



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

Processo n° 13710.001029/2003-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.614 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria IPI
Recorrente PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

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 conhecer do recurso voluntário para lhe dar parcial provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

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

Relatório

Trata-se de processo de Declaração de Compensação de fl. 01, formalizado em 29/04/2003, para compensar débitos de IRPJ do período de apuração de 04/2003, com créditos originários do Pedido de Ressarcimento de IPI de fl. 02, do saldo credor acumulado no 1º trimestre de 2003, relativo a créditos de MP, ME e PI aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos e alíquota zero.

Foi realizada diligência para verificação da materialidade e legitimidade dos créditos a que se referia o pedido de ressarcimento. Desse procedimento resultou o Relatório de Diligência de fls. 192/199, do qual se destaca que a imensa maioria dos insumos adquiridos foram para a produção de derivados do petróleo, que são imunes, e que o não atendimento de parte das solicitações impediu a segregação dos créditos de insumos utilizados em produtos tributados, isentos ou alíquota zero. Concluiu ao final que o Contribuinte não teria legitimidade para pleitear tais créditos.

Da verificação da legitimidade e materialidade do crédito resultou o Despacho Decisório que indeferiu o direito creditório e não homologou a DCOMP, sob o fundamento de que *“o crédito oferecido pelo sujeito passivo não preenche os requisitos de ‘liquidez’ e de ‘certeza’ exigidos pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66 e, como tal, não se presta a promover a compensação tributária por ele pretendida”*, aduzindo, ainda, que o contribuinte *“não se preocupou em trazer ao autos do processo elementos capazes de comprovar de maneira irrefutável a existência do seu **pretensão** crédito, pois, como já dito anteriormente, as cópias de páginas do livro ‘Registro de Apuração do IPI’, por si só, não têm força probante da existência do crédito oferecido para promover a compensação tributária por ele pleiteada”*.

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, sustentando o direito ao créditos de MP, ME e PI utilizados em produtos imunes com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e art. 4º da IN SRF nº 33/99 e que os derivados do petróleo são indicados na NCM como "NT", apesar de serem imunes.

Informa a existência de decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região no Agravo de Instrumento 2007.01.00049200-1 interposto pelo SINDICOM, nos autos de um **mandado de segurança coletivo**, suspendendo os efeitos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006 para as distribuidoras afiliadas, o que, no seu entender, daria ainda mais suporte ao seu argumento da manutenção do crédito utilizado na industrialização de produtos imunes.

Ao final, solicita a realização de perícia química e contábil e diligência ao seu estabelecimento.

A manifestação foi julgada improcedente sob fundamento de concomitância da discussão do mérito da procedência dos crédito no mandado de segurança coletivo e no presente processo administrativo.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando suas razões de mérito e aduzindo que houve uma aplicação equivocada do art. 170-A do CTN, pois o pleito não foi realizado pelo Contribuinte, que o ajuizamento do MS Coletivo não se adapta às condições dos arts. 25 e 70 da IN SRF nº 900/08, e que a decisão do TRF-1 vincula apenas a atuação do Executivo, ao afastar o ADI n 05/06 sob fundamento de ilegalidade.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Há que se enfrentar, antes de adentrar no mérito, a questão da concomitância entre o Mandado de Segurança Coletivo ajuizado pela SINDICOM e o presente processo administrativo no qual se discute a legitimidade de créditos de IPI de MP, ME e PI adquiridos para a produção de produtos isentos, imunes ou sujeitos a alíquota zero.

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.

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 irretratável 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. 6º do CPC/73, "*ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei*" - 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 os direitos de seus representados possam ser tutelados através do desfecho daquele processo.

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 longa 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 propria* optou por acessar prioritariamente o Judiciário, cujas decisões prevalecem sobre aquelas 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 conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma 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.

Desse modo, entendo que a existência de MS Coletivo impetrado pelo SINDICOM não gera concomitância em relação à discussão administrativa realizada individualmente pela Recorrente, merecendo reparos a decisão proferida pela DRJ.

Nesses termos, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida quanto à ocorrência de concomitância, remetendo os autos àquele órgão julgador para que seja proferida nova decisão acerca do mérito da questão.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator