



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

Processo nº 19311.720743/2013-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.922 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria IPI
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2008

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA.

A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.

DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.

À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos descumpriu o Processo Produtivo Básico e que não aplicou matérias-primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é ilegítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 determinou a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

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

Descabe a exclusão de penalidade com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, em face de que nos períodos de apuração arbarcados pelo lançamento a CSRF já havia mudado seu entendimento.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento ao recurso por entender que o auto de infração violou os princípios da segurança jurídica e da boa-fé. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowics, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto que deram provimento ao recurso por aplicarem a decisão do mandado de segurança coletivo à recorrente. Os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula acompanharam o relator pelas conclusões quanto à questão do art. 486, II, do RIPI/2002. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em **11/12/2013**, lavrado para exigir o crédito tributário relativo ao IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento do imposto detectada após a glosa de créditos indevidos, nos períodos de apuração compreendidos entre **outubro e dezembro de 2008**.

Segundo o termo de verificação e encerramento de ação fiscal (fls. 10638/10661), o contribuinte adquiriu kits para produção de refrigerantes da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, com as isenções do IPI previstas nos artigos 69, II e 82, III do RIPI/2002, tendo se apropriado indevidamente de créditos fictos do imposto. Segundo a fiscalização, a isenção do art. 69, II, do RIPI/2002 não dá direito ao crédito ficto de IPI por absoluta falta de previsão legal. Entende a fiscalização que a interpretação vertida no RE 212.484/RS não pode ser estendida a este contribuinte e que a decisão proferida no

mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela associação nacional de fabricantes, não ampara o contribuinte, pois a eficácia da referida decisão restringe-se aos associados domiciliados na circunscrição fiscal do Rio de Janeiro. No que tange à isenção do art. 82, III, do RIPI/2002, entendeu a fiscalização que foram descumpridas as Resoluções do CAS, pois segundo informações da própria Recofarma foram utilizados produtos intermediários industrializados e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Além disso, a produção dos concentrados também não respeitou o Processo Produtivo Básico (PPB), o qual exige que o produto final seja algo único (uma mistura de matérias-primas sólidas e líquidas) e não as diversas partes separadas que constituem os kits.

Em sede impugnação o contribuinte alegou em preliminar a decadência do direito do fisco efetuar o lançamento, com base no art. 150, § 4º do CTN. Quanto ao mérito, disse que tem direito à isenção e aos créditos fictos com base no art. 6º do DL nº 1.435/75, base legal do art. 82, III, do RIPI/2002. O crédito foi tomado com base em notas fiscais idôneas de aquisição de fornecedor sediado na área do incentivo e seu aproveitamento não constitui nenhuma infração à legislação tributária. Ademais, a SUFRAMA, no exercício de sua competência exclusiva, por meio da Resolução nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, considerou que a aquisição pela RECOFARMA de açúcar, álcool e/ou extrato de guaraná produzidos por produtor localizado na Amazônia Ocidental, a partir de matérias-primas agrícolas oriundas da mesma região, e sua utilização na fabricação do concentrado, atendem aos requisitos necessários para fruição do benefício em questão. Tais atos da SUFRAMA seriam suficientes para comprovar o direito à isenção, à vista do art. 179 do CTN (isenção concedida por despacho). Invocou a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, que teria assegurado a todos os integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, estabelecidos em todo território nacional, o direito de se creditarem do IPI relativo às aquisições de insumos isentos, adquiridos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Acrescentou que a aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 aos associados localizados em qualquer ponto do território nacional seria indiscutível à vista de recentes decisões monocráticas proferidas por Ministros do STJ, como o caso do RESP nº 1.117.887-SP e RESP nº 1.295.383-BA. Reitera que teria utilizado os insumos isentos na industrialização de refrigerantes, objeto do MSC nº 91.0047783-4, que à época de seu ajuizamento estariam classificados no código 2202.90 da Tabela de Incidência do IPI aprovada pelo Decreto 97.410/1988 (TIPI/1988) e que passaram a ser classificados no código 2202.10 na TIPI/2002 (Decreto 4.542/2002) e TIPI/2007 (Decreto 6.006/2006). Invocou a aplicação do RE 212.484/RS. Acrescenta que os RE 566.819/RS e 592.891/SP confirmam que a impugnante tem direito aos créditos. Solicitou a aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2001. Invocou a aplicação do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, pois a CSRF à época dos fatos geradores, reconhecia o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos.

