ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10768.720173/2007-12

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

Processo nº	10768.720173/2007-12
Recurso nº	916.497 Embargos
Acórdão nº	**3401-005.057 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de maio de 2018
Matéria	COFINS
Embargante	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2003 a 30/11/2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE DA DECISÃO ARGÜIDA. ACOLHIMENTO. NECESSIDADE.

Necessário o acolhimento dos embargos de declaração que investem contra decisão colegiada que, partindo de premissas fáticas equivocadas, prolata acórdão completamente dissonante dos fatos albergados no processo, eis que inquinado de obscuridade.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA.

Consoante art. 333, I do Código de Processo Civil (art. 373, I do CPC/15), então vigente, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, incumbe ao autor a prova dos fatos constitutivos do direito invocado, ônus atribuído ao contribuinte nas hipóteses de repetição de indébito ou ressarcimento.

ELEMENTOS DE PROVA. CONFIGURAÇÃO DE SITUAÇÃO DE FATO. EXIGÊNCIA.

A alegação de inclusão de vendas de produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas, na apuração do tributo, deve vir acompanhada de elementos hábeis, do ponto de vista fiscal ou contábil, que demonstrem cabalmente essa situação de fato, não sendo suficiente a mera remissão à existência de lançamentos nos livros próprios ou documentos sem valor fiscal para esse desiderato.

CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO NO TRANSCURSO TEMPORAL. EFEITOS SUPERVENIENTES.

A modificação verificada no quadro judicial tributário, decorrente da cassação de liminar que suspendia a exigibilidade do crédito tributário, tem o

condão de restabelecer o *status quo ante* e tornar devido o tributo suspenso, impedindo que o contribuinte, ainda que na condição de terceiro obrigado ao cumprimento de ordem judicial, possa reaver valor recolhido a maior pela inobservância da causa suspensiva então vigente, mas já revista por ocasião do pleito de restituição.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos e dar parcial provimento ao recurso voluntário, admitindo *in totum* o resultado da diligência realizada, que reconheceu o direito à repetição do indébito sobre a parcela de vendas relativas a gasolina de aviação e propeno incorretamente tributadas e devidamente comprovada pela apresentação das notas fiscais de saída.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Cassio Schappo e Lázaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Cuida-se de embargo de declaração interposto em face do Acórdão 3401-001.749, exarado em 20/03/2012, que negou provimento (*rectius* não conhecimento) ao recurso voluntário por vislumbrar renúncia às instâncias administrativas, com aplicação da Súmula CARF nº 1.

O contribuinte argüiu o julgado asseverando que houve adoção de premissa equivocada, uma vez que não realizou qualquer compensação fundada em provimento judicial, mas sim, que estava obrigado, na condição de responsável tributário, a dar cumprimento a ordem judicial em ações promovidas por terceiros, de maneira que seria inaplicável a renúncia à discussão administrativa.

O processo em epígrafe alberga declaração de compensação de Cofins, período de apuração agosto/2005, com direito creditório do mesmo tributo apurado em novembro/2003.

A Demac/RJO/Diort não homologou a compensação por constatar erro na apuração do direito creditório, ao passo que o contribuinte havia excluído da base de apuração valores relativos a vendas para clientes beneficiados com medidas judiciais que afastavam a incidência do tributo, o que não encontraria respaldo na legislação, devendo o contribuinte indicar esta situação nas DCTFs, com exigibilidade suspensa.

Em manifestação de inconformidade sustentou-se erro na apuração realizada pela RFB, porquanto não foram excluídas as seguintes parcelas: i) das vendas de gasolina – as vendas de gasolina de aviação, submetidas a alíquota diferenciada; ii) das vendas de diesel – a revenda de óleo diesel adquirido da REFAP, sujeito à tributação monofásica; iii) das vendas de GLP – as vendas de propano/butano. Quanto às deduções das vendas da parcela correspondente a empresas com liminar, alegou que se cuidaria de ato jurídico sujeito a condição suspensiva, de modo que o imposto só será devido quando sobrevier o evento futuro e incerto, que é a manifestação definitiva do Poder Judiciário, razão porque tais glosas deveriam ser revisadas.

A DRJ Rio de Janeiro II/RJ julgou o recurso improcedente mediante decisão assim ementada:

> *"IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.*
>
> *A manifestação de inconformidade apresentada contra decisão que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado deverá conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e deverá vir acompanhada dos dados e documentos comprovadores dos fatos alegados.*
>
> *COMPENSAÇÃO. CRÉDITO* SUB JUDICE.
>
> *É vedado, para fins de compensação, aproveitar crédito, objeto de disputa judicial, antes de transitar em julgado a decisão favorável ao sujeito passivo.*
>
> *APRESENTAÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO.*
>
> *A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos."*

O recurso voluntário, grosso modo, reprisou os argumentos da manifestação vestibular, destacando que as vendas a empresas detentoras de liminares envolvem óleo diesel e gasolina, bem assim, que a exclusão das vendas de GLP refere-se à comercialização de **propeno**, cujo código NCM é 2901.22.00, de modo que sujeitar-se-ia à alíquota geral e não diferenciada, como o **propano/butano**. Na oportunidade foram juntadas cópias de notas fiscais que demonstrariam a procedência das razões recursais.

Na sessão de 16/10/2014, através da Resolução 3401-000.841, uma vez confirmado o equívoco da decisão embargada, no tocante à suposta concomitância, e diante da impossibilidade de decidir o processo no estado em que se encontrava, converteu-se o julgamento em diligência para que fosse averiguado o registro dos documentos fiscais apresentados, a procedência das alegações de fato e a juntada de documentos relativos às medidas judiciais que ampariam as saídas com suspensão da exigibilidade, com redução a termo das verificações efetuadas.

O relatório fiscal destacou, relativamente às exclusões de gasolina de aviação e "propeno grau polímero (NCM 2901.22.00)", que considerou apenas como tais as vendas indevidamente incluídas nas rubricas referentes a "Gasolina" e "GLP", respectivamente, para as quais foram apresentadas cópias das notas fiscais, não acatando aquelas cuja prova se fez apenas pelo "espelho" da nota fiscal; quanto às vendas a empresas detentoras de medidas judiciais, que todas as ações indicadas transitaram em julgado ao longo de 2011, desfavoravelmente aos contribuintes, além do que, a partir de 2000, o regime de substituição tributária foi sucedido pelo regime monofásico de tributação, de maneira que a distribuidora deveria informar a suspensão da exigibilidade do crédito na DCTF, ao invés de deixar de oferecer ditos montantes à tributação; e, tocante à exclusão da revenda de óleo adquirido da REFAP, sujeito à incidência monofásica, aduziu que o próprio recorrente, ainda durante a fiscalização, reconhecera a improcedência do abatimento.

Cientificado destas conclusões o contribuinte asseverou que, mesmo que os "espelhos" de notas fiscais não possuam efeitos fiscais, deveriam ser confrontados com os livros fiscais e contábeis, o que confirmaria a existência do lançamento e convalidaria a exclusão pretendida; que a exclusão das vendas a beneficiários de liminares encontra abrigo na IN SRF 104/200(?), Parecer Cosit nº 1/200(?) e art. 811 do CPC/73; e, que a revenda de óleo já submetido a tributação não enseja nova incidência, sob pena de vilipêndio ao regime monofásico.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Preambularmente, colaciono excerto do Acórdão 3401-000.841, de 16/10/2014, que examinou o cabimento do aclaratório e o vício de declaração que inquinou o Acórdão 3401-001.749, de 20/03/2012, consoante legislação então vigente:

> *"O presente embargo de declaração foi distribuído com fulcro nos arts. 49, § 7º e 65 e §§ do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 256/09.*
>
> *Neste passo, aludida peça recursal é tempestiva e preenche aos demais pressupostos de admissibilidade.*
>
> *Revendo os autos concluí que assiste razão ao reclamante quando alega equívoco na premissa adotada pelo aresto, tendo em conta que a existência de provimentos judiciais não conduz necessariamente à renúncia ao contencioso administrativo, mormente quando o recorrente encontra-se na condição de terceiro atingido pelos seus efeitos, apenas obrigado ao seu cumprimento.*
>
> *No caso vertente é inconteste a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 1, como defendido pelo recorrente."*

Destarte, mostrou-se equivocada a premissa adotada pelo aresto questionado, ao concluir que o recorrente optara pela discussão judicial, com renúncia ao contencioso administrativo, pois, como se viu, as ações judiciais eram tituladas por terceiros, clientes do recorrente, figurando este como simples terceiro obrigado ao cumprimento das medidas judiciais lá exaradas e sujeito aos seus efeitos, de modo que a decisão primeva deste sodalício

incorreu em obscuridade, razão pela qual acolho o embargo de declaração interposto e lhe confiro efeito infringente.

Vencida a questão preliminar – conhecimento do aclaratório – passo ao mérito do recurso voluntário.

Das exclusões de vendas de gasolina de aviação e propeno

O ponto controvertido nesse tópico é exclusivamente factual, uma vez que não discrepam o recorrente e as autoridades administrativas quanto ao direito de crédito em si, consistente na sujeição da gasolina de aviação e propeno a alíquotas distintas daquelas aplicáveis à gasolina e ao propano/butano, restando incontroverso, também, que ditas vendas (gasolina de aviação e propeno) foram tributadas, pelo recorrente, de forma incorreta.

A decisão de primeiro grau administrativo já se manifestara, ainda que enviesadamente, sobre o direito à repetição, todavia, não o reconhecera pela ausência de elementos de prova a respaldar as alegações recursais.

O agente fiscal diligenciante, em seu relatório, destacou que intimou o contribuinte a apresentar os documentos fiscais válidos que explicitassem a inserção de notas fiscais de vendas de gasolina de aviação e propeno nas rubricas "Gasolina" e "GLP", do demonstrativo de apuração da Cofins, período novembro/2003 (efl. 600), rechaçando a possibilidade de reconhecer a procedência da alegação exclusivamente com base nos "espelhos" desses documentos, ante a informação aposta em seu corpo: "não vale como documento fiscal".

O contribuinte, por seu turno, apresentou apenas parcela dos documentos fiscais requisitados, o que redundou no reconhecimento do direito de crédito em relação a ela, por parte da fiscalização, quando da recomposição da base de cálculo.

Quanto aos demais documentos, mesmo admitindo a ausência de validade fiscal, sustentou que o Livro Registro de Saídas continha o lançamento dessas operações, constituindo então prova suficiente ao deferimento de seu pleito.

Em que pese reconhecer que, de fato, os registros do livro fiscal em tela apontam a escrituração dos documentos faltantes, ainda que não apresentados à fiscalização, não posso olvidar que o indeferimento do direito de crédito não se baseou na falta de registro nos livros pertinentes, mas na ausência do documento fiscal, mais especificamente, a via da nota fiscal que deve permanecer em poder do emitente, isso porque, segundo a legislação fiscal, os livros são escriturados à vista dos documentos que lhe conferem legitimidade.

Por outro lado, ainda que admitidos exclusivamente os registros fiscais como válidos para o fim probatório desejado, a sua aferição apenas indica a existência de uma operação de venda, sem que haja qualquer especificação que se trate de comercialização de "gasolina de aviação" ou "propeno" submetidas a tributação diferenciada, como aduz o recorrente, porquanto essa informação não consta dos lançamentos realizados no Livro Registro de Saída ou mesmo do Livro Razão, ambos apresentados durante a diligência.

Talvez, a depender do histórico de lançamento adotado, o Livro Diário pudesse esclarecer essa circunstância, entretanto, não foi apresentado ou mesmo colacionado

aos autos, de modo que não vislumbro outro elemento de prova, ressalvada a própria nota fiscal de venda válida, passível de fazer a demonstração pretendida pelo recorrente.

O busílis da questão é justamente a ausência de um documento fiscal válido que permita identificar a inclusão de vendas de gasolina de aviação e propeno na tributação incorreta, como sustenta o recorrente, permanecendo não provada tal ocorrência.

Tocante à validade jurídica do "espelho" de nota fiscal, o próprio recorrente concorda que não possui efeito fiscal algum, de maneira que não se contesta essa condição dos documentos.

Por oportuno, consoante disposições do art. 333 do Código de Processo Civil (1973) – atual art. 373, I, do CPC/15 – e art. 36 da Lei nº 9.784/99, ambos utilizados subsidiariamente no processo administrativo fiscal, cabe acentuar que seria incumbência do contribuinte, ora recorrente, a demonstração e prova do direito alegado, eis que, segundo aludido dispositivo, o ônus de provar o fato constitutivo do direito pertence ao autor, o que, nas hipóteses de pedido de restituição e/ou ressarcimento, atribui-se ao sujeito passivo, que é o titular do direito, enquanto nos lançamentos para exigência de crédito tributário este encargo pertence ao sujeito ativo, a União.

Nestes autos, o encargo da prova caberia então ao requerente, que não se desvencilhou adequadamente de produzi-la, não se prestando as diligências e perícias a suprir uma obrigação que seria sua, ao passo que tais procedimentos não tem por escopo a produção de prova, seja para a Administração Tributária, seja para o contribuinte.

Assim, à mingua de acervo probatório robusto, que demonstrasse a indevida inclusão de vendas de gasolina de aviação e propeno no grupo "Gasolina" e "GLP", como alegado em recurso, dou parcial provimento para que sejam excluídas apenas aquelas operações para as quais foram apresentadas as cópias das notas fiscais de venda, como averbado no relatório de diligência.

Da exclusão de revenda de diesel adquirido da REFAP – incidência monofásica

A esse respeito, defende o recorrente que houve indevida inclusão, na rubrica "Diesel" (demonstrativo de apuração de efl. 600), sujeito a tributação monofásica da Cofins, conforme Lei nº 9.718/98, operação de **revenda** de produto adquirido da REFAP e, nessa condição, já submetida à incidência da contribuição.

A fiscalização, por seu turno, aduziu que a própria empresa já havia reconhecido a improcedência do abatimento em questão, ainda durante o procedimento fiscal inicial.

De fato, compulsando os autos verifiquei a existência de questionamento efetuado pela fiscalização sobre o montante, apontando inconsistência na informação prestada, uma vez que não foram demonstrados os lançamentos dessa receita, ao que o contribuinte respondeu ser aludida exclusão improcedente, como se verifica da seguinte resposta enviada por meio telemático (efl. 96):

2) outro problema seria a exclusão de R$ 12.053.601,30 que a princípio seria referente a Revenda de Óleo Diesel, assim, segue também a tabela demonstrativa das receitas isentas que nos foi encaminhada por vocês. Esclareço que a receita de revenda de óleo diesel, que está sendo apontada como isenta, na verdade não foi encaminhada planilha demonstrando os lançamentos dessa receita.

R: Segue composição da base de cálculo do Óleo Diesel, conforme planilha enviada anteriormente. A exclusão acima demonstrada (R$12.053.601,30) não procede de acordo com nossa apuração.

CONTA	DESCRIÇÃO	PLANILHA	EXPORTAÇÕES	DEVOLUÇÕES (Grupo 31.20)	LIMINARES	BASE TRIBUTADA
3110-101	Óleo Diesel	3.059.930.107,43	(43.102.348,15)	(34.516.489,88)	(1.440.900,00)	2.980.870.369,40
3110-201	Óleo Diesel Importado	28.003.908,15	-	(25.936,95)		27.977.971,20
	Base Total	3.087.934.015,58	(43.102.348,15)	(34.542.426,83)	(1.440.900,00)	3.008.848.340,60

A indagação acerca desse valor decorreu de sua inclusão em rubrica específica, denominada "Revenda Diesel", constante do demonstrativo de vendas de produtos com isenção e/ou alíquota zero encaminhado pelo contribuinte em 20/02/2009, através da correspondência Tributário/Rfisco/RFF nº 0060/2009 (efls. 28/29)

Como se vê, há uma contradição na postura do recorrente, quando simultaneamente reconhece a improcedência da exclusão e contesta a impossibilidade de seu abatimento.

Ainda que se seja plausível a argumentação jurídica deduzida pelo contribuinte, quanto ao descabimento de nova incidência tributária sobre produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, é inafastável a necessidade de prova que tal situação jurídica tenha efetivamente ocorrido, não bastando a discussão do direito em tese.

Nesses autos, o recorrente afirma que efetuou revenda de diesel e a ofereceu novamente à tributação, contudo, não indica sequer a nota fiscal respectiva, o momento de seu registro nos livros contábeis e fiscais, não apresentando qualquer elemento de prova que ampare sua irresignação, valendo aqui tudo o que foi anteriormente dito sobre a distribuição do ônus probatório.

Por esse motivo, mais uma vez, concordo com as conclusões do relatório de diligência fiscal e não acato a exclusão pleiteada.

Das vendas a detentores de medida judicial suspensiva

Nesse ponto reside o debate mais acalorado do recurso, onde o contribuinte aduz não ser possível concordar com a impossibilidade de exclusão, da base de apuração da Cofins, das receitas relativas a vendas a empresas possuidoras de liminares que obstam a incidência da contribuição, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade, inserto no art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Cuidando-se de pedido de restituição de Cofins, combinado com compensação, decorrente de recolhimento a maior constatado no período novembro/2003, o contribuinte inadvertidamente, segundo sua acepção, incluiu na base de apuração o valor dessas vendas e as ofereceu à tributação normalmente, como se devido fosse o tributo.

A diligência realizada amealhou as cópias dessas decisões liminares e as apensou ao processo, relatando os levantamentos até então realizados, dando conta do trânsito em julgado de todas elas ao longo de 2011, com desfecho desfavorável aos interessados, bem assim, relacionando as notas fiscais correspondentes.

As decisões judiciais foram anexadas às efls. 1.054/1.058, 1.059, 4.328/4.332 e 4.333, sendo que todas elas aparentemente questionam a incidência da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE (Combustíveis), criada pela Lei nº 10.336/2001, sendo que algumas delas, como as liminares deferidas nas Ações Cautelares nºs 2003.03.00.061920-5 e 2003.03.00.055895-2, averbam que a "*impetração objetiva afastar a exigibilidade do PIS e da COFINS destacados no Art. 8º da Lei nº 10.336/01*" (efls. 1.059 e 4.333), enquanto a decisão liminar proferida no MS 2003.61.00.017136-2, apresentada incompleta, defere o seguinte:

> *"Assim, DEFIRO A **MEDIDA LIMINAR** pleiteada , nos termos do art. 151, IV, do CTN, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, no que concerne aos valores referentes ao PIS e a COFINS, na forma como vem sendo atualmente recolhidos, retidos e/ou compensados, nos moldes do art. 8°, da Lei nº 10.336/01, aplicando-se a partir desta data a tais operações o disposto nas Leis 07/70 e 70/91, quando da aquisição mensal de produtos, nos termos do que fora previamente contratado, (...)"*

Ocorre que o art. 8º da Lei nº 10.336/01 não trata da tributação do PIS/Pasep e Cofins, mas sim, da previsão de possibilidade de abatimento e limitação, da base de cálculo dessas contribuições, da CIDE paga na importação ou na comercialização dos produtos que relaciona, *verbis*:

> *Art. 8º O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da Cide, pago na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente: (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002) (Vide Decreto nº 5.060, de 2004)*
>
> *I – R$ 49,90 e R$ 230,10 por m³, no caso de gasolinas; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)*
>
> *II – R$ 30,30 e R$ 139,70 por m³, no caso de diesel; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)*
>
> *III – R$ 16,30 e R$ 75,80 por m³, no caso de querosene de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)*
>
> *IV – R$ 16,30 e R$ 75,80 por m³, no caso dos demais querosenes; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)*
>
> *V – R$ 14,50 e R$ 26,40 por t, no caso de óleos combustíveis com alto teor de enxofre; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)*
>
> *VI – R$ 14,50 e R$ 26,40 por t, no caso de óleos combustíveis com baixo teor de enxofre; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)*

VII – R$ 44,40 e R$ 205,60 por t, no caso de gás liqüefeito de petróleo, inclusive derivado de gás natural e de nafta; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

