



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

**Processo n°** 11762.720108/2013-40  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-004.678 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2017  
**Matéria** Concomitância  
**Recorrente** LOGIN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 10/10/2008

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja integrada a decisão recorrida para que ela aprecie o mérito apenas quanto à discussão objeto do mandado de segurança coletivo, nos termos do voto do Relator.

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

**Relatório**

1. Trata-se de Auto de Infração que tem por objetivo a cobrança de crédito tributário referente a Imposto de Importação, IPI-importação, PIS-Importação e COFINS-

Importação, devidamente acrescido dos consectários legais e que originalmente totalizava o importe de R\$ 8.004.19,30. Segundo a acusação fiscal o II e o IPI-importação estariam sujeitos à isenção, enquanto que o PIS-Importação e o COFINS-Importação estariam submetidos à alíquota zero, o que decorreria de regime tributário favorecido no caso de importações de partes e peças destinadas às embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro – REB.

2. Detalhando melhor os fatos, a Recorrente faz jus a um regime tributário beneficiado em operações de importação dos bens alhures citados desde que tais bens apresentem uma destinação específica, o que encontra guarida nas leis n. 8.032/90, 9.493/97 e 10.865/04. Trata-se, portanto, de um benefício fiscal condicionado.

3. Segundo a fiscalização, para que o benefício fiscal aqui tratado seja fruído é indispensável a (i) comprovação de inexistência de similar nacional; bem como que (ii) os produtos importados de fato sejam empregados em embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro – REB. Assim, com o escopo de apurar se tais condições foram atendidas, deu-se início a um procedimento fiscalizatório registrado sob o n. 07154000-2012-01503-0, o qual redundou na presente autuação com base em dois fundamentos autônomos, sendo eles

(i) a Recorrente não demonstrou que os bens importados não apresentavam similar nacional, nos termos do que exige o disposto no art. 17 do Decreto-lei n. 37/66<sup>1</sup>; e, ainda

(ii) a Recorrente não fez prova de que os bens listados nas tabelas de fls. 3.684/3.690 de fato foram empregados em embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro – REB.

4. Devidamente notificado, o contribuinte apresentou tempestiva Impugnação (fls. 3.714/3.753), oportunidade em que alegou o que sumariamente segue abaixo:

(i) em relação à *similaridade*, aduz que:

(a) o art. 1º da lei n. 8.032/90<sup>2</sup> revogou todas as isenções e reduções de II e IPI, de caráter geral ou especial, concedidas no caso de importação de produtos estrangeiros para, ato contínuo, em seus artigos 2º e 3º conceder a isenção de II e IPI na hipótese de importação de partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de embarcações<sup>3</sup>, independentemente do produto importado ter ou não similar nacional;

<sup>1</sup> "Art. 17 - A isenção do impôsto de importação sômente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado."

<sup>2</sup> "Art. 1º Ficam revogadas as isenções e reduções do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2º a 6º desta lei."

<sup>3</sup> "Art. 2º As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:

(...).

II - aos casos de:

(...).

j) partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações;

(...)."

"Art. 3º Fica assegurada a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o caso:

I - nas hipóteses previstas no art. 2º desta lei, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao Imposto de Importação;

(...)."

(b) que destoar da interpretação acima e impor a realização de exigência não prevista em lei para a fruição do benefício fiscal implica ofensa ao princípio da tipicidade cerrada, bem como ao disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional;

(c) a exigência de prova quanto à inexistência de similaridade nacional após o desembaraço das mercadorias importadas redundaria em alteração do critério jurídico do lançamento, razão pela qual a presente autuação estaria em descompasso com o disposto no art. 146 do CTN;

(d) que a inexistência, no desembaraço aduaneiro, de exigência de prova quanto à similaridade nacional configura prática reiterada pela autoridade administrativa, reclamando, por conseguinte, a incidência da regra prescrita no art. 100 do CTN;

(ii) em relação à *destinação do bem importado*, assevera que:

(a) fez prova de que os bens importados estavam vinculados à embarcações devidamente inscritas no Registro Especial Brasileiro – REB (fls. 2.031/2.054), o que estaria comprovado pela apresentação de notas fiscais de entrada (fls. 2.765/3.130, 3.881/3.900 e 3.908/3.925) e de saída (fls. 2.062/2.170; 2.204/2.329 e 3.133/3.699) referentes às mercadorias relacionadas nas DI's fiscalizadas, bem como na tabela de controle de importação (3.902/3.907); e, por fim

(b) em relação às DI's n.s 12/0700210-2 e 12/0815355-4 haveria uma exigência em duplicidade, uma vez que os tributos aqui debatidos e relacionados a tais declarações já estavam sendo exigidos nos PA's n.s 10711.723289/2012-84 e 10715.724361/2012-94.

5. Devidamente processada a Impugnação, o processo foi convertido em diligência pela DRJ-São Paulo (fls. 4.055/4.071) para que fossem apurados:

(i) a aludida duplicidade em relação às DI's n.s 12/0700210-2 e 12/0815355-4; e

(ii) verificar a concomitância da discussão aqui deflagrada com aquela esposada no mandado de segurança coletivo autuado sob o n. 0028166.42.2012.4.01.3400, com trâmite pela Justiça Federal de Brasília, e que fora impetrado pelo Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima, da qual a Recorrente é associada.

6. Referida diligência foi atendida e, ato contínuo, adveio o acórdão n. 16-61.011 (fls. 4.272/4.316), que julgou parcialmente procedente a Impugnação do contribuinte nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Data do fato gerador: 10/10/2008*

*Fruição das isenções ou das reduções de tributos devidos em importações, concedidas a partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações. O regime somente beneficia mercadoria sem similar nacional.*

*Concomitância. O objeto do Mandado de Segurança Coletivo é específico para a exigência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados.*

*O presente Auto de Infração exige multa de mora. Inaplicável a legislação invocada, por se referir à multa de ofício.*

*De acordo com a legislação, a isenção do imposto de importação somente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado. Estão sujeitas ao licenciamento não automático as importações amparadas por benefícios fiscais - isenção ou redução do imposto de importação.*

*Duplicidade de exigência dos tributos de Declaração de Importação.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

7. Uma vez intimado da decisão alhures, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 4.385/4.426, oportunidade em que repisou os fundamentos expostos em sua Impugnação.

8. Submetido à julgamento, esta Turma julgadora, em sua antiga composição, resolveu baixar o presente caso em diligência (resolução n. 3402-000.801 - fls. 4.579/4.584) para que fossem tomadas as seguintes providências:

*(i) juntada de cópia das principais peças do mandado de segurança autuado sob o n. 0028166.42.2012.4.01.3400, em especial as cópias da inicial, sentença, embargos de declaração, decisão integrativa, apelação e, se houver, acórdão da apelação e eventuais recursos especial e extraordinários e correlatas decisões; e, ainda*

*(ii) a análise de todas as notas fiscais (de entrada e de saída) apresentadas pela Recorrente, em especial aquelas acostadas com a Impugnação, com a conseqüente preparação de tabela analítica capaz de promover a distinção (i) dos bens **sem** prova de similar nacional, mas **com** prova de adequado destino da mercadoria importada (ii) daqueles bens **sem** prova de similar nacional e também **sem** prova da adequada destinação no mercado nacional.*

*22. Da conclusão da diligência deve ser dada ciência ao contribuinte, abrindo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito, o que deve ser feito **com especial ênfase para as questões fáticas aqui tratadas**. Ato contínuo, o presente processo deverá ser devolvido para o seu processamento e julgamento por este Tribunal Administrativo.*

*(...).*

9. Em cumprimento a sobredita diligência foram acostado aos autos os documentos de fls. 4.589/4.770, a respeito do qual o contribuinte manifestou-se as fls. 4+779/4.786.

10. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

11. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### I. Da suposta concomitância parcial de instâncias

12. Conforme exposto no relatório alhures, parte da impugnação apresentada pelo contribuinte não foi conhecida pela instância *a quo* ao fundamento que haveria parcial concomitância entre a insurgência do contribuinte e o objeto do litígio retratado no mandado de segurança **coletivo** autuado sob o n. 0028166.42.2012.4.01.3400, impetrado pelo *Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima - SYNDARMA* (FLS. 4.637/4.662).

13. Segundo consta da inicial do aludido *mandamus*, a impetrante, na qualidade de substituto processual, assim vindicou em nome dos seus associados:

(ii) a procedência do pedido, confirmando-se a medida liminar pleiteada, se concedida, e concedendo-se a segurança para:

(a) declarar o direito líquido e certo das Afiliadas do Impetrante a importar, com isenção de II e IPI, partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção, assim como à conservação, modernização e conversão de suas embarcações, sem a necessidade de comprovação da inexistência de similar nacional, desde que atendidas às condições específicas previstas na Lei nº 8.032/90 e na Lei nº 9.493/97 e esmiuçadas

nos artigos 174 e 181 do Regulamento Aduaneiro; e

(b) por consequência, anular os autos de infração e/ou demais atos de fiscalização/cobrança já lavrados contra as Afiliadas do Impetrante para exigir o pagamento do II e IPI, haja vista que as operações são isentas dos referidos tributos nos termos das Leis nºs 8.032/90 e 9.493/97.

(...).

14. Diante deste quadro, a DRJ do Rio de Janeiro, por intermédio do acórdão n. 16-61.011, assim prescreveu:

(...).

*Entende-se que o PEDIDO constante do Mandado de Segurança Coletivo nº 0028166.42.2012.4.01.3400 referente à ... desde que atendidas às condições específicas previstas na Lei nº 8.032/90 e na Lei nº 9.493/97... **ENGLOBA necessariamente o exame da comprovação ou não da similaridade do produto importado com o nacional.***

*De outro modo, ao levar ao Poder Judiciário a discussão referente de quais são as **condições específicas previstas na Lei nº 8.032/90 e na Lei nº 9.493/97** para se permitir a fruição das isenções ou das reduções de tributos devidos em importações, concedidas a partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações, necessariamente o exame dessas **condições específicas** permeará a questão da comprovação ou não da **similaridade do produto importado com o nacional.***

*Portanto, **HÁ IDENTIDADE DOS PEDIDOS** quanto ao Mérito, o que respalda a **CONCOMITÂNCIA.***

(...) (grifos constantes no original).

15. O reconhecimento da suposta concomitância pela instância *a quo* redundou na seguinte disposição:

(...)

*Acordam os membros da 23ª Turma de Julgamento, por unanimidade de Votos, em relação ao total lançado de R\$ 8.004.193,30:*

***Não conhecer da impugnação quanto aos valores que foram levados ao judiciário, no montante de R\$ 1.049.255,24, para os quais fica o crédito tributário mantido;***

(...) (grifos nosso).

16. Tracejado este cenário fático, mister se faz neste instante precisar se o ajuizamento do *mandamus* coletivo aqui mencionado redundou ou não na concomitância com a instância administrativa provocada pelo contribuinte por meio da sua impugnação.

17. A respeito do tema, i.e., concomitância de processos administrativo frente à demandas de caráter coletivo, já tive a oportunidade de manifestar-me no âmbito acadêmico em trabalho<sup>4</sup> realizado em co-autoria com *Carlos Augusto Daniel Neto*, oportunidade em que assim me manifestei:

*Em uma definição preliminar, a concomitância é um pressuposto negativo de admissibilidade de impugnações e recursos administrativos, consistente na inexistência de processo judicial ajuizado pelo contribuinte antes ou durante o curso do processo administrativo fiscal.*

<sup>4</sup> No prelo.

*Tal medida tem o condão, em síntese, de garantir a unidade da jurisdição, evitando que decisões contraditórias sejam proferidas nos âmbitos judicial e administrativo, como medida de segurança jurídica para o jurisdicionado. Em razão da ação de um modelo de monopólio da última palavra por parte do Judiciário, nos casos em que se verifica a concomitância, deve prevalecer o processo judicial, em detrimento do administrativo.*

*Primeiramente, cumpre repisar as bases legais do regime jurídico da concomitância no PAF, com menção inicial ao art. 1º, §2º do Decreto-Lei n 1.737/1979, ao art. 1º da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), e ao art. 78, §2º da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF), verbis:*

Decreto-Lei nº 1737/79

Art 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:

**§2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.**

LEF

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de **mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida**, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - **A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.**

RICARF

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretroativa de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou **a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.**