A 3ª Turma da DRJ - Porto Alegre, por meio do Acórdão nº 51.431, de 21 de agosto de 2014, manteve o lançamento. Ficou decidido o seguinte:

a) Não ocorreu a decadência, em virtude da inexistência de pagamento antecipado. A escrita original apresentava saldo credor, mas como os créditos fictos foram glosados por serem indevidos, ela passou a apresentar saldos devedores que não foram recolhidos. Sendo assim, a contagem do prazo de decadência deve ser feita pela regra do art. 173, I do CTN;

b) A jurisprudência administrativa invocada pela defesa não possui efeito vinculante e diante da inexistência de lei que lhe atribua eficácia normativa, não pode ser aplicada ao caso concreto, conforme estabelece o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, hoje atualizado pelo Parecer Normativo Cosit nº 23, de 2013. Já os julgados do Poder Judiciário se aplicam exclusivamente às partes dos respectivos processos, a teor do art. 472 do CPC;

c) A coisa julgada no mandado de segurança coletivo não pode ser aplicada à recorrente, pois conforme restou decidido no Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4, que tem como agravante a União Federal e como agravado a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola, a eficácia da coisa julgada ficou restrita ao âmbito territorial do órgão prolator da decisão, a teor do art. 16 da Lei nº 7.347/85, com a redação da Lei nº 9.494/97. As decisões proferidas nos RESP 1.295.383/BA e 1.117.887/SP só se aplicam às partes autoras daqueles processos;

d) Quanto ao crédito ficto previsto no art. 6º, § 1º do DL nº 1.435/75, ficou decidido que o concentrado para produção de refrigerantes não foi produzido com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional e sim com produtos intermediários prontos. A Resolução nº 298 do CAS limitou-se a aprovar o projeto industrial para a produção de concentrado e para gozo dos incentivos fiscais, sendo que o art. 4º dessa Resolução condicionou o gozo do benefício à utilização de matéria-prima regional de origem vegetal. Não tendo cumprido essa condição, a empresa não está apta a fruir do benefício fiscal. A competência para administrar a Zona Franca é da Suframa, mas a competência para fiscalizar o IPI é da Receita Federal;

e) Foi rejeitada a aplicação do princípio da boa-fé, pois aspectos da relação negocial entre as partes não podem ser opostos à Fazenda Pública. Admitir que a utilização indevida de uma isenção possa gerar crédito do IPI resultaria em repassar ao Estado um ônus que não lhe cabe, pois o risco da atividade mercantil é do particular;

d) Quanto aos créditos pela aquisição de matéria-prima isenta de fornecedor situado na ZFM, ficou decidido que não há previsão legal para o crédito e que o entendimento constante do RE 212.484 foi alterado pelo STF. Além disso, ainda que não tivesse ocorrido a alteração no entendimento, o RE 212.484 não poderia ser aplicado à recorrente por não atender aos requisitos do Decreto nº 2.346/97. Sendo assim, é inaplicável o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011;

e) Quanto à exclusão da multa em face de o contribuinte ter seguido decisões administrativas da CSRF, a DRJ considerou que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 foi revogado pelo art. 100, II, do CTN, não podendo ser aplicado ao caso concreto. Além disso, o julgador de primeira instância está vinculado ao Parecer Normativo Cosit nº 23/2013.

Regularmente notificado dessa decisão em 15/09/2014 (fl.10992/10993), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/10/2014, alegando, em síntese o seguinte:

a) No que concerne à decadência, a decisão de primeira instância merece reforma porque o Acórdão 9303-001.658 considerou que para a existência de pagamento antecipado basta que exista saldo credor. Além disso, o crédito tomado com base no RE 212.484 é legítimo, conforme decidiu o Acórdão CSRF/02-02.357;

b) Quanto ao direito de crédito com base no art. 6º do DL nº 1.435/75, reiterou as alegações de impugnação e citou a Súmula 509 do STJ e o precedente do STJ relativo ao ICMS para corroborar a aplicação do princípio da boa-fé (RESP 1.148.444-MG

decidido na sistemática dos recursos repetitivos). Acrescentou que existem atos da Suframa que reconheceram expressamente à Recofarma o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, o que assegura ao adquirente o direito ao crédito ficto. Invocou a Resolução CAS nº 298/2007 e alegou que cabe exclusivamente à Suframa aprovar os projetos e conceder os benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/75. Disse que a recorrente informou claramente à Suframa que utilizaria açúcar, álcool e/ou extrato de guaraná adquiridos de produtor localizado na Amazônia Ocidental, fabricado a partir de matéria-primas agrícolas e extrativas vegetais oriundas daquela região e a Suframa entendeu que a utilização de tais insumos era suficiente para a concessão do benefício. Sendo assim, tratando-se de isenção concedida em caráter individual, foram cumpridos os requisitos para sua concessão, a teor do que determina o art. 179 do CTN. A CSRF já decidiu que o fisco não tem competência para desconsiderar o ato da Suframa que concedeu o benefício, consoante Acórdãos 9303-002.293 e 9303-002.664, por meio do qual foi mantido o Acórdão 204-03.030. Cabe ao fisco questionar as Resoluções da Suframa perante a própria Suframa, para que esta, na forma do art. 57 da Resolução CAS nº 202, cancele o incentivo fiscal concedido. Não é razoável que o fisco, depois de tantos anos de vigência do benefício concedido à Recofarma, venha glosar os créditos da recorrente sem antes desconstituir a isenção concedida à Recofarma. O art. 6º do DL nº 1.435/75 não exige que o concentrado tenha sido fabricado direta e exclusivamente com matéria-prima extrativa vegetal de produção regional;

