Administração não faz ressalvas. Se, dúvida, regula inteiramente a matéria.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial do Contribuinte

1) Decadência

O contribuinte argui, em preliminar, a decadência de parte do crédito tributário litigado. Considera que, por tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo de cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador.

Hodiernamente, está pacificado o entendimento de que a contagem do prazo decadencial nos termos em que definidos no art. 150 do CTN é aplicável somente nos casos em que houve o efetivo pagamento antecipado do tributo. Como é cediço, há decisão em regime de recursos repetitivos proferida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)

RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA

PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições revidenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Por força do art. 62 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, trata-se de decisão de observação obrigatória pelos membros deste Colegiado¹

Do exame do Livro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI sobressai incontroverso que não houve pagamento antecipado em nenhum dos períodos de apuração de que ora se trata.

Restaria, assim apenas a possibilidade de que, por força do disposto no art. 124 do RIPI/2002, a ausência de saldo a recolher garantisse ao contribuinte, mesmo sem a antecipação do pagamento do tributo, a aplicação das disposições do art. 150.

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei-Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas

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.

Contudo, como acima se lê, considera-se pagamento a dedução dos débitos no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos. No vertente caso, após serem glosados os créditos não admitidos pela legislação do Imposto, restou saldo a recolher em todos os períodos de apuração, resultando, assim, inaplicável a disposição legal supra na situação específica.

2 - Competência da Suframa e Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do DL n.º 1.435/75;

A discussão é antiga e refere-se à possibilidade ou competência da Receita Federal do Brasil, na sua função fiscalizatória, verificar o cumprimento das obrigações impostas aos fabricantes de produtos localizados na Zona Franca de Manaus, mediante projetos aprovados previamente pela SUFRAMA. Tive oportunidade de enfrentar esta matéria por ocasião do julgamento do Acórdão nº 3301-003.006, de 22/06/2016, o qual utilizo parte daquele voto, como razão de decidir:

(...)

Com isso o contribuinte comprovou um dos pré-requisitos previstos para usufruir da isenção, qual seja, possuía projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA. Porém é importante ressaltar que além do Decreto-Lei nº 1.435/75 e do art. 82 do RIPI/2002, as portarias da SUFRAMA, também deferiram o benefício sob a condição da utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Neste ponto é importante ressaltar que não é só a SUFRAMA que detém competência para constatar a correção do seu processo produtivo para o fim de usufruir do benefício fiscal em questão.

Consta das normas, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.

Quanto a isso não resta dúvida. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil, órgão da Administração Tributária, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e arts. 427 e 428 do RIPI/2002. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem, diante dos elementos de prova apresentados se há ou não cumprimento dos requisitos necessários à usufruição de benefícios fiscais.

Além disso, **a SUFRAMA não reconheceu a priori o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo Conselho de Administração da Suframa por ocasião da emissão da portaria ou da resolução autorizativa do projeto.**

Ainda sobre a competência da fiscalização do IPI, veja-se o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual Decreto nº 7.212, de 2010:

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

*Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, **bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94). (Destaquei)*

Antes de entrar no mérito da discussão se os produtos adquiridos com isenção foram produzidos nas condições previstas na legislação, é importante ressaltar que se trata de uma norma isentiva, e nesse sentido o art. 111 do CTN determina que sua interpretação deve ser efetuada de forma literal:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Como já foi citado a isenção prevista no art. 82, inc. III, do RIPI/2002 é condicionada ao atendimento dos seguintes critérios: (i) que o estabelecimento tenha projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa; (ii) que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional e (iii) que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental.

A controvérsia estabelecida é se os insumos AÇÚCAR e CAFEÍNA podem ser considerados matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. A meu ver não há a menor dúvida de que eles não são matéria-prima agrícola e nem extrativa vegetal, pois são na verdade produtos industrializados e não atendem aos requisitos da norma isentiva.

A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devam ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região da Amazônia Ocidental.

A lei não se referiu a produtos já industrializados, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da recorrente.

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1435/75 na parte em que estabelece que os produtos mencionados no caput gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados. Vale a pena repetir o dispositivo:

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" (Destaquei).

Destaca-se que, no âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem).

Sendo assim, se o caput do art. 6º só mencionou "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**", não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos industrializados ou fabricados na região, ainda que esses produtos tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.

(...)

As conclusões constantes do voto transcrito, em relação ao açúcar e cafeína, valem perfeitamente para o presente processo em relação aos insumos: açúcar e corante de caramelo.

A ilustre relatora do presente processo em seu voto, cita jurisprudência desta CSRF, em sentido contrário ao que aqui está se decidindo. Assim é importante ressaltar que a mais recente jurisprudência encaminha-se no mesmo sentido do que aqui se defende. Cita-se como exemplo os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 9303-007440, sessão de 19/09/2018:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 10/05/2007 a 30/09/2010

CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

(Processo 10166.730561/2012-40. Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos).

Acórdão nº 9303-006987, sessão de 14/06/2018:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 10/05/2007 a 30/09/2010

(...)

*CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A
RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA.*

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

(Processo 10320.000824/2010-09. Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

Peço licença também para utilizar, como razão de decidir, o voto do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no acórdão 9303-007440:

(...)

Novamente, tomo por fulcro os argumentos esgrimidos pelo Dr. Rodrigo Possas, no voto acima mencionado, para matéria idêntica à presente:

Para justificar a concessão de um benefício tão oneroso aos cofres públicos, o legislador procurou se certificar de que o processo produtivo atenderia à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da Amazônia Ocidental.

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que administra a Zona Franca de Manaus, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Assim, é natural que o mecanismo escolhido pelo legislador para demonstrar que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região tenha sido a aprovação pela SUFRAMA.

Mas é a Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, quem tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

Não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia, exercendo sua competência, aprovou o projeto de Recofarma, que reconhecidamente permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. O Fisco, exercendo a sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e constatou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, respeitando-se a área de atuação de cada órgão.

A Receita Federal não afastou a Resolução da SUFRAMA e nem disse que ela estaria equivocada. O que se fez, nestes autos, foi unicamente concluir que a exigência imposta não foi observada pela empresa.

(...)

Saliente-se que o Decreto nº 7.139 de 29/03/2010, que aprovava a estrutura regimental da Suframa além de outras providências, todas de caráter administrativo da própria autarquia, em seu Anexo I, art. 4º, ao tratar da competências dos órgãos da própria autarquia, dispunha:

*Art.4º Ao Conselho de Administração da **SUFRAMA** compete:*

I - aprovar:

a) as diretrizes gerais para a elaboração dos planos anuais e plurianuais de trabalho;

b) o seu regimento interno;

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 7º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.639, de 2016) (Vigência)

d) as normas e os critérios para a execução de planos, programas, projetos, obras e serviços a cargo da entidade, em especial:

I - os convênios, acordos e contratos; e as operações de crédito e financiamento, inclusive para custeio de estudos, serviços e obras;

II - deliberar sobre a formação de equipes técnicas para análise de matéria de conteúdo específico; e

III - apreciar e deliberar sobre:

a) o planejamento e o orçamento anuais da entidade; e

b) os relatórios parciais e anuais das atividades desenvolvidas.

Parágrafo único. A composição do Conselho de Administração da SUFRAMA está definida na Lei Complementar nº 134, de 14 de janeiro de 2010.

(Grifei.)

Evidente **a competência do CAS a ser exercida em relação aos projetos**. Não se pode confundir o decreto que regula o funcionamento da autarquia com legislação tributária. Logo, a competência de tributar de acordo com a legislação é apenas da RFB e apreciar os requisitos para usufruir da isenção tributária também o é.