*Sob um prisma subjetivo, se verifica na literalidade dos dispositivos que a legislação exige sempre que a propositura da ação judicial tenha sido realizada pelo próprio contribuinte, que está sendo parte também na discussão administrativa ou que tem legitimidade e interesse para interpor impugnações e recursos nesta seara.*

*Por outro lado, sob uma perspectiva procedimental, cumpre observar também que os dispositivos arrolaram expressamente os tipos de ações propostas pelo contribuinte que tem o condão de gerar a concomitância com efeitos de obstar o conhecimento dos pleitos administrativos: i) ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito; ii) ação de repetição de indébito; e iii) mandado de segurança.*

*Apesar do art. 38 da LEF mencionar expressamente o "mandado de segurança", cabe uma breve consideração ao fato de que essa lei foi escrita e promulgada às vésperas do início da década de 80, reportando-se assim à figura processual regulamentada na Lei nº 1.533/1951, que previa expressamente que o MS seria impetrado individualmente, especialmente em seu art. 1º, §2º ("Quando o direito ameaçado ou violado couber a varias pessoas, qualquer delas poderá requerer o mandado de segurança."). O mandado de segurança coletivo somente foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Constituição de 1988, que trouxe previsão expressa em seu art. 5º, LXX ("O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:"), e atualmente encontra maior regulamentação na Lei nº 12.016/2009.*

*Isso deixa claro, pois, que ao mencionar "mandado de segurança", a LEF refere-se exclusivamente à modalidade de tutela individual, visto que era a existente legislativamente à época, não sendo crível que o legislador pretendesse aí, no bojo das regras de execução fiscal, antever um instrumento processual que só seria positivado anos depois. O MS Coletivo apenas foi regulamentado expressamente e de forma geral (isto é, fora de campos normativos específicos) com o art. 21 do Lei nº 12.016/2009:*

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.

*Assim, uma análise literal e histórica parece militar a favor da impossibilidade de concomitância entre um mandado de*

*segurança coletivo e um processo administrativo movido por um contribuinte.*

*Outro ponto que merece destaque é o papel que o contribuinte ostenta no caso de MS Coletivo movido por entidade com legitimidade para tanto. Isso é relevante pois, nos termos do art. 18 do CPC, "ninguém poderá pleitear direito alheio **em nome próprio**, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico" - é dizer, quando a associação ou organização sindical, apenas a título de exemplo, impetra o mandamus, não há qualquer dúvida de que atue ali exclusivamente como parte, ainda que o direito material vindicado pertença a esfera patrimonial de terceiros, i.e., seus associados ou sindicalizados.*

*Nesse caso, o impetrante goza de uma legitimidade extraordinária a título de substituto processual outorgada pela própria Constituição Federal, em seu art. 5º, LXX, que não se confunde com aquela representação veiculada no inciso XXI do mesmo artigo, verbis:*

*(...).*

*XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente;*

*LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:*

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;*
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;*

*(...).*

*Nesse sentido, inclusive, é o posicionamento de longe data assumido pelo Supremo Tribunal Federal, a exemplo do ilustrativo voto do Min. Marco Aurélio no RE 364.051/SP, transcrito abaixo:*

*No tocante ao mérito, há de distinguir-se, sob o ângulo da legitimidade, o disposto nos incisos XXI e LXX do artigo 5º da Constituição Federal. O primeiro versa sobre a representação judicial e extrajudicial dos filiados pelas entidades associativas, consideradas as ações em geral. Exige-se a autorização para ingressar em Juízo, que pode constar do estatuto da sociedade. Já o segundo, norma específica disciplinadora do mandado de segurança coletivo, estampa, por si próprio, substituição processual, a revelar que os partidos políticos com representação no Congresso Nacional, as organizações sindicais, as entidades de classe e associações legalmente constituídas e em funcionamento há pelo menos um ano têm legitimidade para propositura do mandado de segurança.*

*Consolidou-se a tal ponto a distinção entre a representação e a substituição processual nos incisos analisados que o STF editou a súmula nº 629, nos seguintes termos:*

*A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes.*

*Assim, resta claro que embora as associações sejam entidades com legitimidade para impetrar mandados de segurança, no caso do inciso LXX do art. 5º da CF/88 o MS Coletivo é instrumento privativo desta entidade, enquanto na hipótese do inciso XXI o MS seria um instrumento geral, manejável tanto pelo indivíduo - separadamente - como também pela entidade na condição de representante processual, cuja autorização daquele é exigida como condição dessa legitimidade representacional.*

*É preciso que fique absolutamente claro que a substituição processual não se confunde com a representação. Este atua processualmente em nome alheio, e para a defesa de interesses e pretensões alheias, ao passo que aquele age em nome próprio, no interesse dos substituídos.*

*Neste sentido é a precisa lição de Giuseppe Chiovenda:*

As posições fundamentais e secundárias acima examinadas assume-as normalmente a própria pessoa que se afirma titular da relação deduzida em juízo. Mas excepcionalmente assume-as pessoa que não se afirma e apresenta como sujeito da relação substancial em litígio. Como no direito substancial casos se verificam em que se admite alguém a exercer no próprio nome direitos alheios, assim também outro pode ingressar em juízo no próprio nome (isto é, como parte) por um direito alheio. Ao introduzir e analisar essa categoria, porfiei em definir-lhe o caráter, atribuindo-lhe a denominação de substituição processual. Categoria e denominação são hoje aceitas a todos, inclusive pela jurisprudência da Corte de Cassação, (aresto de 8 de abril de 1926, na Giurisprudenza italiana, 1926, p. 489; de 13 de julho de 1931, no Foro italiano, 1932, p. 735; de 24 de julho de 1934, no Foro italiano, 1935, p. 59). Muitos dos casos por mim incluídos em tal categoria são comumente explicados como casos de representação; mas, conquanto se produzam, aí, alguns efeitos análogos aos da representação, não é de representação que se trata, de vez que o representante processual age em nome de outro, de sorte que parte na causa é, na verdade, o representado; ao passo que o substituto processual age em nome próprio e é parte na causa. Como tal responde pelas despesas judiciais, não servir como testemunha etc. O fato, porém, de ser o substituto processual autorizado por lei a comparecer em juízo pelo direito alheio **decorre de uma relação em que aquele se encontra com o sujeito dele**. Esta relação, em que ele se encontra com o titular, constitui o interesse como condição da substituição processual, apresentado, pois, como coisa bem diferente do interesse como condição da ação que se faz valer. (CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de Direito Processual Civil. Vol. II. Campinas: Bookseller; 1998, p. 300-302)

*Como se depreende da ilustrativa cita do mestre italiano, a relação jurídica de fundo é distinta nos dois casos: na*

*substituição processual a relação de fundo possui natureza de direito material, dando legitimidade extraordinária para a entidade pleitear tutela de direito alheio, mas em nome próprio, enquanto na representação a relação jurídica é processual, com a atribuição de um mandato processual para que a entidade defenda direito alheio em nome do mandatário, e não em seu próprio nome - trata-se de legitimação ordinária decorrente da existência de pretensão do mandatário, mas cujo exercício no âmbito do processo é atribuído a terceiro.*

*A distinção fica ainda mais patente quando se analisam os efeitos da coisa julgada decorrente de um MS Coletivo, no qual atuou a entidade como substituto processual, e em um MS Individual, onde ela atuou como representante. Tal regramento, emprestado do tratamento dado à matéria no Código de Defesa do Consumidor, foi consignada no art. 22 da Lei nº 12.016/2009, verbis:*

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

§ 1º **O mandado de segurança coletivo não induz litispendência para as ações individuais**, mas os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante a título individual se não requerer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência comprovada da impetração da segurança coletiva.

*Como se vê, a lei reconhece claramente a possibilidade de coexistência de mandados de segurança coletivo e individuais, mas limitando subjetivamente a eficácia daquele em relação a estes, nos casos em que o sujeito opte por prosseguir a sua discussão própria da matéria.*

*Ora, se sequer há que se falar em litispendência no âmbito judicial, pela existência de MS individual e coletivo, a fortiori não haveria que se cogitar também de concomitância entre este e o procedimento administrativo, visto que é prerrogativa constitucional do contribuinte ter acesso à via judicial e administrativa, e a todos os recursos e meios de defesa a ela inerentes, exercidos em contraditório (art. 5º, LV da CF/88), somente lhe sendo afastado a via administrativa nos casos em que sponte própria optou por acessar prioritariamente o Judiciário, cujas decisões prevalecem sobre aquela proferidas em processos administrativos.*

*A coisa julgada em ação coletiva nunca poderá prejudicar os substituídos, até mesmo porque a legitimação extraordinária decorre de lei, e não da vontade destes, e cercear o seu acesso posterior e individual ao Judiciário seria, inequivocamente, um ofensa ao art. 5º, XXXV da Constituição (a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito). Nesse sentido é a lição do saudoso Min. Teori Albino Zavascky: "O interessado que optar pela não-vinculação poderá ser beneficiado, mas jamais prejudicado, com o resultado da*

demanda coletiva. Conseqüências negativas ao seu patrimônio jurídico dependeriam de previsão legal, inexistente em nosso ordenamento" (ZAVASCKY. *Teori Albino. Processo Coletivo*, 2ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 225)

*A distinção entre o mandado de segurança coletivo e o individual e o alcance de ambos é relevante quando se analisa a incidência ou não da Súmula CARF nº 1 no caso em tela:*

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

*É preciso, para definir a aplicabilidade ou não da mesma, a análise dos seus fundamentos determinantes, consubstanciados nos acórdãos paradigmas de sua elaboração, procedimento este imposto pelo art.489, §1º, V do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2016), que se aplica subsidiariamente ao procedimento administrativo (art. 15), verbis:*

**Art. 489. São elementos essenciais da sentença:**

***I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a summa do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;***

***II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;***

***III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.***

***§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...)***

***V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;***

*(...).*

*No caso da súmula em comento, os acórdãos em questão são os seguintes, conforme pesquisa no sítio virtual do CARF: Acórdão nº 101-93877, de 20/06/2002; Acórdão nº 103-21884, de 16/03/2005; Acórdão nº 105-14637, de 12/07/2004; Acórdão nº 107-06963, de 30/01/2003; Acórdão nº 108-07742, de 18/03/2004; Acórdão nº 201-77430, de 29/01/2004; Acórdão nº 201-77706, de 06/07/2004; Acórdão nº 202-15883, de 20/10/2004; Acórdão nº 201-78277, de 15/03/2005; Acórdão nº 201-78612, de 10/08/2005; Acórdão nº 201-77430, de 29/01/2004, Acórdão nº 303-30029, de 07/11/2001; Acórdão nº 301-31241, de 16/06/2003, Acórdão nº 302-36429, de 19/10/2004, Acórdão nº 303-31801, de 15/03/2005, Acórdão nº 301-31875, de 15/06/2005.*

*Compulsando-os individualmente, verifica-se que absolutamente **todos** versam sobre ações individuais propostas ou mandados de segurança individuais impetrados pelo contribuinte, pessoalmente, sem haver um precedente sequer que tratasse da questão dos mandados de segurança coletivos.*

*Essa minuciosa análise dos acórdãos paradigmas que embasaram a súmula CARF nº 01 bastam para demonstrar que ela **não** pode ser aplicada em casos outros que não sejam de ações individuais, sob pena de considerar-se não fundamentada a decisão proferida com base nela, com fulcro no art.489, §1º, V do Novo CPC.*

*Por fim, cumpre mencionar que a 3ª CSRF deste CARF possui precedente recentíssimo, julgado unanimemente, no sentido de reconhecer a inexistência de concomitância nos casos de mandado de segurança coletivo, no acórdão CSRF nº 9303-005.189, julgado em 18 de Maio de 2017 e assim ementado:*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/01/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

*Em seu voto, o Conselheiro Andrada Natal entendeu que no MS Coletivo o substituto teria capacidade de ajuizar a ação independente da autorização do substituído, na linha da Súmula nº 629 do STF e que nos termos do art. 22, §1º da Lei nº 12.016/2009, o MS Coletivo não induz litispendência para ações individuais.*

18. Diante deste quadro, resta claro que a impetração de mandado de segurança coletivo não tem o condão de implicar o reconhecimento da concomitância com processo administrativo.

### **Dispositivo**

19. *Ex positis*, **dou provimento parcial ao recurso voluntário** interposto para reformar o acórdão recorrido, devendo o presente caso ser devolvido à instância julgadora *a quo* para que ela aprecie o mérito *apenas* da discussão indevidamente suprimida em razão de equivocado reconhecimento de concomitância de instâncias.

20. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