c) Ainda que superados os argumentos acima, reiterou que tem direito aos créditos de IPI em face da coisa julgada que se formou no mandado de segurança coletivo 91.0047783-4, com base em precedentes do STJ e na não interferência da Reclamação 7.778/SP sobre o caso concreto, pois foi negado seguimento à reclamação, sob o argumento de que não havia decisão do STF a ser preservada e as referências à eficácia territorial da decisão foram feitas em caráter *obter dictum*;

d) A fiscalização afirmou que o mandado de segurança não se aplica ao caso concreto porque os insumos adquiridos com isenção não foram empregados na fabricação dos mesmos refrigerantes mencionados no mandado de segurança. Contudo, o que houve é que o mandado de segurança foi ajuizado quando estava vigente a TIPI/88, na qual os refrigerantes eram classificados sob o código 2202.90, e os fatos geradores objeto deste processo ocorreram quando da vigência das tabelas de 2002 e de 2006, nas quais os refrigerantes passaram a ser classificados sob o código 2202.10.00. A DRJ não analisou essa questão;

e) Tem direito ao crédito ficto por aquisições de produtos isentos da ZFM com base no art. 69, II, do RIPI/2002. O STF já reconheceu o direito ao crédito pelas aquisições isentas da Zona Franca no RE nº 212.484. Nos julgamentos seguintes foi alterado o entendimento quanto ao direito de crédito sobre aquisições isentas, mas foi ressalvado que permanecia hígido o entendimento do RE 212.484, por existir diferença entre isenção subjetiva regional e as demais hipóteses de desoneração do IPI. Sendo assim, deve ser aplicado o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, no qual a Fazenda reconhece a força vinculatória das decisões plenárias do STF;

f) Alegou que a multa é incabível nos casos em que o contribuinte atua em conformidade com o teor de decisão administrativa irrecorrível, mesmo após o advento do CTN, pois o art. 97 desse diploma legal determina que a lei pode estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidades. O art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 vem sendo reproduzido nos regulamentos do IPI, o que confirma sua recepção pelo CTN. Diante do teor

do Acórdão CSRF/02-02.357 e do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, não há como manter a exigência da multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 11079/11101, assim resumidas:

1) Não houve pagamento antecipado, pois a teor do art. 124 do RIPI/2002, os créditos que geraram os saldos credores não eram admitidos pelo regulamento. Sendo assim, a regra aplicável para a contagem da decadência é a do art. 173, I, do CTN;

2) Não há direito aos créditos do art. 69, II, do RIPI/2002, com base no RE 212.484 porque o STF decretou repercussão geral no RE 592.981. O RE 212.484 só tem efeito entre as partes. A referida decisão não é de observância obrigatória para o CARF, pois não existem os requisitos da definitividade e da certeza. Com isso o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 é inaplicável ao caso;

3) Não há direito aos créditos do art. 82, III, do RIPI/2002, pois a isenção somente é aplicável se forem obedecidos os requisitos estabelecidos no art. 6º do DL nº 1.435/75. Esse dispositivo legal determina a aplicação de matéria-prima de origem vegetal na elaboração dos produtos. Isso não foi cumprido pela Recofarma, pois em vez de utilizar matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, utilizou produtos intermediários já industrializados, como o corante caramelo. Outro requisito descumprido foi o Projeto Produtivo Básico, que determina que todas as etapas sejam efetuadas na região do incentivo. No caso, os Kits para fabricação dos refrigerantes eram formados por componentes líquidos ou sólidos embalados em caixas ou bombonas, o que demonstra que o produto vendido não foi misturado na região;

4) Quando a Suframa analisou e aprovou o projeto da Recofarma, o fez para fins de gozo das isenções do art. 6º do DL nº 1.455/75 e do art. 9º do DL nº 288/67 (que não assegura o direito de crédito ficto). A análise da composição dos kits revela que a Recofarma só pode usufruir da isenção prevista no DL nº 288/67 (art. 69, II do RIPI/2002), razão pela qual não há que se falar no direito ao aproveitamento de créditos fictos por parte do adquirente;

5) O mandado de segurança coletivo não ampara a pretensão do contribuinte aos créditos fictos, pois o art. 2-A da Lei nº 9.494/90 restringe a eficácia da decisão aos contribuintes domiciliados na área da circunscrição do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro. Essa restrição foi reconhecida no âmbito do Agravo Regimental na Reclamação nº 7778. O CARF não pode afastar essa decisão, sob pena de ofender a Súmula 2. E os acórdãos do STJ não podem ser aplicados ao caso concreto, pois as situações fáticas sopesadas pelo STJ foram totalmente distintas do caso concreto;

6) A competência para verificar o cumprimento dos requisitos da isenção, conforme previsto nos arts. 176 e 179 do CTN é da Receita Federal, inclusive com preferência sobre as demais autoridades administrativas, nos termos do art. 37, XVIII, da CF. À Suframa cabe apenas e tão-somente administrar a Zona Franca de Manaus, mediante a aprovação de projetos. O próprio DL nº 288/67 ressalva a competência legal das autoridades aduaneiras e fiscais do Ministério da Fazenda. O Acórdão 9303-002.293 não se aplica ao caso concreto, pois o que se discutiu naquele julgamento foi a possibilidade de se terceirizar uma fase do PPB dos discos a laser, aprovada por Portaria Interministerial do Ministério da Integração Regional e do Ministério da Ciência e Tecnologia, mas contestada pela Receita Federal;

7) Quanto à multa de ofício, não há espaço para aplicação do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, pois esse dispositivo legal não foi recepcionado pelo art. 100 do CTN, que

passou a exigir que as decisões administrativas tivesse caráter normativo, com base em disposição literal de lei.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Conforme se pode verificar nas notas fiscais acostadas aos autos, a fornecedora das matérias-primas, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., informou que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos por força dos arts. 69, incisos I e II e 82, inciso III, do RIPI/2002. O que significa que o fornecedor valeu-se não só da **isenção** para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67; mas também da **isenção** prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, que prevê expressamente o direito ao crédito ficto.

A defesa alegou que seu direito à isenção está amparado por decisão judicial transitada em julgado no mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação dos Fabricantes, enquanto que a Administração Tributária e a Procuradoria da Fazenda Nacional contestam essa afirmação.

No que diz respeito à acusação de que os concentrados foram utilizados na fabricação de produtos diferentes daqueles especificados no mandado de segurança, verifica-se que o que mudou foi a classificação fiscal dos produtos e não os produtos propriamente considerados. Vejamos.

O mandado de segurança coletivo foi proposto em 1991, na vigência da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23/12/1988, na qual os refrigerantes produzidos pelos fabricantes se classificavam na subposição 2202.90. Os fatos geradores objeto do presente lançamento ocorreram entre outubro e dezembro de 2008, quando estava em vigor a Tabela de Incidência aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, por meio da qual os refrigerantes passaram a ser classificados sob na subposição 2202.10. Tratam-se dos mesmos produtos que na época do ajuizamento da ação eram classificados na subposição 2202.90 e que nas tabelas seguintes passaram a ser enquadrados na subposição 2202.10.

Sendo assim, este motivo não justifica o afastamento da decisão proferida no mandado de segurança coletivo.

Entretanto, a Fazenda Nacional entende que a eficácia da decisão proferida naquela ação coletiva restringe-se aos associados localizados sob a jurisdição territorial do órgão judiciário perante o qual foi interposta.

Nas fls. 10774/10792, verifica-se que o objeto da ação coletiva foi o **reconhecimento do direito dos associados " (...) não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na**

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), (...)".

Acontece que o mandado de segurança coletivo foi impetrado no Rio de Janeiro, exclusivamente em face de atos que viessem a ser praticados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro.

No caso concreto, é incontroverso que o contribuinte, está localizado no Município de Jundiaí-SP, sob a jurisdição de autoridade administrativa distinta da arrolada no polo passivo do mandado de segurança coletivo.

Portanto, a decisão judicial coletiva é inaplicável à recorrente, pois ela se encontra domiciliada na circunscrição fiscal da DRF - Jundiaí - SP. A decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF - Rio de Janeiro.

O entendimento deste relator quanto à inaplicabilidade da decisão coletiva aos associados com domicílio fora do Rio de Janeiro, parece coincidir com o entendimento do Ministro Gilmar Mendes ao decidir o Agravo interposto na Reclamação 7.778-1/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto - SP, cuja decisão foi publicada no DJE nº 124/11, conforme se pode verificar em consulta à página de jurisprudência do STF na internet. (https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110629_124.pdf).

No bojo da referida decisão plenária, o Ministro Gilmar Mendes escreveu o seguinte:

"(...) No entanto, por ter sido esta ação impetrada em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, seus efeitos se restringem aos associados estabelecidos no território de competência daquela autoridade administrativa. A decisão proferida no referido agravo de instrumento não beneficia o associado ora reclamante. Este se situa no Município de Ribeirão Preto-SP, que tem, como competente para fiscalizar, seu respectivo Delegado da Receita Federal. (...)"

No que concerne à aplicabilidade do art. 2-A da Lei nº 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo em questão, destaca-se o seguinte excerto da referida decisão:

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

A defesa tentou desqualificar a decisão proferida nessa Reclamação, sob o argumento de que teria sido negado seguimento à Reclamação, pois não havia decisão do STF a ser preservada e que as referências à eficácia territorial do mandado de segurança coletivo foram feitas em caráter *obter dictum*.

A sorte da Reclamação nº 7.778 em nada influencia o voto deste relator, uma vez que este voto não está estendendo e nem aplicando a decisão proferida no âmbito da Reclamação nº 7.778 à recorrente.

Este voto está escorado na premissa de que o mandado de segurança coletivo não pode ter - e não tem - eficácia em todo o território nacional porque foi impetrado em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro. Então é óbvio que os contribuintes que não estão localizados na circunscrição fiscal do Rio de Janeiro não podem ser beneficiados e nem prejudicados pela decisão proferida no MSC nº 91.0027783-4.

A defesa argumentou com a suspensão dos efeitos do acórdão proferido no AI nº 2004.02.01.013298-4, nos autos da Medida Cautelar nº 19.988, e com três Acórdãos do STJ que teriam garantido a alguns associados de fora do Rio de Janeiro a aplicabilidade da decisão coletiva, citando expressamente os RESP 1.117.887-SP; 1.295.383; e 1.243.887 (repetitivo).

Nenhuma dessas decisões do STJ citadas pela defesa possuem o condão de alterar o entendimento deste relator quanto à eficácia territorial do mandado de segurança coletivo, pois para mim é inadmissível que uma decisão proferida em mandado de segurança impetrado contra o Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro possa vincular o Delegado da Receita Federal de Jundiaí, que não integrou o polo passivo da ação.

Sendo assim, para este relator pouco importa o destino do AI nº 2004.02.01.013298-4 e da Medida Cautelar nº 19.988, pois essas ações não se referem a este contribuinte e o que lá vier a ser decidido não terá nenhuma repercussão neste processo.

No que concerne ao RESP nº 1.243.887, embora tenha sido proferido na sistemática dos recursos repetitivos, o entendimento não pode ser aplicado a este caso concreto, uma vez que o STJ decidiu pela inaplicabilidade do art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 em uma situação específica na qual se pretendia alterar a coisa julgada no momento da execução individual de uma sentença proferida em ação civil pública, pois o dispositivo dessa sentença havia assegurado expressamente o direito aos expurgos inflacionários a todos os poupadores do Banestado residentes no Estado do Paraná.

Essa situação nada tem a ver com a discussão nestes autos, pois além de aqui não estarmos tratando de uma ação civil pública e nem de relação de consumo, a decisão proferida no mandado de segurança coletivo não ampliou expressamente seu alcance aos associados domiciliados fora da circunscrição fiscal do Rio de Janeiro. Além disso, o mandado de segurança coletivo tem um âmbito de abrangência menor do que o da ação civil pública, pois é ajuizado em face de determinada autoridade coatora, que tem competência territorial restrita.

Já no que concerne aos RESP 1.117.887-SP e 1.295.383, verifica-se que não foram proferidos na sistemática dos recursos repetitivos e alcançam outros associados distintos da ora recorrente, não havendo vinculação deste colegiado ao que ali restou decidido.

Também não se aplica à recorrente a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois com no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62 do RICARF, ou mesmo o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, para estender aquela interpretação ao caso concreto. A decretação da repercussão geral retira o caráter de definitividade do RE 212.484 porque o tribunal pode modificar seu entendimento.

Sendo inaplicáveis ao caso concreto as decisões judiciais proferidas no mandado de segurança coletivo e no RE 212.484, resta analisar se o contribuinte tem direito ao aproveitamento de créditos de IPI com base nas isenções concedidas ao seu fornecedor em Manaus, previstas no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

A isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, que foi instituída pelo art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, foi regulamentada pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito.

Já no que concerne à isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, regulamentado pelo art. 82, III, do RIPI/2002, existe previsão legal expressa para o aproveitamento de crédito ficto no § 1º do art. 6º do Decreto e no art. 175 do RIPI/2002.

Assim, o reconhecimento do direito de crédito pode ser feito na via administrativa, se o contribuinte comprovar o atendimento dos requisitos legais e regulamentares.

Nesse passo, verifica-se que o óbice oposto pela Administração Tributária e sustentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, consiste na inexistência desse direito, em face de o concentrado não ter sido produzido com matérias-primas de origem vegetal e de não ter sido cumprido o PPB.

Em sua defesa o contribuinte alegou que os atos da Suframa concederam expressamente a isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75 à Recofarma, o que assegura a isenção ao fabricante e o direito aos créditos fictos do imposto aos adquirentes.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007 (fls. 10756 e ss), verifica-se que em momento algum a Suframa concedeu a isenção à recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante despacho (art. 179 do CTN).

O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez foi aprovar o projeto industrial de atualização da Recofarma, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Eis o excerto da fl. 10756 no qual se pode conferir o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007:

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA, no uso da competência, prevista no artigo 4º, inciso I, alínea c do Capítulo IV, do Decreto N.º 4.628, de 21 de março de 2003;

CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 – SPR/CGPR/COAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, submetido a este Colegiado em sua 230ª Reunião Ordinária, realizada em 11 de dezembro de 2007;

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 8º e 20 do Regimento Interno do Conselho de Administração da SUFRAMA, resolve:

Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 – SPR/CGPR/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas. O CAS reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Isso porque nos artigos seguintes dessa mesma resolução, o CAS condicionou o direito à isenção ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 6º do DL nº 1.435/75, *in verbis*:

Continuação da Resolução n.º 298, de 11 de dezembro de 2007

Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MCT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75;

O texto da Resolução CAS nº 298/2007 desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por despacho (art. 179 do CTN).

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 CAS no momento da emissão da resolução.

Por tal motivo, também é improcedente a alegação no sentido de que a discriminação dos insumos existente no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 significa o reconhecimento por parte da Suframa de que tais insumos atendem ao disposto no art. 6º do DL nº 1.435/75.

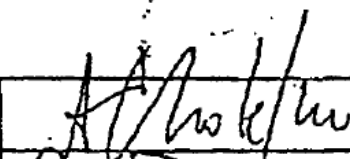
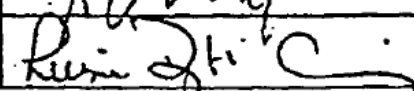
O referido Parecer encontra-se às fls. 10761/10768 e o exame de seu inteiro teor revela que só foi analisada a viabilidade técnica do empreendimento, tanto que o parecer foi assinado por um economista e por um engenheiro de produção. Eis a conclusão do referido parecer:

CONCLUSÃO:

Somos favoráveis à aprovação do projeto objeto deste Parecer, por estar em conformidade com as normas da SUFRAMA e demais legislações do Governo Federal pertinente à matéria, e por apresentar viabilidade técnico-econômica, constituindo-se um empreendimento importante para a Região, haja vista sua contribuição para o fortalecimento do Parque Industrial da ZFM e seu potencial de geração de emprego e renda.

Manaus, 01 de novembro de 2007.

Analistas:

ANA CRISTINA RIBEIRO BOTELHO Economista/CORECON Nº 834	
LUZIA BOTELHO DE LIMA Engenheira Esp. Produção/CREA Nº 2178-D	

Sendo assim, salta aos olhos que a Resolução do CAS não reconheceu o direito subjetivo à isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, pois ninguém em sã consciência poderia reconhecer um direito condicionado a um comportamento futuro da empresa. O que a Suframa reconheceu foi que o empreendimento era viável e que estava apto a usufruir do benefício estabelecido no art. 6º da Decreto-Lei nº 1.435/75, desde que cumprisse o PPB e que aplicasse matéria-prima regional de origem vegetal nos concentrados.

Reforça essa conclusão a redação do § 2º do art. 6º do DL nº 1.435/75, que estabelece claramente que a isenção só se aplica a produtos elaborados por estabelecimentos **cujos projetos tenham sido aprovados pela Suframa**. Ou seja, a aprovação do projeto é um dos requisitos necessários para usufruir da isenção e não o reconhecimento do direito subjetivo à isenção.

Nesse passo, é improcedente a alegação da defesa no sentido de que a Receita Federal estaria desconsiderando uma isenção concedida por ato da Suframa. A uma, pelos argumentos acima declinados. E, a duas, porque as competências da Suframa e da Secretaria da Receita Federal são inconfundíveis. Enquanto que à Suframa compete administrar a Zona Franca, analisar e aprovar analisar projetos de particulares que pretendam se instalar naquela região, a teor do art. 4º do seu Regimento Interno, conforme reconheceu a própria defesa; à Secretaria da Receita Federal compete a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias. No âmbito do IPI a competência da Secretaria da Receita Federal encontra-se prevista no art. 91 da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 2º da Lei nº 11.457/2007.

No que concerne aos Acórdãos 9303-002.293, 9303-002.664 e 204-03.030, invocados pela defesa para dar suporte à sua alegação de que a Receita Federal não poderia desconsiderar os atos da Suframa, verifica-se que tais julgados trataram de questão totalmente diversa da controvertida neste processo. Os três julgados versaram sobre a possibilidade de se terceirizar uma parte do processo produtivo, com base em Portarias Interministeriais. A fiscalização entendeu que as portarias não autorizavam a terceirização, mas o entendimento que prevaleceu foi no sentido de que havia autorização para a terceirização, desde que ela

ocorresse dentro da ZFM. O que ocorreu neste caso foi uma reinterpretação das Portarias Interministeriais por parte da fiscalização e não a mera desconsideração de atos da Suframa, mesmo porque os atos da Suframa não possuem aptidão jurídica para o reconhecimento de direito subjetivo a nenhuma isenção.

No caso concreto, é incontroverso que a Recofarma não cumpriu nem o PPB e nem o requisito de aplicar matéria-prima regional de origem vegetal nos produtos.

O Processo Produtivo Básico foi estabelecido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25/02/2008 (DOU de 10/03/1998, Seção 1, pág. 40), cujo art. 1º, parágrafo único, estabelece com todas as letras que:

"(...)

1º - Estabelecer para os produtos Extratos Aromáticos Vegetais Naturais, Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas e Corante Caramelo, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:

I - omissis...

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.

III - omissis...

Parágrafo único - Todas as etapas dos Processos Produtivos Básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus.(...)"

A fiscalização constatou que a mistura das matérias primas sólidas e líquidas não foi feita na Zona Franca porque os kits vendidos pela Recofarma eram constituídos de conjuntos de partes sólidas e líquidas, o que significa que o processamento final do concentrado, ou seja, a mistura entre matérias-primas sólidas e líquidas foi feita fora da Zona Franca.

A defesa não contestou esse fato, o que torna incontroversa a acusação de que o PPB não foi cumprido.

A Recofarma também não cumpriu a exigência contida no art. 6º do DL nº 1.435/75, pois não utilizou matéria-prima de origem vegetal de produção regional nos seus produtos, mas sim matérias-primas e produtos intermediários processados ou industrializados por outras empresas localizadas na região, como o açúcar e o corante caramelo.

A defesa argumentou que o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 não exige o emprego direto de matéria-prima de origem vegetal.

Não é isso que se deduz da leitura do art. 6º, *caput*, pois o legislador utilizou apenas a seguinte expressão: **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**.

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

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

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, 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.

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 intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.

A recorrente alegou que agira de boa-fé pois tomara o crédito com base em notas fiscais idôneas, emitidas por seu fornecedor regularmente instalado na Zona Franca, tendo direito aos créditos fictos aproveitados.

Tal alegação não merece guarida, pois as notas fiscais que deram suporte ao crédito consignaram dois dispositivos legais que contemplam isenções diferentes. Um deles não dá direito ao crédito ficto por inexistência de expressa disposição legal (art. 69, II, do RIPI/2002). E o outro dispositivo foi utilizado indevidamente, pois houve descumprimento do PPB e falta de aplicação de matéria-prima vegetal de origem regional (art. 82, III, do RIPI/2002).

Desse modo, as aludidas notas fiscais, embora legítimas e idôneas, não podem amparar o crédito ficto de IPI escriturado e reclamado pela recorrente, pois uma das isenções não dá direito ao crédito ficto e a outra foi desvirtuada pelo fornecedor em Manaus.

Tratando-se de créditos ilegítimos, eles devem ser glosados da escrita fiscal e com a retirada dos créditos do livro, os saldos da escrita que eram credores, passaram a ser devedores, decorrendo daí a falta de recolhimento do imposto.

A falta de recolhimento do imposto é infração cometida pela ora recorrente e punível com a multa de ofício de 75% a teor dos dispositivos legais indicados no enquadramento legal do auto de infração.

Tendo em vista que o art. 136 do CTN estabelece que a responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva, não há como se considerar o princípio da boa-fé nem para dispensar a exigência do tributo e nem para se dispensar a exigência da multa.

Ainda com respeito ao princípio da boa-fé, é inaplicável ao caso concreto o entendimento vertido no RESP 1.148.444 e na Súmula 509 do STJ, pois tais precedentes se referem a tributo estadual e a crédito tomado com base em documentos fiscais inidôneos, situação totalmente distinta da sopesada neste processo.

No que tange à decadência, a defesa argumentou com Acórdão 9303-001.658, segundo o qual para que reste caracterizada a presunção de pagamento antecipado, basta a existência de saldo credor na escrita fiscal.

Tal entendimento é totalmente equivocado, pois tratando-se de créditos ilegítimos, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002 não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo regulamento, *in verbis*:

"(...) 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.

Portanto, com a extração dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de ofício.

Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para o caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN.

Tratando-se de fatos geradores ocorridos entre outubro e dezembro de 2008, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2009 e o fisco poderia efetuar o lançamento até o dia 31/12/2013.

Tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 11/12/2013, o lançamento permanece hígido em relação a todos os fatos geradores.

Por fim, a defesa pleiteia a exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos, notadamente o Acórdão CSRF/02-02.357.

Embora esse dispositivo legal realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "*(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)*", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.

O art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade, em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que essas decisões possuam eficácia normativa, o que não ocorre nos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A defesa alegou que o art. 97, VI, do CTN autoriza a lei a estabelecer hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades, o que legitimaria sua pretensão em aplicar o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

Ora, o art. 97, VI, do CTN em nada altera a conclusão de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Isso porque uma lei complementar tem a função de impedir que o legislador ordinário regule certas matérias ao seu bel-prazer. Admitir que o art. 97, VI, do CTN possa permitir que uma lei ordinária disponha de forma contrária ao que está estabelecido no art. 100, II, do CTN é transformar esse dispositivo em letra morta. Dessa forma, não resta nenhuma dúvida de que o art. 100, II, do CTN subtraiu do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre dispensa ou redução de multas em desconformidade com o que nele está previsto.

Por tais motivos é que nos mantemos firmes na convicção de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico a partir do advento do CTN.

Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2012 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, 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-A do Decreto nº 70.235/72.

Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irrecorrível da CSRF reconhecendo o direito de crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na época dos fatos geradores abrangidos por este processo (outubro a dezembro de 2008).

A defesa invocou o Acórdão CSRF/02-02.357, de 24 de julho de 2006, cujo voto vencido foi da lavra deste relator, tendo sido designada para o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez López.

Nos idos do ano de 2006, 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 isentos. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

Entretanto, em 2008 houve alteração no entendimento da CSRF conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/02-02.979, de 29/01/2008; CSRF/02-03.029, de 05/05/2008; CSRF/02-03.071, de 05/05/2008 e CSRF/02-03.585, de 25/11/2008. Este entendimento vem prevalecendo até os dias de hoje, conforme se pode verificar nos Acórdãos 9303-01.274 e 9303-00.854, ambos de 2010; 9303-001.617, 9303-001.612, e 9303-001.448, todos de 2011; e 9303-002.188, de 2013.

Desse modo, se entre outubro e dezembro de 2008 a CSRF não mais reconhecia do direito de crédito sobre insumos isentos por aplicação do RE 212.484 e nem por qualquer outro motivo, deve ser julgado improcedente o pleito de aplicação do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 para o fim de excluir a multa de ofício.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Declaração de voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

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

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

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

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

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

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro. Veja-se a ementa da Reclamação:

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 0

2/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL

KOWICZ

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

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

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

1.1.1. Dos diferentes direitos 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.² Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de

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.

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)

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

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.

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.

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

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.

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

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

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

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

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

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.

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).

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

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

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

I - coletivos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica;

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

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

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

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

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

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

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

Efetivamente, também nos casos em que o mandado de segurança coletivo é utilizado para tutelar direitos coletivos em sentido estrito (artigo 21, parágrafo único, inciso I da Lei n. 12.016/2009) - o que não é o caso, repita-se -, não é válida a aplicação do artigo 2º-A

da Lei n. 9.494/1997, de modo a restringir a coisa julgada aos “substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”.

É o que ensina a doutrina do Direito Processual Tributário, da qual destaco a lição de James Marins:¹²

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

Cássio Scarpinella Bueno,¹³ ao abordar especificamente o tema, leciona que mesmo anteriormente à publicação da nova lei do mandado de segurança (Lei n. 12.016/2009), tanto a doutrina como a jurisprudência eram uníssonas sobre a inaplicabilidade do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo, *in verbis*:

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

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

Ratificando este entendimento, peço vênia 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. É diferente o que ocorre nas ações coletivas em geral, em que há também o limite territorial estabelecido no art. 2º-A e seu parágrafo da Lei n. 9.494/1997.
(...)

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.

¹⁴ ZAVASKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 208.

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

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

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

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

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

mandado de segurança. Destarte, a autoridade coatora não se confunde com a parte do Mandado de Segurança, como ensina Rodolfo Mancuso.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, DJ 5.9.2005, p. 308) (grifei)

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

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

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

Muito bem. Feita a radiografia das ações, verifica-se a identidade de partes, pois o impetrante é o mesmo e a União está no polo passivo, com legitimidade para recorrer e contrarrazoar. Isso porque as autoridades coatoras são vinculadas à

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

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.