VIII – R$ 13,20 e R$ 24,00 por m³, no caso de álcool etílico combustível. (Incluído pela Lei nº 10.636, de 2002)

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

§ 2º As parcelas da Cide deduzidas na forma deste artigo serão contabilizadas, no âmbito do Tesouro Nacional, a crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a débito da própria Cide, conforme normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Essa situação merece detido exame, como será retomado adiante, entretanto, por ora, independente disso e das observações de direito assinaladas pela autoridade diligenciante, colijo consulta ao sítio virtual da Seção Judiciária de São Paulo (www.jfsp.jus.br) e do Tribunal Regional Federal – 3ª Região (www.trf3.jus.br), em 13/11/2017, relativa à tramitação das sobreditas ações judiciais:

- AUTO POSTO GUILHERME SÃO PAULO LTDA. – MS 2002.61.00.025213-8 (0025213-51.2002.4.03.6100) – julgado extinto o processo, sem exame de mérito, com decisão publicada em 22/10/2003. Medida Cautelar nº 2003.03.00.061920-5, aviada perante o TRF-3ª Região, com liminar deferida em 13/09/2003 e revogada em 12/11/2003, com ciência à Petrobrás, via fax, em 13/11/2003. Esse processo cautelar foi extinto, com base no art. 267, VI, do CPC/73 em 25/11/2010 – Vigência apurada da liminar: 13/09/2003 a 13/11/2003 – Vendas a esse contribuinte através das NFs 101850 (10/11/2003), 101880 (11/11/2003), 181716 (05/11/2003) e 101846 (10/11/2003);

- T. M. DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. – MS 2003.61.00.007982-2 – Segundo a cópia da decisão fornecida pelo contribuinte, a liminar foi deferida em 27/03/2003, indicação esta (existência da medida) confirmada em decisão interlocutória datada de 09/04/2003. Em que pese a interposição de vários agravos de instrumento, não foi localizada qualquer decisão que cassasse a eficácia da liminar, que somente foi revista com a prolação de sentença extintiva do feito, nos termos do art. 267, IV do CPC/73, ocorrida em 25/09/2004, de maneira que, pelo que foi possível apurar, a liminar vigorou entre 27/03/2003 e 25/09/2004 – Vendas a esse contribuinte através da NF 101821 (07/11/2003);

- AUTO POSTO RODOVIAS LTDA. – MS 2002.61.00.027317-8 – Na primeira instância houve indeferimento da liminar requerida, ocasionando a interposição de Ação Cautelar (2003.03.00.055895-2) e Agravo de Instrumento (2003.03.00.005482-2), sendo que a movimentação desses últimos processos noticia o deferimento da liminar, porém, em datas distintas, não sendo possível aferir a data efetiva da concessão, todavia, a cópia da decisão apresentada pelo contribuinte, deferida no bojo da cautelar (2003.03.00.055895-2), está datada de 19/09/2003, sendo que a sentença extintiva da ação, com fundamento no art. 267, IV do CPC/73, foi exarada em 22/07/2003. O agravo de instrumento teve o seguimento negado, pela superveniência da sentença, em 30/10/2003, com

publicação em 11/11/2003, enquanto a cautelar teve a sua liminar revogada em 13/02/2004. A partir do exame dessas datas e das decisões prolatadas verifica-se que a decisão liminar deflagrou efeitos no período 19/09/2003 a 13/02/2004 – Vendas a esse contribuinte através das NFs 181718 (05/11/2003), 101821 (07/11/2003), 101845 (10/11/2003) e 101849 (10/11/2003);

- POSTO DE SERVIÇOS LÓTUS LTDA. – MS 2003.61.00017136-2 – A cópia da decisão apresentada pelo contribuinte dá conta do deferimento da liminar em 08/07/2003, com sentença concessiva da ordem e confirmação da liminar em 03/10/2003, com publicação em 24/11/2003. Houve interposição de Agravo de Instrumento (2003.03.00.0044246-9), sendo que a movimentação processual indica a existência de uma decisão revogatória da liminar, datada de 27/11/2003. Houve, também, Ação Cautelar (2004.03.00.006822-9), patrocinada pela União, porém já no transcurso de 2004. As informações disponíveis não são adequadamente suficientes para se fixar o interregno eficacial da liminar, entretanto, aparenta corresponder ao intervalo entre 08/07/2003 e 27/11/2003 – Vendas para esse contribuinte através das NFs 101881 (11/11/2003), 101906 (12/11/2003), 181717 (05/11/2003), 101847 (10/11/2003), 101877 (11/11/2003), 101924 (13/11/2003) e 101945 (14/11/2003).

As planilhas fornecidas pelo recorrente, apensadas como documentos não-paginàveis no e-processo, indicam como adquirente dos combustíveis nessa condição – tributação suspensa por medida judicial – apenas a pessoa jurídica T. M. Distribuidora de Petróleo Ltda., CNPJ 00.429.406/0001-94 – , no entanto, isso provavelmente se deva ao fato que, tratando-se de tributação monofásica, essa empresa, na qualidade de distribuidora, também deva figurar como terceiro obrigado ao cumprimento de decisões judiciais em relação aos postos de combustíveis a quem fornece, esses os titulares das ações, ainda que seja ela própria patrocinadora de ação específica sobre a CIDE-Combustíveis.

Do exame das decisões judiciais exaradas dessume-se que, **teoricamente,** assistiria razão ao recorrente quando se insurge contra a exclusão dessa parcela de vendas, do cálculo da Cofins devida.

Com efeito, encontrando-se o crédito tributário com a exigibilidade suspensa, abstraído o erro de preenchimento da DCTF, onde o contribuinte deveria informar o montante abrangido por essa circunstância jurídica, não faria sentido a sua inclusão na apuração, como se devido fosse, com conseqüente recolhimento da contribuição.

Contudo, a análise que emerge dos autos não conduz a essa conclusão deveras simplista, erigindo-se dois obstáculos à sua configuração: o teor e alcance das decisões judiciais e a alteração do quadro jurídico pela fluência do tempo naqueles feitos, sob o ângulo do recolhimento, em tese, indevido e o pleito de restituição/compensação.

O primeiro óbice decorre, como tangenciado anteriormente, das ordens emanadas dos magistrados, que em momento algum determinam a não incidência da Cofins sobre as operações *sub examine*.

Destarte, a liminar deferida no MS 2002.61.00.007982-2 (TM DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA) determina a abstenção da exigência da CIDE-Combustíveis criada pela Lei nº 10.336/2001, de maneira que não guarda relação direta com a Cofins, implicando a inexistência de qualquer causa suspensiva de sua exigibilidade, como apregoa o recorrente.

Já em relação às Cautelares 2003.03.00.061920-5 (MS 2002.61.00.025213), de AUTO POSTO GUILHERME SÃO PAULO LTDA, e 2003.03.00.055895-2 (MS 2002.61.00.027317-8), de AUTO POSTO RODOVIAS LTDA, as liminares, isoladamente consideradas, são inexequíveis, pois se limitam a *"afastar a exigibilidade do PIS e da COFINS destacados no Art. 8º da Lei nº 10.336/01"*, sendo que indigitado dispositivo não trata da incidência da Cofins, mas dispõe apenas que, do seu valor, poderá ser abatida a CIDE-Combustíveis devida pela importação ou comercialização no mercado interno, dentro dos limites fixados, podendo a ordem ser interpretada no sentido de afastar as limitações do preceptivo, o que parece mais plausível, se confrontado com a outra alternativa, que seria o recolhimento integral, sem qualquer abatimento.

Ocorre que não houve esclarecimento algum ao longo do processo, por parte do recorrente, do porquê de excluir essa parcela das vendas da base de apuração da Cofins, ou mesmo qual o cálculo por ele levado a efeito para concluir pela não incidência, limitando-se a afirmar que havia ordem judicial para suspender a exigência do crédito, o que se mostrou improcedente.

Quanto ao MS 2003.61.00.017136-2, mesmo que não apresentado o seu inteiro teor, há ordem para afastar a sistemática definida no art. 8º da Lei nº 10.336/01, com aplicação do disposto na Lei Complementar nº 70/91, relativamente à Cofins. Ou seja, não foi deferida a **não-incidência** tributária, mas apenas a tributação plurifásica, em detrimento ao regime monofásico aplicado aos combustíveis.

Portanto, mais uma vez inexiste razão para a exclusão pura e simples requerida, mormente porque também não houve qualquer demonstração da apuração da Cofins, para as vendas acobertadas por essa última liminar, na forma determinada pelo magistrado, com aplicação da LC 70/91.

Na seqüência, o segundo óbice consiste na mudança da situação jurídica havida entre o pretenso recolhimento a maior, **15/12/2003**, e a formulação do pedido de restituição, mediante transmissão de PERDCOMP eletrônico (09563.21208.150905.1.3.04-1540), em **15/09/05**, uma vez que nessa data não mais havia qualquer medida liminar em vigor que justificasse a suspensão do crédito tributário.

Nesse ponto, oportuno revisitar as características da liminar, que é decisão cautelar de natureza provisória, fundada em exame perfunctório, a partir do preenchimento dos requisitos do *periculum in mora* e *fumus bonis iuris*, em contraponto à sentença, decisão definitiva de análise exauriente dos fatos e do direito invocado.

Diante desse caráter precário, a verificação superveniente da ausência de um dos pressupostos ou a prolação de sentença denegatória implica a sua cassação, com cessação de eficácia e retorno ao *status quo ante*, com revigoração dos atos administrativos obstados, como se nunca houvesse suspensão de sua validade jurídica, segundo ensinamentos de Hely Lopes Meirelles[1] e Lúcia Valle Figueiredo[2]

Nesse passo, admitida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo às operações realizadas com pessoa jurídicas detentoras de liminares – o que, como

[1] Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, "habeas data". 19ª edição atualizada por Arnold Wald. Malheiros Editores. São Paulo, 1998: 69/77.
[2] Mandado de Segurança. 4ª edição revista, atualizada e aumentada. Malheiros Editores. São Paulo, 2002: 157/159.

visto, é bastante discutível – , **por ocasião da apuração do tributo**, mostrava-se procedente o seu não oferecimento à tributação, com o necessário destaque dessa circunstância na DCTF correspondente.

Contudo, por lapso, liberalidade ou qualquer outra razão que não importa aqui perscrutar, **naquele momento**, o contribuinte, ora recorrente, provavelmente comercializou o produto pelo custo desonerado da tributação respectiva, no entanto, quando do recolhimento, inadvertidamente incluiu essas operações na base de cálculo e recolheu o tributo integralmente, como se não houvesse causa suspensiva vigente.

Pois bem, ocorre que, quando detectado o suposto equívoco, em 15/09/2005, **não** mais vigorava qualquer liminar que suspendesse o crédito tributário em debate, de tal sorte que, **nessa data**, o tributo a seu tempo recolhido era devido, como resultado da cessação dos efeitos da medida de acautelamento e a recuperação do *status quo ante*, motivo pelo qual mostra-se correto o indeferimento do pedido de restituição.

A mudança de cenário ocorrida impede que o contribuinte possa se valer ulteriormente de uma situação jurídica que foi revista e já não mais subsiste, uma vez que a revogação da ordem judicial que propiciou a sua existência espraiou efeitos *ex tunc*, isto é, com eficácia retroativa.

Demais disso, como averbado pela diligência, todas as ações judiciais alhures citadas transitaram em julgado desfavoravelmente aos seus patrocinadores em 2011, não fazendo sentido que hodiernamente se reconheça a existência de uma causa de suspensão de exigibilidade de crédito tributário já exaurida no tempo e se defira a restituição de algo que no momento presente é devido, valendo repisar que toda essa situação foi desencadeada pelo próprio recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, deve ser admitido *in totum* o resultado da diligência realizada, que reconheceu o direito à repetição do indébito sobre a parcela de vendas relativas a gasolina de aviação e propeno incorretamente tributadas e devidamente comprovada pela apresentação das notas fiscais de saída.

Com essas considerações, voto por acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário manobrado.

É como voto.

Robson José Bayerl