No meu entendimento, a aprovação dos projetos é, na verdade, um dos requisitos necessários à isenção, e como requisito não exclui as demais exigências normativas as quais a RFB tem o poder-dever de fiscalizar.

Seria descabido pretender afastar a competência da RFB para fiscalizar em matéria tributária, obrigando-a a acatar a existência de isenção para uma situação fática que, mesmo em face à aprovação do projeto pelo Conselho de Administração da Suframa CAS, não atendia as exigências normativas.

(...)

3 – Da coisa julgada coletiva

Conforme entende a Recorrente, a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4, ajuizada pela AFBCC reconheceu e assegurou a todos os fabricantes de Coca-Cola, independentemente de sua localização, o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, utilizados na fabricação de refrigerantes. Destaca que o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de que a parte no MSC é a União Federal, independentemente da autoridade coatora.

Mais uma vez, sem razão a Recorrente. Ao contrário do que afirma, o Supremo Tribunal Federal, na pessoa do Exmo. Ministro Gilmar Mendes, em sede de Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778/SP, proferiu decisão cujo excerto segue a seguir reproduzido.

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.

Observem-se os fundamentos no corpo do voto.

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

Como se vê, tampouco procede a alegação de que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor.

Sobre o assunto, cumpre ainda esclarecer que o recurso especial nº 1.243.887-PR, julgado em regime de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ consolidou entendimento acerca do foro competente para a liquidação de sentença proferida em ação civil pública, matéria estranha aos autos.

4 – Direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria-prima isenta da ZFM

Quanto ao tema, diga-se, de plano que, conforme anotado pela própria recorrente, a decisão definitiva do recurso nº 592.891, submetido pelo Supremo Tribunal Federal ao regime de repercussão geral, ainda não foi proferida. Em tais condições este Tribunal Administrativo não está compelido a observar o entendimento que, até o momento, estaria prevalecendo nos debates sobre a matéria.

Abstraindo-se, assim, do particular entendimento que venha a prosperar na esfera judicial, o fato é que, administrativamente, é incontroverso que o direito àquilo que se tem chamado de “crédito ficto” depende do preenchimento dos requisitos e condições definidos na legislação tributária. No caso, está-se falando da isenção especificada no inciso III do art. 82 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), para o qual o art. 175 do mesmo diploma legal admitiu a apropriação do crédito valor do Imposto calculado, como se devido fosse, desde que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem

fossem elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, senão vejamos.

Aquisição da Amazônia Ocidental

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

(...)

Art. 82. São isentos do imposto:

(...)

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

E, afinal, não é justamente essa a controvérsia que maior polêmica causa na presente lide? Se os insumos adquiridos da Amazônia Ocidental ou da Zona Franca de Manaus fossem, deliberadamente, contemplados com a concessão de créditos calculados com base em Imposto que não foi pago nem era devido, então, não haveria razão para nenhuma para que se confrontasse a competência da Suframa com a competência da Secretaria da Receita Federal, nem a efetiva utilização de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nem a alcance do mandado de segurança coletivo alegadamente concedido à parte.

Como sobejamente demonstrado e até confirmado pelo teor dos próprios documentos carreados aos autos pelo contribuinte, a exemplo Parecer Técnico nº 83/1993 (e-folhas 736), para fabricação de concentrados e bases para bebidas, edulcerantes e corante caramelo concentrado, a Recofarma utiliza, principalmente, açúcar e álcool, adquiridos dos produtores da Amazônia Ocidental, mais especificamente do Estado do Amazonas. Não é necessário grande esforço para concluir que açúcar e álcool não são matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, mas produtos industrializados. Portanto, não se

Processo nº 19311.720481/2012-30
Acórdão n.º **9303-007.538**

CSRF-T3
Fl. 80

veem atendidos os requisitos e condições definidos pela legislação tributária para concessão do benefício fiscal *sub examine*.

Conclusão

Com base em tudo o que foi até aqui exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal