



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.724342/2009-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.423 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA NÃO RECONHECIDA.

A propositura de ação judicial pelo contribuinte somente importa renúncia às instâncias administrativas quando há plena e irrefutável identidade de objetos, do contrário não há como reconhecer estar configurada a concomitância.

APURAÇÃO CRÉDITO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA/LIQUIDE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA.

No procedimento de homologação da Declaração de Compensação deve ser atestada a regularidade do crédito informado, respeitado o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ESPELHOS DE NOTAS FISCAIS. RECONHECIMENTO. PREVISÃO LEGAL DE SUJEIÇÃO A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. CONJUNTO PROBATÓRIO. SUFICIÊNCIA.

Os "espelhos" de notas fiscais podem ter valor probatório no processo administrativo fiscal, quando acompanhados da escrita contábil fiscal, sendo possível promover a conciliação dos valores a amparar a pretensão creditória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar parcial provimento ao recurso para reconhecer os créditos vinculados aos espelhos de notas fiscais constantes dos autos em relação as operações de venda de gasolina para aviões, de propeno e ainda a incidência de alíquota zero relativa à nafta petroquímica vendida para centrais petroquímicas. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Na origem cuidam os autos de Declaração de Compensação (Dcomp) de crédito originário de recolhimento a maior da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativa ao período de dezembro/2002, transmitidas entre 12/05/2006 e 13/11/2006, para compensação com débitos de CIDE e CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.

A contribuinte inicialmente recolheu a título de Cofins o montante de R\$ 241.946.033,36 e posteriormente reduziu em sua DCTF o tributo devido para R\$ 207.316.849,00. De forma geral, desde o início, a controvérsia se mantém em torno dos seguintes pontos:

- (a) a gasolina de aviação (produto 623) é tributada à alíquota de 3%, apesar de ter sido contabilizada na mesma conta da gasolina;
- (b) o propeno (produto 614) também é tributado à alíquota de 3%, apesar de ter sido contabilizado como GLP;
- (c) os querosenes em geral são tributados à alíquota 3%, diferentemente dos de aviação (alíquota de 5,8%);
- (d) há gasolina e diesel vendidos para consumidores “liminaristas”;
- (e) a venda de nafta petroquímica para central petroquímica é tributada pela alíquota zero, de acordo com o art. 14 da Lei nº 10.336/2001;
- (f) não incidem as contribuições sobre vendas de querosene de aviação a distribuidoras, de acordo com o art. 3º da Lei no 10.560/2002;
- (g) a base de cálculo foi ajustada em função da variação cambial, tendo a receita sido contabilizada indevidamente e estornada para regularização.

Em 26/04/2012 foi realizado o julgamento de primeira instância (fls. 810 a 826), no qual, por unanimidade de votos, decidiu pela exclusão das receitas incluídas de ofício pela autoridade fiscal no item “outras receitas”, relativas principalmente à dedução de variações cambiais, em razão da constituição de crédito tributário não declarado/confessado mediante aplicação de dispositivo de lei declarado inconstitucional (§ 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98),

mantendo-se, tão somente, o valor espontaneamente informado pelo contribuinte na DIPJ (R\$ 640.368.272,90).

Nesses termos, o acórdão de indeferimento parcial recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

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.

BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO. LEI Nº 9.718/98.
INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Cientificada da decisão de piso em 16/03/2013, a empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 840 a 859), em 27/02/2013, repisando as principais alegações suscitadas anteriormente. No CARF o julgamento foi convertido em diligência em duas oportunidades.

Em 22/10/2013, por intermédio da **Resolução** no 3403000.508, para que a unidade local se manifestasse expressamente sobre:

- (a) a existência das vendas amparadas pelas 303 notas fiscais apresentadas (fls. 256 a 285, fls. 287 a 393, e fls. 571 a 736);
- (b) de qual forma tais operações de venda, se existentes, foram tomadas em consideração na análise efetuada pelo fisco sobre os pedidos de compensação; e
- (c) o tratamento tributário aplicável a tais vendas, recompondo, se forem efetivas as vendas, as bases de cálculo, aplicando-se sobre cada parcela as alíquotas corretas.

Em atendimento, a unidade local da RFB elaborou **Informação Fiscal** de fls. 890 a 984, concluindo, em síntese que:

- (a) a empresa informou que tendo em vista o tempo decorrido, não possuía mais algumas notas fiscais em seus arquivos, enviando apenas espelhos das notas acompanhados de livro de registros de saídas, com destaques;
- (b) todas as notas fiscais entregues apresentam a mensagem “não vale como documento fiscal”, exceto 29 notas relativas a Gasolina de Aviação, no total de R\$ 11.064.494,77;
- (c) o balancete da empresa não possui conta para a Gasolina de Aviação, não havendo, tampouco, na planilha de ajustes extra contábeis, observação sobre a venda do referido produto; e
- (d) caso sejam aceitas as alegações da empresa referentes a operações de venda de Gasolina de Aviação no mês de dezembro de 2002, o saldo de COFINS a pagar passaria a ser de R\$ 1.232.332,29.

Ciente da informação fiscal, a empresa apresentou manifestação (fls. 989 a 997).

O processo retorna a julgamento em 27 de junho de 2017, onde novamente foi convertido em diligência, por intermédio da Resolução n.º 3403000.508 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, nos seguintes termos (fls. 1.048-1.057):

Nesse sentido, sem antecipar qualquer juízo de mérito, proponho nova conversão do julgamento em diligência para que seja informado o que subsegue:

- (a) a efetiva existência das vendas amparadas pelas 303 notas fiscais apresentadas (fls. 256 a 285, fls. 287 a 393, e fls. 571 a 736), se foram registradas tais operações nos livros próprios (Registro de Saídas, Diário e Razão), como aduz o recorrente, e como ocorreu a liquidação dessas supostas vendas, pelos respectivos adquirentes;
- (b) se na apuração da contribuição devida, relativa ao GLP, foram incluídas pretensas vendas de propano, sujeitas a alíquota zero, como afirma o recorrente, e a que se refere o montante de R\$ 39.997.662,93 excluído da planilha extracontábil a que alude a Informação Fiscal (efl. 982);
- (c) se na apuração da contribuição sobre querosene (em geral) foram incluídas vendas de querosene de aviação, sujeitas a alíquota diferenciada, como sustenta o recorrente, bem assim, se essa possível inconsistência teria se equalizado pela exclusão da quantia de R\$ 44.877.540,80 promovida durante a ação fiscal, como indicado no relatório de diligência (efl. 982);
- (d) se foram, de fato, acrescentadas vendas de nafta petroquímica para central petroquímica na apuração da contribuição, como sustenta o recorrente;
- (e) esclarecer, quanto às vendas à “liminaristas”, quais foram as verificações procedidas na diligência anterior, *e.g.*, existência das decisões judiciais e a inclusão dessas vendas na base de apuração da contribuição;
- (f) o tratamento tributário aplicável às vendas especificadas (GLP, propano, querosene em geral, querosene de aviação e nafta petroquímica para centrais petroquímicas) e a recomposição das bases de cálculo para o período de apuração, aplicando-se sobre cada parcela as alíquotas correspondentes; e,
- (g) elaborar relatório circunstanciado sobre as verificações procedidas, abrindo vista ao recorrente para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias.

Em atendimento, a Superintendência Regional – 7ª Região Fiscal – SRRF07 da Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro – Demac/RJO manifesta-se às fls. 3.925 e ss, destacando-se o seguinte:

I – Informação de possível concomitância com processo judicial

Pelo presente dá-se ciência ao eminente Colegiado de que a contribuinte Petróleo Brasileiro S.A Petrobrás, impetrou ação anulatória perante a Seção Judiciária do Rio de Janeiro, que passou a tramitar sob o no. 5009617-94.2018.4.02.5101 na 22ª VF, com intuito de desconstituir a cobrança de débitos decorrentes da não homologação de D)COMP no. 07517.26623.140404.1.3.04-2105 cuja origem seriam créditos de PIS (8109) do período de apuração de dezembro de 2002.

...

(a) a efetiva existência das vendas amparadas pelas 303 notas fiscais apresentadas (fls. 256 a 285, fls. 287 a 393, e fls. 571 a 736), se foram registradas tais operações nos livros próprios (Registro de Saídas, Diário e Razão), como aduz o recorrente, e como ocorreu a liquidação dessas supostas vendas, pelos respectivos adquirentes

Em relação a efetiva existência das vendas “amparadas” por 303 espelhos de documentos sem valor fiscal juntados pela empresa pleiteando do crédito, o exame não pode ser totalmente conclusivo.

A explicação segue adiante em cada um dos itens em que foram solicitados os exames.

a.1 – Gasolina de Aviação (30 documentos espelhos sem valor fiscal)

A controvérsia aqui é relacionada ao cômputo ou não dentre as receitas auferidas com venda de Gasolina (tributadas a alíquota diferenciada) de Gasolina de Aviação (então tributadas a alíquota de 3%). Diante da documentação apresentada não é possível atestar que houve erro de lançamento contábil. O que há é que a contribuinte, conforme já expressamente declinado ao longo do processo não efetuava uma desagregação, em sua contabilidade, das vendas de gasolina de aviação separadamente das vendas de gasolina. Isso não significa que os valores que foram relacionados não compuseram as receitas. A dúvida é se tais valores representam vendas de produtos que são tributados de forma diversa daquela que foi resultado da decisão que não homologou o direito creditório.

Todos os valores que foram listados pela diligenciada como venda de gasolina de aviação (vide resposta à Intimação da 1ª diligência (e- fls. 951 a 973) só podem ser conciliados com o Razão, se houver a verificação do documento extracontábil “Reg Contabil 3110102.xls”. Esse documento só foi juntado pela recorrente durante esta diligência. Tome-se como exemplo, a Figura 2 que contém parte do registro no Razão, entregue em planilha eletrônica (Razão 3110102), no valor de R\$ 203.405,86, na data de 31.12.2012, cujo histórico é “VENDA PRAZO GASOLINA NACIONAL”

...

Ocorre que, desses três valores, tomados como exemplo, apenas os relativos às NF 62530 e 62531 corresponderiam a vendas de Gasolina de Aviação. A venda correspondente à NF 62538 (R\$52.659,00), seria de gasolina comum sujeita a alíquota diferenciada.

Ou seja, não há como, somente pelo exame dos livros Diário e Razão, identificar as eventuais vendas de gasolina de aviação dentre as vendas de gasolina em geral. Para fazer a conciliação, é preciso ter acesso ao registro auxiliar. Documento que não foi juntado na manifestação de inconformidade, quando a recorrente juntou os espelhos de notas fiscais.

Nem tampouco na 1a. diligência (2016). Somente na presente ação é que houve a juntada da planilha extracontábil que possibilita a identificação dos valores. Com relação ao Registro de Saídas, há como identificar os valores correspondentes aos espelhos das Notas Fiscais apresentados juntamente com a manifestação de inconformidade. Ressalve-se, no entanto, que não há no respectivo livro, identificação acerca da especificidade do produto.

Para que haja verificabilidade e confiabilidade acerca das vendas do produto com alíquota diversa da aplicada para gasolina, são necessários não apenas o exame dos livros contábeis e fiscais obrigatórios juntamente com a documentação fiscal pertinente, mas também o acesso e exame de registro auxiliar.

Em relação exclusivamente às vendas de gasolina de aviação, a recorrente apresentou, no transcorrer da 1ª. Diligência, 29 Notas Fiscais (e não espelhos sem valor fiscal) que correspondem ao valor de R\$ 11.064.494,77. Esse valor foi considerado pelo Auditor-Fiscal, executor da 1ª Diligência, como possível de aceitação, se os julgadores deste processo validarem as provas que foram apresentadas (e-fls 982):

...

6. Em relação à venda para “liminaristas” confirmar e esclarecer se as planilhas extracontábeis e demais documentos entregues durante o processo de diligência fiscal constante do processo n' 10768.720171/2007-15 (PIS), cujo conteúdo foi juntado ao processo n' 15374.724.342/2009-94, traziam informação acerca de tais vendas.

A resposta da interessada foi simplesmente: “Sim, há informação das vendas a liminaristas de gasolina e óleo diesel.” Entretanto não fez qualquer menção ou documento de que tais vendas teriam sido informadas durante o procedimento que resultou na não homologação; nem tampouco indicou os documentos contábeis e extracontábeis que teriam sido informados à autoridade que realizou o procedimento com tais informações.

Mais uma vez comunicada sobre a diligência, a Recorrente apresentou manifestação complementar de fls. 4.007-4.020.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Considerando-se que os pressupostos de admissibilidade do recurso foram avaliados na oportunidade da primeira Resolução de nº 3403000.508, passa-se à apreciação dos demais pontos.

Cumpra registrar também que, de modo geral, as discussões aventadas neste processo não são novas, tendo sido objeto de análise no âmbito do CARF, citando-se como exemplo os Processos nº 16682.720170/2011-83; 16682.720192/2011-43 e 10768.720171/2007-15 que trata do PIS de mesmo período, em todos a ora Recorrente também figura no polo passivo, não havendo entendimento totalmente uniforme, como se verá ao longo do presente voto.

Matérias não refutadas na manifestação complementar

No tocante ao quesito relativo à apuração do gás natural nacional no montante de R\$ 39.997.662,93, a Recorrente reproduz a seguinte passagem do último relatório de diligência fiscal:

Sobre o montante de R\$ 39.997.662,93, considerando o que conta no processo e as respostas da interessada durante o procedimento de diligência, houve um equívoco no relatório “Informação Fiscal 2016” (fls. 982), relativo à primeira diligência. **Tal valor foi excluído pela contribuinte, na planilha que serviu de base para a decisão que não homologou o crédito (fls. 139 – antiga fls. 124 no processo físico), do cômputo da receita com o produto Gás Natural Nacional 3110109. Não tem nenhuma relação com o produto GLP nem com eventual venda de Propeno. Na planilha elaborada pela Autoridade que realizou a 1ª diligência, “Planilha de Apuração da Cofins Dezembro de 2002” (fls. 979), também demonstra que tal valor de R\$ 39.997.662,93 consta como exclusão da receita de Gás Natural Nacional.** A resposta da diligenciada ao item 2 da Intimação e o esclarecimento posterior realizado também apontam para o equívoco.

Assim, na frase destacada, do relatório da 1ª Diligência (fls. 982), o termo “GLP Nacional”, deve ser substituído por Gás Natural Nacional. “Frise-se que na planilha extracontábil apresentada na fase inquisitória, a contribuinte já subtraiu R\$ 39.997.662,93 da receita de venda do **Gás Natural Nacional (...)**”

Em seguida, a Recorrente afirma restar “*evidenciado que a apuração levada a efeito pela Fiscalização levou em consideração a exclusão já realizada.*”

No que tange a operações com querosene de aviação (alíquota específica), cuja apuração também levava em consideração operações envolvendo os produtos querosene médio e querosene iluminante, sujeitos à alíquota geral, segundo a Recorrente a fiscalização teria efetivado as devidas segregações, porquanto a apuração final considerou as alíquotas aplicáveis aos respectivos produtos:

Considerando que a fiscalização reconheceu no tópico inicial de que nas apurações da gasolina e GLP estavam inseridas as vendas de produtos sujeitos a alíquota geral, da mesma sorte se observa na apuração do querosene de aviação (alíquota específica) cuja apuração também levava em consideração as operações envolvendo os produtos querosene médio e querosene iluminante, todos sujeitos à alíquota geral.

Ao que se vê do relatório de diligência fiscal, a fiscalização sinaliza que efetivou as devidas segregações, de modo que a apuração final por ele apresentada já considera as alíquotas aplicáveis aos respectivos produtos.

No Relatório de Diligência Fiscal é possível observar ter sido atestado que a tributação de querosene sujeita a alíquota de 3% está segregada da tributação de querosene de aviação sujeita à alíquota de 5,8%, bem como que o valor relativo a vendas de querosene de aviação a distribuidoras, de acordo com o art. 3º da Lei no 10.560/2002, com alíquota zero, não foi objeto de tributação:

Quesito (c)

(c) se na apuração da contribuição sobre querosene (em geral) foram incluídas vendas de querosene de aviação, sujeitas a alíquota diferenciada, como sustenta o recorrente,

Não. Conforme a planilha elaborada pela autoridade que realizou a 1ª Diligência “Planilhas de Apuração da Cofins Dezembro 2002” (e-fls. 979), a tributação de querosene sujeita a alíquota de 3% está segregada da tributação de querosene de aviação sujeita à alíquota de 5,8%.

bem assim, se essa possível inconsistência teria se equalizado pela exclusão da quantia de R\$ 44.877.540,80 promovida durante a ação fiscal, como indicado no relatório de diligência (e-fl. 982);

Não há inconsistência. O valor relativo à produto com alíquota zero não foi objeto de tributação, conforme demonstrado na planilha elaborada pela autoridade que realizou a 1ª Diligência.

Nesses pontos, portanto, uma vez que não refutadas, devem ser mantidas integralmente as conclusões constantes da diligência fiscal.

Preliminarmente - Concomitância com processo judicial

Em atendimento à última diligência, o Relatório de Diligência Fiscal elaborado faz constar informação nova no sentido de que a Recorrente ajuizou Ação Anulatória, que passou a tramitar sob o nº 5009617-94.2018.4.02.5101 perante a 22ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, com intuito de desconstituir a cobrança de débitos decorrentes da não homologação de DCOMP nº 07517.26623.140404.1.3.04-2105 cuja origem seriam créditos de PIS (8109) do mesmo período de apuração do presente feito, note-se dezembro/2002.

Na oportunidade informa ainda o desfecho daquele “processo irmão” na esfera administrativa:

A DCOMP em questão era controlada pelo processo administrativo no. 10768.720171/2007-15, cuja não homologação foi julgada definitivamente por esse CARF, conforme as seguintes decisões: Acórdão no. 3302-004.111, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento que não acolheu o Recurso Voluntário, Acórdão, Despacho S/N, de 16 de março de 2018, também da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que não acolheu Embargos de Declaração; e Despacho S/N, de 2 de maio de 2018, também da mesma turma que negou seguimento ao Recurso Especial.

Muito embora sejam pleitos acerca de compensações distintas (um proveniente de supostos créditos de PIS e outro de supostos créditos de COFINS), a discussão que se trava gira em torno da apuração da base de cálculo das duas exações. E, sem dúvidas, as bases de cálculos mantêm identidade.

Ao conferir a petição inicial nos autos judiciais citados foi observado que a impetrante requereu, entre outros: a) exclusão da base das vendas relativas a gasolina de aviação que eram contabilizadas indistintamente como gasolina tributada à alíquota diferenciada; b) operações de venda de gasolina e óleo diesel a liminaristas; c) exclusão da base de vendas de propano; d) exclusão de vendas de nafta petroquímica às centrais petroquímicas; e) exclusão de venda de gás natural ao Programa Prioritário de Termoeletricidade; f) exclusão de venda de querosene de aviação; e g) tributação das vendas de álcool pelo regime cumulativo.

Considerando que há, em tese, identidade entre os pedidos do presente recurso voluntário e aqueles constantes da ação judicial anulatória, revela-se importante o exame da presente questão preliminar.

Assim, a decisão final no processo judicial em questão, pode s.m.j., afetar a eventual decisão administrativa aqui ainda pendente de julgamento. Para melhor elucidação foi juntada ao presente a petição inicial da citada ação ordinária de cunho anulatório para exame do ilustre colegiado.

Entendo, contudo, não haver concomitância da discussão nos âmbitos administrativo e judicial, afastando-se a aplicação da Súmula CARF nº1, segundo a qual, a propositura de ação judicial pelo Sujeito Passivo implica a renúncia às instâncias administrativas.

Isso porque, a própria Informação Fiscal reconhece que o objeto da inicial naquela anulatória está restrito ao processo administrativo específico (de nº 10768.720171/2007-15), de tributo distinto (PIS), ainda que em relação ao mesmo período tratado no presente processo (dezembro/2012), ressonando na discussão comum de algumas matérias. Diante disso, é de se avaliar o pedido constante da inicial da anulatória juntada aos presentes autos no momento da diligência:

d) a declaração de existência do indébito de PIS, código 8109,
do período de apuração dezembro de 2002 perseguido pela autora no processo

JURÍDICO

Av. República do Chile, 65 – Centro
20031-912 - Rio de Janeiro/RJ
Tel.: (21) 3224-0966

Página 51 de 53

SAPE JTRIB 4434-B

Des - Documento nato digital não assinado eletronicamente

Des - Documento nato digital não assinado eletronicamente



administrativo fiscal (PAF) nº 10768.720171/2007-15, e a consequente declaração de nulidade do Despacho Decisório nele proferido, bem como a declaração de nulidade de todos os atos dele decorrentes, inclusive os atos de cobrança advindos deste processo administrativo (tais como o doc. 07.16.18158.8668658-4), uma vez que o respectivo débito foi extinto por meio de compensação, declaração esta que também requer;

Por cautela, verifiquei que no processo judicial foi deferido o pedido de produção de prova pericial, em 28/05/2019, que não foi concluída até o momento da elaboração do presente voto.

Nesse quadro, em que pese a matéria de direito ser relativamente a mesma, sobretudo no tocante à exclusão da base de cálculo de vendas contabilizadas indistintamente a despeito da alíquota diferenciada, o pedido judicial é específico em relação ao processo de PIS e não poderia alcançar *automaticamente* o presente processo, relativo à COFINS.

Isso não significa deixar de reconhecer que sabendo-se da existência de processos paralelos, com uniformidade dos elementos de fato e de direito, deve-se prezar pela prolação de decisões harmônicas, sobretudo à luz do princípio da economia processual.

Contudo, por não haver irrefutável identidade¹, entendo que a discussão na via judicial relativa ao PIS não poderia encerrar o presente processo, especialmente quando a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário que, poderia sim inspirar o entendimento no âmbito administrativo, não seria vinculante haja vista a distinção entre tributos, matérias e valores em discussão.

Dessarte, também não entendo pela possibilidade de sobrestamento do feito, por mera prudência até o julgamento definitivo na esfera judicial, pela ausência da concomitância, como também em razão do princípio da oficialidade que obriga a Administração Pública a impulsionar o processo até sua decisão final. Nesse mesmo sentido, há precedentes, destacando-se decisão cuja ementa dispõe:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. A eleição da via judicial anterior ou posterior ao procedimento fiscal importa renúncia à esfera MINISTÉRIO DA FAZENDA administrativa, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro adota o • Segundo Conselho de Contribuintes princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Publicado no Diário Oficial da União Política de 1988. Inexiste dispositivo legal que permita a discussão paralela De 44 1 O 1 / S da Mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

VISTO SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo de exigência fiscal, ao processo judicial, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade). Apenas, a cobrança do débito deverá aguardar, ao pronunciamento judicial, se demonstrada a ocorrência de uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

JURISPRUDÊNCIA - EFEITOS - Estabelece o art. 472, do Código de Processo Civil, que a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Logo, não sendo parte no litígio objeto do acórdão, a interessada não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, uma vez que os efeitos são inter partes e não erga omnes.

COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta do regular recolhimento da contribuição nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício. (Acórdão n. 203-09.747. Publicado em 26/09/2005)

Em também sendo esse o entendimento da turma, passo à análise da prejudicial de decadência.

Prejudicial - Decadência – Declaração de Compensação

Há discussão de mérito no tocante a inclusão na base de cálculo de valores de operações de vendas a empresas adquirentes que à época obtiveram liminares afastando a aplicação dos arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 9718/98, garantindo o direito de adquirir os referidos produtos sem a incidência antecipada das contribuições.

¹ Acórdão nº 3302-006.876 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.

Nesse momento, a análise restringe-se à alegação antecedente de que os valores não retidos sequer poderiam ser computados por não terem sido objeto de lançamento de ofício, dentro do prazo decadencial previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, tratando-se de tributo cujo lançamento se dá por homologação.

Cumprir registrar ainda que, conforme consta da segunda Resolução de n.º 3401001.173 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, na argumentação expendida no plenário, durante a sessão de julgamento realizada em 27 de junho de 2017, o patrono passou a sustentar a preliminar de decadência, que não havia sido suscitada nas peças de defesa anteriormente apresentadas, sob o fundamento de configurar matéria de ordem pública.

O tema retornou durante o procedimento de diligência quando foi intimada a apresentar informações. Na oportunidade, a empresa ressaltou que os valores não haviam sido objeto de lançamento:

Em relação ao item 6 que trata da venda para "liminaristas" de gasolina e óleo diesel seguem as informações solicitadas:

1. Sim, há informação das vendas a liminaristas de gasolina e óleo diesel.
2. Em atenção ao item de trata dos Mandados de Segurança da intimação, resta informar que os processos em epígrafe tiveram o trânsito em julgado, respectivamente, em 11/09/2006; 30/01/2007 e 12/08/2004. Independente deste fato, resta esclarecer que diante das inúmeras liminares concedidas à época, a Companhia adotou nova nomenclatura de produtos, a fim de monitorar e registrar os produtos e valores negociados sem incidência do PIS e COFINS, nos moldes da Lei Complementar n.º 7/70 e 70/91 conforme decisão liminar em vigor e que estão registrados no extra contábil mantido pela Companhia. Nota-se, portanto, que os valores, ora em questão, não compõem a base de cálculo do PIS e COFINS do período, muito menos foi objeto de lançamento de ofício, por parte da Fiscalização, dentro do prazo estabelecido no artigo 150, § 4º do CTN. Ao que se vê aludida questão não compõe o indébito em discussão.

O tema da decadência também foi ventilado na manifestação complementar apresentada após a última diligência, nos seguintes termos:

Caso não bastasse, considerando que a recorrente não levou a efeito tais valores em sua apuração, sua inclusão para fins de cobrança deve respeitar o prazo decadencial constante no § 4º do artigo 150 do CTN, posto tratar-se de tributo cujo lançamento se dá por homologação, cuja discordância por parte da fiscalização deve respeito ao disposto no art. 142 do CTN, **impondo o lançamento de ofício, circunstância essa não observada no caso concreto.**

Ora, se não houve o competente lançamento de ofício, no prazo legal definido na legislação, não autoriza a fiscalização, em mero ato administrativo específico (apuração da certeza e liquidez do indébito), refazer a base de cálculo do contribuinte para ali incluir receita que não foi objeto de lançamento de ofício, principalmente quando ocorre em prazo superior àquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, toda apuração levada a conhecimento da fiscalização recebe o manto do ato jurídico perfeito, cuja inobservância configura violação a garantia fundamental, constante no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal.

No entanto, não merecem acolhimento os argumentos lançados nesse ponto, em razão da aparente confusão entre não homologação de compensação e necessidade de lançamento para cobrança de importâncias eventualmente devidas relativas a tributo sujeito a lançamento por homologação, como também no termo inicial para contagem do prazo.

Primeiro porque, ao contrário do que defende a Recorrente, não houve inclusão de valores na base de cálculo para fins de cobrança e sim, análise no tocante à legitimidade do crédito informado. Como muito bem colocado pelo Conselheiro Marcelo Giovanni Vieira, no Acórdão n.º 3201003.170, o *“que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito ou sua cobrança. Jamais o deferimento de crédito/indébito ilegal.”*

Vê-se que a contribuinte afirma deter crédito perante a Fazenda, de modo que pretende utilizá-lo para pagamento de débitos por ela indicado. A questão é que o direito creditório está inevitavelmente relacionado à possível exclusão indevida de receitas da base de cálculo. Logo, não há qualquer impossibilidade material ou procedimental para correta apuração do direito creditório no montante e na forma declarados pela contribuinte.

Assim, é de se registrar que não houve exigência apartada de tributos por meio de autuação para cobrança de saldo remanescente, para a qual seria necessário o lançamento. Segue em análise apenas o indeferimento do pleito creditório sob o fundamento de que não foi possível confirmar a integridade do crédito no montante originalmente pleiteado pelo próprio contribuinte, cuja apuração perpassa pela verificação de sua documentação contábil e fiscal, nos termos da legislação de regência. O mérito relativo à regularidade da exclusão será aprofundado e enfrentado a seguir.

Por derradeiro, cumpre registrar que as declarações foram transmitidas entre 12/05/2006 e 13/11/2006, sendo que o presente processo teve início em 03/12/2009 e a ciência do teor do Despacho Decisório ocorreu em 10/05/2006, ou seja, tendo sido verificada a possível insuficiência dos créditos alegados, a contribuinte foi formalmente informada da não homologação no prazo de cinco anos previsto no § 5º, do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, contado da transmissão:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

...

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

No tocante à impossibilidade de falar em transcurso do prazo decadencial nessas situações, é possível encontrar uma série de julgados:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO/ COMPENSADO. CERTEZA/LIQUIDEZ. VALOR DEVIDO. LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA.

Nos pedidos de restituição/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando a restituição/compensação apenas e tão somente do saldo credor a que o contribuinte faz jus, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição considerado pelo contribuinte e o valor apurado pela autoridade administrativa. Como esse procedimento não implica lançamento algum, não há que se falar em decadência. (Acórdão nº 9303-007.478 - Câmara Superior de Recursos Fiscais)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2002 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA. CRÉDITO. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

O procedimento de verificação da existência do crédito pela autoridade fazendária não está sujeito a prazo decadencial. A não homologação da compensação no prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, afasta a homologação tácita. A homologação da compensação depende da liquidez e certeza do crédito. (Acórdão nº 1402-005.684 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006 DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO LEGAL. DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

Nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, o prazo para homologação da compensação declarada é de 5 (cinco) anos contados da data da protocolização do pedido. Assim, se a ciência do despacho decisório se deu dentro desse lapso temporal não se vislumbra a homologação tácita. (Acórdão nº 3402-008.773 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Em também sendo esse o entendimento da turma, passo à análise do mérito.

Processos administrativos julgados anteriormente

Nesse momento, ainda como espécie de preâmbulo, julgo pertinente adiantar e contextualizar desde logo porque não serão integralmente reproduzidas decisões prolatadas na esfera administrativa, em outros processos nos quais a Recorrente figura no polo passivo e que tiveram por objeto o direito ao crédito do mesmo tributo, ou do PIS, em períodos diferentes.

Sabe-se que no CARF o procedimento previsto para evitar julgamentos conflitantes é que os processos, tramitem, sempre que possível, em conjunto, sendo reunidos e distribuídos para um único relator, o que claramente não ocorreu neste caso.

Para além disso, os fundamentos de direito e de fato que culminaram na prolação de decisões distintas, ainda que compartilhem o mesmo atributo de serem desfavoráveis ao

contribuinte, foram suficientemente dissonantes naqueles casos, em comparativo ao presente feito.

No processo relativo ao PIS, restou considerada desnecessária a realização de diligência, bem como não houve qualquer discussão sobre o valor probatório de documentos para comprovação dos valores relativos a vendas com alíquotas diferenciadas (Processo n.º 10768.720171/200715 - Acórdão n.º 3302004.111 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária):

Das diversas intimações ao longo da fiscalização, restou solicitado apresentação dos balancetes onde identificasse as vendas de produtos no mercado interno e externo, separadamente, bem como, as contas contábeis representativas de vendas de produtos sujeitos as alíquotas diferenciadas no período da apuração do crédito, o que foi atendido pela Recorrente.

...

Deixando a Interessada de informar em suas planilhas os valores individualizados das vendas com alíquotas diferenciadas, restou à fiscalização tomar como fonte os valores lançados na DIPJ, o que retira dela a possibilidade de argumentar contra essa medida. Vislumbra do longo trabalho fiscal as diversas reuniões realizadas entre a fiscalização e os funcionários da Recorrente com o objetivo de se esclarecer as dúvidas inerentes as informações prestadas, o que dá certeza da franqueza na condução das veriguações realizadas.

...

Revejo a desnecessidade da diligência no caso concreto, pois restou demonstrado pelo trabalho fiscal observância em relação aos produtos sujeitos alíquotas diferenciadas, considerou os ajustes extracontábeis apurou débito maior do que vinha sendo defendido pela Recorrente.

Naquele caso, o debate se concentrou na divergência quanto ao valor apurado, com base nos dados informados pela contribuinte:

Esta auditoria entende que os dados fornecidos são suficientes para atestar que os controles realizados pela empresa atendem ao regime de competência para o reconhecimento das receitas de vendas de produtos e conseqüentemente sua tributação. Apesar dos controles apresentados, apurei divergência tanto na aplicação das alíquotas para fins de tributação do PIS, quanto na apuração do valor total da rubrica OUTRAS RECEITAS.

Considero pertinente colacionar ainda o desfecho do Processo n.º 16682.720192/201143, relativo à COFINS de outro período 01/03/2001 a 31/03/2001, que chegou à Câmara Superior, no qual o debate centrou-se na validade probatória dos espelhos de notas fiscais, tema afeto a este caso, validando-se o entendimento de que a ausência nas notas fiscais deveria impedir o reconhecimento do direito creditório pretendido, nos seguintes termos:

No mérito, gravita a controvérsia em torno da possibilidade de serem considerados válidos para comprovação do direito creditório pretendido os "espelhos das notas fiscais", com relação à venda de gasolina de avião e de propeno.

O Colegiado *a quo* entendeu por negar provimento ao recurso voluntário por entender que a ausência nas notas fiscais impede o reconhecimento do direito creditório pretendido pela Recorrente, não sendo suficientes os espelhos de notas fiscais. O Ilustre Relator do acórdão recorrido fundamentou a decisão nos seguintes termos, os quais passam a integrar o presente julgado como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

A Recorrente quando da apresentação do seu recurso voluntário afirmou que os documentos trazidos aos autos comprovavam o seu direito creditório. A decisão recorrida considerou que os espelhos de notas fiscais apresentados pela Recorrente não eram suficientes para a comprovação do direito creditório.

Consultando os autos, é possível identificar que a Recorrente teve várias chances de apresentar as notas fiscais referentes ao seu direito creditório. A exigência de liquidez e certeza dos créditos sempre foi condição sine qua non, para a compensação. Autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é inaplicável. A comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e inconteste. No caso em tela, o contribuinte alega a existência do indébito tributário, sem apresentar provas a comprovar as suas alegações.

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. Entretanto, estamos tratando de caso diverso. O despacho foi motivado por falta de comprovação do crédito alegado pela Recorrente. A modificação da decisão recorrida, somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória não é suficiente para alterar o despacho decisório que não homologou o pedido de compensação, muito menos, obrigar a Fiscalização da Receita Federal que promova a busca das provas necessárias à comprovação das alegações constantes do recurso.

Analisando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”

Portanto, a ausência das Notas Fiscais impede a verificação do direito creditório da Recorrente.

No entanto, aquele feito não foi convertido em diligência, como ocorreu no presente caso. Por essa razão, em que pese defender sempre a função estabilizadora e inerente à prolação de decisões coesas por um mesmo conselho, a meu ver, existem distinções basilares na condução dos processos anteriores que devem afastar a repercussão integral da decisão daqueles quanto ao peso probatório dos espelhos de notas fiscais, como se verá a seguir.

MÉRITO

Alíquotas diferenciadas - gasolina de aviação, propeno e nafta petroquímica

Conforme relatado, de forma simplificada, por não efetuar a desagregação em sua contabilidade, a Recorrente pleiteia crédito decorrente do alegado equívoco na aplicação da alíquota sobre parte da base de cálculo no tocante à venda dos referidos três produtos, que estariam sujeitos à alíquota geral.

Noutro dizer, não tendo sido mantida conta específica para o registro destas operações de venda, houve a inclusão em uma mesma conta contábil de receitas de vendas de produtos diversos, quais sejam:

- a) Produto 623 A gasolina de aviação é contabilizada na mesma conta contábil da gasolina, mas é tributada à alíquota geral da Cofins (3%);

b) Produto 614 – O propeno é contabilizado na conta do GLP, mas é tributado à alíquota geral da Cofins (3%). Tal procedimento é assegurado pela IN SRF 219/2002 que trata o GLP como gênero do qual são espécies o propano, propeno, butano e buteno, dentre outros.

...

e) A venda de nafta petroquímica para centrais petroquímicas é tributada à alíquota zero, nos termos do art. 14 da Lei 10.336/2001. Notas fiscais em anexo;

Nesse ponto, cumpre destacar que não se discute nos autos se tais produtos estão sujeitos ou não à incidência de alíquota diferenciada. Não há dúvida quanto a isso. A controvérsia concentra-se no valor da prova, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais originais representativas das vendas efetuadas, apenas os espelhos, considerados sem valor fiscal, conforme depreende-se da decisão recorrida:

Gasolina de aviação:

Na manifestação de inconformidade apresentada, contudo, a empresa alega que, no período a que se refere o crédito, o valor correspondente a venda da gasolina de aviação é de R\$ 11.092.722,92. Com a finalidade de comprovar o alegado juntou à manifestação de inconformidade cópia dos documentos de fls. 256/285. No entanto, não foram apresentadas as notas fiscais representativas das vendas efetuadas, mas sim documentos sem valor fiscal, conforme informação aposta nos próprios documentos.

Se a empresa opta por manter um sistema de contas contábeis que não permite segregar as receitas decorrentes de vendas de produtos sujeitos a diferentes regimes de tributação, que se caracterizam pela incidência da contribuição em tela mediante aplicação de alíquotas diversas, deve necessariamente ser capaz de comprovar tal fato e demonstrar a base de cálculo apurada de forma segregada por produto, o que, contudo, não foi providenciado.

...

Venda de propeno:

De acordo com a legislação e a Solução de Consulta citadas, constata-se que, de fato, o regime de tributação concentrado aplicável em relação à venda de GLP não alcança a receita proveniente da venda do produto em questão, que possui definição e características próprias, bem como classificação distinta na NCM.

Por outro lado, é de se observar que não há sentido na opção da empresa em adotar um plano de contas que admita o registro da receita de venda de produtos distintos em uma mesma conta, principalmente quando tais produtos encontram-se submetidos a um regime de tributação diferenciado. E neste sentido, o contribuinte não foi capaz de comprovar que, de fato, assim proceda.

Note-se que embora não haja conta específica referente à venda de propeno, observa-se que no balancete da empresa, além de contas específicas para diversos produtos comercializados, consta também a conta 3110199 “outros produtos nacionais” tendo sido registrado no mês de dezembro de 2002, receita bruta de venda no valor de R\$ 224.904.824,11. A receita auferida com a venda de propeno, em tese, pode estar inserida nesta conta genérica e não na conta destinada ao registro da venda de GLP, uma vez que se trata de produto diverso, não havendo nos autos prova em concreto que ateste o fato alegado.

...

Além disso, assim como ocorre no item relativo à gasolina de aviação acima analisado, os documentos trazidos aos autos não possuem valor fiscal, conforme informação aposta nos mesmos.

...

Venda de Nafta Petroquímica:

Em seguida, a interessada requer a exclusão da receita proveniente da venda de nafta petroquímica a centrais petroquímicas, sujeita à alíquota zero, nos termos do artigo 14 da Lei 10.336/2001.

De fato, a Lei n.º 10.336/01, em seu artigo 14, reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, às centrais petroquímicas, de nafta petroquímica, com vigência a partir de 1º de abril de 2002.

...

Em sua defesa, o contribuinte alega que a receita de venda sujeita a alíquota zero foi de R\$ 559.699.545,79. Mais uma vez, contudo, junta à manifestação de inconformidade, documentos que, de forma semelhante ao que ocorre nos itens anteriormente analisados, não possuem valor fiscal, não possuindo, portanto, valor de prova suficiente ao reconhecimento do direito creditório pretendido. Assim sendo, mantém-se, neste item, a apuração realizada no Parecer Conclusivo.

Da primeira diligência

Nesse quadro, na primeira diligência requisitada foram levantados os seguintes questionamentos:

- (a) a existência das vendas amparadas pelas 303 notas fiscais apresentadas (fls. 256 a 285, fls. 287 a 393, e fls. 571 a 736);
- (b) de qual forma tais operações de venda, se existentes, foram tomadas em consideração na análise efetuada pelo fisco sobre os pedidos de compensação; e
- (c) o tratamento tributário aplicável a tais vendas, recompondo, se forem efetivas as vendas, as bases de cálculo, aplicando-se sobre cada parcela as alíquotas corretas.

A Recorrente foi então intimada a apresentar: **Cópias das notas fiscais válidas** referentes à parte das operações com gasolina de aviação, propano e nafta petroquímica; **Planilha** com ao menos: número da nota fiscal, destinatário, CFOP, descrição do CFOP, natureza da operação, CST, data da emissão, data da saída, descrição do produto, valor, código da conta contábil, data de reconhecimento da receita; e **Arquivo digital das contas do Razão Analítico** nas quais as mencionadas notas fiscais foram contabilizadas.”

Com a entrega parcial do acervo documental para as operações ainda em análise, a Informação Fiscal consignou, em síntese, que as notas fiscais continham a mensagem “Não vale como documento fiscal”, de modo que o conjunto probatório não seria capaz de evidenciar a alegada venda com tributação diferenciada:

Não obstante, esta Fiscalização analisou toda documentação apresentada e constatou que praticamente todas as notas fiscais contém a mensagem ‘Não vale como documento fiscal’. Exceção deve ser feita a 29 notas relativas a venda de Gasolina de Aviação, no

total de 11.064.494,77 (ver Arquivo não paginável Alíquotas diferenciadas Gasolina, atendendo-se para o fato de que a NF 062219 não é válida).

Com efeito, o conjunto probatório entregue pela Petrobrás, na opinião desta Auditoria, pelos motivos já delineados pela DRJ e pelo próprio CARF, não é capaz de sustentar as alegadas operações de venda de: Propeno; Diesel para Liminaristas; Gasolina para Liminaristas; Nafta para central Petroquímica e Querosene de Aviação.”

Conforme consta do Voto Vencido da última Resolução, a constatação inicial da primeira diligência no sentido de que foram apresentados “espelhos” e não notas fiscais, já era conhecida do julgador, tratando-se de fator decisivo para o não prosseguimento do julgamento. Nesse sentido se manifestou o Conselheiro Rosaldo Trevisan, ao defender, contrariamente à maioria da Turma, ser dispensável a realização de nova diligência:

A constatação inicial da diligência, no sentido de que foram apresentados “espelhos” e não notas fiscais, já era conhecida do julgador. Aliás, tal circunstância foi o fator decisivo para a conversão em diligência.

Não se estava, na diligência, por óbvio, reabrindo prazo para que a empresa apresentasse os originais, que ela própria já havia admitido não possuir de forma organizada, ao longo do contencioso (em que pese a gravidade de tal desorganização, em uma empresa do porte da recorrente). O que desejava saber o julgador era se tais notas “espelho” efetivamente refletiam vendas existentes, e como tais vendas foram tomadas em conta na análise efetuada pelo fisco (com o respectivo tratamento tributário aplicável, seguido de eventual recomposição, caso fossem tidas como efetivas as vendas).

A afirmação de que “o conjunto probatório entregue pela Petrobrás, na opinião desta Auditoria, pelos motivos já delineados pela DRJ e pelo próprio CARF, não é capaz de sustentar as alegadas operações de venda” gera nova dúvida neste julgador, se estaria a autoridade diligenciante, ao se referir a “conjunto probatório”, tomando em conta apenas as os “espelhos” (afinal de contas esses eram os documentos analisados pela DRJ e pelo CARF), ou também o razão e os livros de registros de saída apresentados pela recorrente.

De qualquer forma, tal dúvida, assim como a que motivou a conversão em diligência, já não são relevantes, no atual estágio do processo, visto que a recorrente carrou aos autos todos os documentos que defende comprovarem seu direito, permitindo ao julgador verificar, por si, sem auxílio de nova diligência, se restam preenchidos os requisitos para o aproveitamento do crédito.

Assim, desnecessária a realização de nova diligência, para que a autoridade local da RFB se manifeste sobre algo que o próprio julgador pode atestar, por si. Pelo exposto, entendo cumpridos os objetivos da diligência inicial, devendo ser rechaçado o pedido da empresa para a realização de outra conversão em diligência.

Não tendo sido meu posicionamento em relação à diligência partilhado majoritariamente no seio do colegiado, expurgo minhas considerações de mérito do voto, de modo a pronunciar-me sobre o tema somente no retorno da diligência, evitando antecipações desnecessárias de posicionamento.

Em menor escala, o mesmo ocorre, a meu ver, em relação à segunda diligência. Senão vejamos.

Da segunda diligência

Toma-se como exemplo o produto Propeno, cujas conclusões também alcançam as operações de venda de Gasolina de Aviação e de Nafta Petroquímica.

De acordo com o Relatório de Diligência Fiscal os valores correspondentes aos 107 documentos entregues por ocasião da manifestação de inconformidade (espelhos sem valor fiscal), só poderiam ser conciliados com o Livro Razão, por meio da verificação do documento extracontábil “Reg Contabil 3110107.xls”, apresentado somente naquela oportunidade. Exemplificativamente, tal conciliação foi realizada da seguinte maneira:

Como exemplo, segue a conciliação de registros relativos a sete cópias de notas fiscais de Propeno, com data de emissão de 3.12.2002, conforme Tabela 2

Tabela 2 – Lista de Espelhos de NF Propeno de 3.12.2002

Tabela 2 – Lista de Espelhos de NF Propeno de 3.12.2002

NF	Valor (R\$)
115998	461.652,66
116000	208.832,64
116002	217.344,84
116030	139.600,08
116032	78.879,72
116034	495.031,72
116036	111.132,00

Assim, o valor informado é composto pela soma dos valores correspondentes aos números das cópias das NF de Propeno do dia 3.12.2002 e de outras 6 (seis) notas fiscais de outros produtos GLP. Contudo, o valor é contabilizado como Receita de GLP no Livro Razão, ausente a discriminação acerca de vendas de Propeno.

No tocante ao Livro Registro de Saídas, observa-se que os mesmos valores correspondentes aos 107 documentos espelhos sem valor fiscal, podem ser identificados nos livros L088 e L0143, com a ressalva de que não há nos respectivos livros, como identificar a especificidade do produto, se dizem respeito ao produto Propeno ou não. Veja-se:

De acordo com a Figura 5, trecho da planilha “Reg Contabil 3110107.xlsx”, relativas às vendas do dia 3.12.2002, é possível observar que o valor de R\$ 2.201.545,06, é composto pela soma dos valores correspondentes aos números das cópias das NF de Propeno do dia 3.12.2002 e de outras 6 (seis) notas fiscais de outros produtos GLP.

TICR_CD	LOFA_CD	TICR_CD_ID	TICR_CD	TICR_NR	TICR_Nº	OCTC_F	DPTI_CD_ID	EVEN_C	CORP_CD	ORGA_L	RECO_C	RECO_DT	EFETIVAR	RECO_VL_TRAI	RECO_Y	RECO_Y2
2263	B	16D1	1	115998	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		461.652,66	0	0
2264	B	16D1	1	116000	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		208.832,64	0	0
2265	B	16D1	1	116002	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		217.344,84	0	0
2266	B	16D1	1	116030	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		139.600,08	0	0
2267	B	16D1	1	116032	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		78.879,72	0	0
2268	B	16D1	1	116034	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-01 00:00:00		495.031,72	0	0
2269	B	16D1	1	116036	0	0	110	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-01 00:00:00		111.132,00	0	0
2272	B	16D1	1	116049	0	0	111	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		80.727,16	0	0
2273	B	16D1	1	116051	0	0	111	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		47.952,90	0	0
2274	B	16D1	1	116054	0	0	123	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		208.583,80	0	0
2275	B	16D1	1	116056	0	0	123	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		140.139,49	0	0
2276	B	16D1	1	116056	0	0	111	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-03 00:00:00		8.188,75	0	0
2278	B	16D1	1	116068	0	0	111	V0007	PETRO	550	FAC	2002-12-01 00:00:00		3.440,30	0	0
7442														2.201.545,06		

Já a Figura 6, apresenta trecho da planilha Razão 3110107. Observa-se que dentre as vendas contabilizadas na conta 3110107, cujo histórico é “VENDA PRAZO GLP NACIONAL”, consta o valor de R\$ 2.201.545,06. Ou seja, o valor que é contabilizado

como Receita de GLP, no Razão, não apresenta discriminação acerca de vendas de Propeno.

LCTO E	VALOR	LCTO H	CONF	LCTO R	LCTO V	LCTO M	LCTO A	LCTO S	LCTO F	LCTO J
12/2002	40.134,26	R	N	5	L	C				
12/2002	25.077,29	R	N	5	L	C				
12/2002	72.027,77	R	N	5	L	C				
12/2002	52.775,41	R	N	5	L	C				
12/2002	18.981,72	R	N	5	L	C				
12/2002	86.473,52	R	N	5	L	C				
12/2002	48.191,40	R	N	5	L	C				
12/2002	17.807,73	R	N	5	L	C				
12/2002	29.793,53	R	N	5	L	C				
12/2002	28.970,39	R	N	5	L	C				
12/2002	138.349,80	R	N	5	L	C				
12/2002	156.300,98	R	N	5	L	C				
12/2002	14.118,47	R	N	5	L	C				
12/2002	320.939,81	R	N	5	L	C				
12/2002	168.479,42	R	N	5	L	C				
12/2002	480.199,07	R	N	5	L	C				
12/2002	438.961,53	R	N	5	L	C				
12/2002	50.579,83	R	N	5	L	C				
12/2002	482.289,39	R	N	5	L	C				
12/2002	50.217,28	R	N	5	L	C				
12/2002	157.273,45	R	N	5	L	C				
12/2002	296.797,98	R	N	5	L	C				
12/2002	107.114,01	R	N	5	L	C				
12/2002	50.217,28	R	N	5	L	C				
12/2002	2.201.545,06	R	N	5	L	C				
12/2002	129.018,30	R	N	5	L	C				
12/2002	2.328.017,90	R	N	5	L	C				

Em relação ao livro Registro de Saídas, os valores correspondentes aos 107 documentos espelhos sem valor fiscal, podem ser identificados nos livros L088 e L0143. Ressalve-se que não há nos respectivos livros, como identificar a especificidade do produto. Na Figura 7, encontra-se trecho do Livro Registro de Saídas 0143 que contém as NF 115998 e 11600. Observa-se que não é possível identificar, pelo exame do livro, que os registros ali dizem respeito ao produto Propeno.

Figura 7:

EMPRESA	VALOR	CÓDIGO	Nº	LCTO	LCTO V	LCTO M	LCTO A	LCTO S	LCTO F	LCTO J
115998	461.452,44	8090	1090							
116000	228.832,44	8090	1090							
116001	228.832,44	8090	1090							
116002	217.344,84	8090	1090							
116003	217.344,84	8090	1090							
116004	217.344,84	8090	1090							
116005	159.283,11	8090	1090							

Faça a ressalva de que as imagens são difíceis de ler também no relatório de diligência, mas podem ser conferidas nas cópias acostadas aos autos.

Diante de tais considerações, impende rememorar que a segunda diligência foi realizada para responder, dentre outros questionamentos, o que segue:

- (a) a efetiva existência das vendas amparadas pelos espelhos apresentados (à época de fls. 256 a 285, fls. 287 a 393, e fls. 571 a 736), foram registradas nos livros próprios (Registro de Saídas, Diário e Razão), como aduz a Recorrente?
- (b) como ocorreu a liquidação dessas supostas vendas, pelos respectivos adquirentes?
- (c) se na apuração da contribuição devida, relativa ao GLP, foram incluídas pretensas vendas de propeno, sujeitas a alíquota zero?
- (d) se foram, de fato, acrescentadas vendas de nafta petroquímica para central petroquímica, tributadas à alíquota zero na apuração da contribuição?
- (e) o tratamento tributário aplicável às vendas especificadas (GLP, propeno, querosene em geral, querosene de aviação e nafta petroquímica para centrais petroquímicas) e a recomposição das bases de cálculo para o período de apuração, aplicando-se sobre cada parcela as alíquotas correspondentes;

A questão a ser avaliada, portanto, diz respeito ao objetivo da diligência e à conclusão ali consignada, no sentido de que não há como atestar a certeza, motivo pelo qual o exame estaria inserido “*no campo da probabilidade e da possibilidade*”, exatamente porque não foram entregues as notas fiscais, apenas os espelhos:

a.1 – Gasolina de Aviação (30 documentos espelhos sem valor fiscal)

A controvérsia aqui é relacionada ao cômputo ou não dentre as receitas auferidas com venda de Gasolina (tributadas a alíquota diferenciada) de Gasolina de Aviação (então tributadas a alíquota de 3%). Diante da documentação apresentada não é possível atestar que houve erro de lançamento contábil. O que há é que a contribuinte, conforme já expressamente declinado ao longo do processo não efetuava uma desagregação, em sua contabilidade, das vendas de gasolina de aviação separadamente das vendas de gasolina. Isso não significa que os valores que foram relacionados não compuseram as receitas. A dúvida é se tais valores representam vendas de produtos que são tributados de forma diversa daquela que foi resultado da decisão que não homologou o direito creditório.

...

a.2 – Propeno (107 documentos espelhos sem valor fiscal)

A questão aqui é similar ao da gasolina de aviação. Há dúvidas se nas receitas contabilizadas dentro da conta contábil relativa à venda de GLP, houve vendas do produto Propeno. A recorrente, para defender, que dentre as receitas do produto sujeito à alíquota diferenciada GLP, há receitas do produto propeno, sujeito à alíquota de 3%, realizou a juntada, na manifestação de inconformidade, de 107 documentos que comprovariam tais vendas. Ocorre que a mera entrega dos documentos espelhos sem valor fiscal não constitui elemento que possa dar confiabilidade e verificabilidade ao argumento da recorrente.

...

As respostas foram divididas em relação a cada um dos comandos contidos no pedido de informação deste item:

Efetiva existência das vendas que estariam amparadas pelas 303 notas fiscais apresentadas. Resposta: Não há como atestar a certeza. O exame revela que tal

questão insere-se no campo da probabilidade e da possibilidade. Não houve entrega de notas fiscais, exceção feita para 29 cópias de gasolina de aviação ocorrida durante a 1ª diligência. Nesse caso dos 29 documentos relativos à gasolina de aviação a probabilidade se aproxima da possibilidade. Ou seja, é provável que tenham ocorrido as vendas de propano e nafta e de um valor correspondente ao espelho de uma nota de gasolina de aviação. E é possível que tenham ocorridos as vendas das 29 notas entregues de gasolina de aviação.

se foram registradas tais operações nos livros próprios (Registro de Saídas, Diário e Razão), como aduz o recorrente, Resposta: Os valores estão registrados, mas só é possível identificar e conciliar tais valores no Razão e Diário com o exame de registros auxiliares entregues somente no transcórrer deste procedimento. Em relação ao Registro de Saídas, os valores estão registrados, mas não é possível, pelo exame do Livro, saber se tais registros correspondem aos produtos elencados.

como ocorreu a liquidação dessas supostas vendas, pelos respectivos adquirentes, Resposta: Conforme a resposta entregue pela interessada, em 14 de junho, as liquidações ocorreriam por intermédio de crédito em conta ou pagamento via boleto bancário. A diligenciada não logrou êxito em juntar comprovantes de pagamento, apesar de ter tentado buscar junto ao banco tais elementos, conforme e-mail do Banco do Brasil juntado na carta resposta.

Com o perdão da redundância, é de se desmembrar a conclusão da seguinte forma:

1 – O simples exame dos Livros Diário, Razão, Livro Registro de Saídas não é capaz de validar se houve as efetivas vendas dos produtos Propano e Nafta nas alíquotas diferenciadas.

2 – Tal conciliação entre as informações somente seria possível por meio do documento extracontábil **apresentado** durante o procedimento, que permitiu comparar os valores correspondentes aos documentos dos espelhos das notas fiscais com o Livro Razão.

3- Contudo, para a confirmação da efetiva venda, a validação depende não apenas da escrituração acompanhada de registros auxiliares, **mas também da comprovação pelo documento fiscal hábil.**

4- A Recorrente informou que as liquidações das vendas ocorreram por intermédio de crédito em conta ou pagamento via boleto bancário, no entanto, não logrou êxito em juntar comprovantes de pagamento.

Ou seja, o processo segue retornando ao seu ponto de partida, tendo em vista que os julgadores anteriores sabiam que foram apresentados somente “espelhos” e não as respectivas notas fiscais, bem como que a Recorrente não efetuava a desagregação na contabilidade, de modo que apenas pela análise dos valores registrados, não seria possível saber se tais registros correspondem aos produtos tributados de forma diferenciada. E não parece possível ir além, em sede de diligências.

De tal maneira, cabe a este Colegiado avaliar se o fato de não terem sido apresentadas as notas fiscais, tão somente os respectivos espelhos, indubitavelmente sem valor fiscal, poderiam ter valor probatório? Noutro dizer, a inutilidade como documento fiscal equipara-se à inutilidade como elemento de prova?

Entendo, portanto, que apesar da aparente inconclusividade da segunda diligência, é possível finalmente apreciar o mérito da celeuma.

Sobre esta matéria, a Recorrente defende que os espelhos das notas fiscais, como cópia sistêmica das notas fiscais (equiparando-se, por exemplo, à cópia reprográfica – xerox ou a digitalização – pdf), trazem os dados constantes das notas fiscais originais, onde se pode apurar a data da emissão, o número da nota fiscal, produto comercializado e o respectivo valor, cujo conteúdo poderia ser validado a partir da verificação dos livros diários e razão, o registro contábil e os livros de registro de saída, disponibilizadas à fiscalização.

Acrescenta ainda que, em momento algum a fiscalização questionou o conteúdo ou a veracidade das informações constantes dos referidos espelhos, bem como a indicação de que expressão “sem valor fiscal”, teria sido anotada pela própria Recorrente para afastar o risco de fraudes. Veja-se:

Como sabido, a recorrente ofertou, a título de prova, os espelhos das notas fiscais, que nada mais representa do que a cópia sistêmica das notas fiscais (equiparando-se, por exemplo, à cópia reprográfica – xerox ou a digitalização – pdf), trazendo, portanto, em seu bojo, os dados constantes das notas fiscais originais, onde se pode apurar a data da emissão, o número da nota fiscal, produto comercializado e o respectivo valor.

Vale frisar, por oportuno, que valor fiscal não se confunde com probatório, ESTE ÚLTIMO A INTERESSAR A PRESENTE DISCUSSÃO!

Isto porque, a ausência de valor fiscal compromete, quando muito, a possibilidade do espelho acompanhar a circulação da mercadoria, tal como ocorre com a nota fiscal.

A sua cópia (reprográfica ou digital – pdf), por sua vez, não atende referida necessidade, vez que não ostenta valor fiscal. Em contrapartida, as cópias de notas fiscais constantes dos autos (em pdf) não ostentam valor fiscal, mas, curiosamente, contam com valor probatório! Tanto é assim que as **cópias digitais** das notas foram prontamente aceitas pela fiscalização e DRJ como também, novamente, pelo fiscal responsável pela digitalização.

E por que isto ocorreu: porque, conforme visto, valor fiscal não se confunde com valor probatório.

Na espécie em análise nota-se que a resistência da fiscalização está no fato de que a recorrente não detinha consigo todas as cópias reprográficas ou em pdf, motivo pelo qual buscou em seu sistema de dados (de onde, curiosamente, também são expedidas as notas fiscais) os espelhos das notas, cujo próprio nome alardeia àquilo que elas representam: a cópia virtual da nota fiscal.

Aludidos documentos somente não foram aceitos porque traziam em seu corpo a expressão “sem valor fiscal”, anotada, pasme, pela própria recorrente justamente para afastar o risco de fraudes.

Todavia, curiosamente, foi justamente (e tão só) a aludida expressão que veio a ser arguida para fins de desacreditar as informações constantes do seu corpo. Em momento algum a fiscalização questionou o conteúdo ou a veracidade das informações constantes dos referidos espelhos.

Daí o motivo pelo qual a recorrente ofertou o espelho das notas fiscais juntamente com os livros diários e razão, o registro contábil e os livros de registro de saída, dados esses devidamente conciliados com as obrigações acessórias disponibilizadas à fiscalização, exatamente para que o conteúdo do documento “espelhos das notas fiscais”, fosse

validado pelas demais informações contábeis e fiscais. O QUE FOI PRONTAMENTE ATESTADO PELO FISCAL, conforme se extrai do seu relatório.

Portanto, de posse do número da nota fiscal, data de emissão e seu respectivo valor se fez possível aferir se aquele valor foi registrado e levado a efeito para fins de tributação, o que cuida de convalidar todos os elementos do espelho, MESMO QUANDO NADA DE DESABONADOR É ARGUIDO EM FACE DELE!

Mais uma vez, de forma exemplificativa, é de se reproduzir cópia do espelho relativo à Nota Fiscal 116030, onde há a indicação da venda referente ao produto propeno:

 Petrobrás PETROBRAS RLAM - S/FRANCISCO DO CONDE/BA RODOVIA BA 523 KM 4 - MATARIPE BA 4397000 071-8042		Nota Fiscal Saída <input checked="" type="checkbox"/> Entrada <input type="checkbox"/> 01-116030 Digitador = RKNZ										
P - PAGA												
Não vale como documento fiscal		CC 33000167/0143-23	In. VIA DESTINATÁRIO REMETENTE DATA LIMITE PARA EMISSÃO 00:00:00									
Natureza da Operação 11G - REMESSA SIMBOLICA - VENDA A ORDEM	CFOP 611	Inc. Est. do Substituto Tributário	Inscrição Estadual 09073803-NO									
Destinatário / Remetente Nome / Razão Social DOW BRASIL SA - (C2328)		CGC / CPF 60435351/0046-59	Data da Emissão 03/12/2002									
Endereço AV. SANTOS DUMONT, 4444 JD. CONCEICAOZINHA		Bairro JD. CONCEICAO	CEP 11460-902									
Município GUARUJA	Fone / Fax 0115188954	UF SP	Inscrição Estadual 335003072112									
Hora da Saída 11:44:00												
Dados do Produto												
ITEM	PROD	DESCRIÇÃO	CF	C.S.T.	UNID.	PESQ	QUANTID.	VAL. UNIT. (RS)	VAL. TOTAL (RS)	ICMS	IPI	VALOR IPI (RS)
01	6142	PROPENO RLAM GR A	000		KG		73.800	1,891600	139.600,08	12,00	0,00	0,00
Cálculo do Imposto												
Base de Cálculo do ICMS		Valor do ICMS		Base de Cálculo ICMS Substituição		Valor do ICMS Substituição		Valor Total dos Produtos				
139.600,08		16.752,00		0,00		0,00		139.600,08				
Valor do Frete		Valor do Seguro		Outras Despesas Acessórias		Valor Total do IPI		Valor Total da Nota				
0,00		0,00		0,00		0,00		139.600,08				
Transportador / Volumes Transportados												
Nome / Razão Social		Frete p/ Conta		Placa do Veículo		UF		CGC / CPF				
		<input type="checkbox"/> 1 - EMITENTE <input type="checkbox"/> 2 - DESTINATÁRIO										
Endereço		Município		UF		Inscrição Estadual						
Quantidade	Especie	Marca	Número	Peso Bruto	Peso Líquido							
0	GRAN - Granel				73.800							
Dados Adicionais												
Ident. Bomb. - L220200210872 Certif. Ensaio: 5318/2002 DM: 6980		Códigos Situação Tributária - CST										
IMUNIDADE IPI CONF. ART. 1.º EMENDA CONSTITUCIONAL 03 DE 17/03/93. EMISSÃO CONF		TABELA A - ORDEM DA MERCADORIA										
		NACIONAL										

Por outro lado, depreende-se da decisão recorrida que as notas fiscais seriam imprescindíveis para reconhecimento do crédito. Ademais, para a devida contextualização, impende reiterar que em caso parecido, do mesmo contribuinte, supramencionado, a Câmara Superior não considerou válidos para comprovação do direito creditório pretendido os "espelhos das notas fiscais" no Acórdão nº 9303007.854 – 3ª Turma, de 22 de janeiro de 2019.

Apesar disso, com a devida vênia, considerando a já sinalizada quadra de separação no presente caso, entendo que assiste razão à Recorrente quando defende a força probatória do espelho, ainda que ausente a validade como documento fiscal, por se tratar de documento que contém informações básicas da nota fiscal emitida, servindo como comprovante da transação comercial, quando inserida no conjunto de provas efetivamente produzido no presente feito.

Naquele caso, a ausência de diligência impediu que os espelhos fossem conciliados com a escrituração contábil, inexistindo mínima verificação entre as operações constantes dos espelhos nos livros próprios (Registro de Saídas, Diário e Razão), como ocorreu aqui.

Dessarte, manter o não reconhecimento do crédito significaria superestimar a confiabilidade da escrituração contábil, por si só. Ocorre que a atividade probatória demanda inferências, motivo pelo qual faz-se necessário valorar a credibilidade dos elementos de prova disponíveis.

Neste caso, em nenhum momento a fiscalização teve acesso às notas fiscais. Diante disso, se não há prova de que houve recolhimento indevido, favoravelmente ao contribuinte, é certo que também não seria possível afirmar haver evidência suficiente de que houve o recolhimento no valor correto.

Em que pese tratar-se de referenciais jurídicos distintos, há comunhão de determinadas características entre os institutos do débito *versus* crédito o que implica, ainda que implicitamente, que o registro contábil dessas operações e os documentos que as suportam se mostram fundamentais não apenas para o controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado, como também para aferição do próprio valor devido a título de tributo.

Não se está a ampliar a evidente presunção relativa em relação aos espelhos, porém, como indícios, estes não estão sendo utilizados como provas autônomas, tendo sido atestada ainda a identidade entre os "espelhos", a escrita fiscal oficial e os demais documentos solicitados, apresentados e avaliados pela fiscalização. Além disso, a fiscalização teve amplo acesso à documentação contábil da Recorrente, inclusive realizando visita à sede da empresa e reunião com seus representantes.

Nesse contexto, seria contraditório sustentar que o espelho de nota fiscal não é suficiente como elemento probatório apto ao reconhecimento da natureza, disponibilidade e extensão dos créditos pretendidos, pela ausência de valor fiscal, mas não seria óbice para manter incólume os valores solitariamente registrados.

Conforme afirmado no último Relatório de Diligência fiscal, a validação do crédito, e por via de consequência, das operações ali anotadas, requer não só a escrituração acompanhada de registros auxiliares, mas também a comprovação pelo documento fiscal hábil. Por conseguinte, se o exame de espelhos, Livros Diário, Razão, Livro Registro de Saídas não é capaz de validar se houve a efetiva venda do produto Propeno, também não poderia ser utilizado para atestar a venda como se GLP fosse, por exemplo.

Ademais, a análise para aproveitamento de créditos em relação a operações sujeitas a alíquotas específicas, deve ser aferida também com base na legislação de regência e não somente no documento fiscal. Sob esse ângulo, não houve nenhum argumento em sentido contrário à existência de disciplina normativa que autorizava a tributação excepcional sobre tais produtos à época dos fatos.

À vista disso, por coerência, entendo que se o cotejo das informações dos documentos apresentados com os livros contábeis não evidenciou qualquer outra lacuna

probatória, a Autoridade Fiscal não pode partir para uma ilimitada busca por elementos de provas apenas por se tratar de pleito creditório.

Nada obstante na compensação de créditos tributários seja atribuído à contribuinte o ônus de apresentar elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, não se pode exigir muito mais do que o registro de fatos na escrituração, comprovados por documentos minimamente hábeis, sob pena de configurar prova diabólica, extremamente difícil de ser obtida.

No que se refere à repartição do ônus da prova, o art. 373 do CPC reflete o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil. § 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando: I - recair sobre direito indisponível da parte; II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito. § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Considerando-se que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, para descaracterizar ou anular um instituto de direito privado, compete à fiscalização impugnar e comprovar, mesmo que mediante prova indireta, que o negócio denota mera aparência, dissimulando uma relação jurídica de natureza diversa. Se sequer foram apresentadas provas para tanto, a operação representada no espelho deve ser preservada, pois, para fins tributários, a materialidade de operações comerciais pode ser comprovada por outros meios.

Nesse sentido, nem durante a etapa inicial de fiscalização, nem durante as diligências foram trazidos elementos suficientes para desconstituir a operação de venda com alíquota distinta conforme defende a Recorrente, que seguiu as normas aplicáveis, havendo conciliação satisfatória entre os registros contábeis e os espelhos que respaldam tais registros.

Por tudo isso, entendo que é possível atestar a liquidez e certeza do crédito através do conjunto probatório existente nos autos, em relação a operações de venda de gasolina para aviões (alíquota de 3%), de propano (alíquota de 3%) e ainda a incidência de alíquota zero relativa à nafta petroquímica vendida para centrais petroquímicas.

Venda de produtos para empresas detentoras de liminar judicial:

Conforme adiantado, a Recorrente ataca a inclusão na base de cálculo apurada de valores correspondentes a vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada efetuadas a

empresas distribuidoras que, à época, encontravam-se amparadas por medida liminar que garantia o direito de adquirir os referidos produtos sem a incidência antecipada da COFINS e do PIS.

Nesse ponto, a DRJ afirma que o trânsito em julgado seria requisito essencial aos pedidos administrativos de reconhecimento de crédito com base em decisão judicial:

Em pesquisa junto aos sites do Tribunal Regional Federal, verifica-se que os mandados de segurança citados pela Requerente foram impetrados por empresas adquirentes de produtos da Petrobrás, onde se pleiteava a suspensão da incidência dos arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 9718/98 com a redação dada pela Lei nº 9990/00 e arts. 2º, 43, 46 e 47 das MP 1991/95 e 2037/00, com o objetivo de se eximir de receber produtos com a incidência antecipada do PIS e COFINS.

Depreende-se que a interessada pretende excluir da base de cálculo da COFINS incidente sobre a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, as vendas efetuadas a empresas que possuíam à época autorização judicial garantindo o direito de adquirir os referidos produtos sem a incidência antecipada da COFINS e do PIS.

Ocorre que não sendo a decisão judicial definitiva, o crédito tributário contestado deveria ser declarado à RFB nesta condição, não sendo possível, contudo, a exclusão de tais receitas na composição da base de cálculo da contribuição devida.

No caso, o direito creditório pleiteado pelo contribuinte e utilizado na Dcomp decorre, em parte, da redução da base de incidência da Cofins pela exclusão de determinadas receitas, cuja tributação era contestada na via judicial com decisão não definitiva na data da transmissão da Dcomp. Ocorre que, a teor do que dispõe o artigo 170ª do Código Tributário Nacional, o contribuinte não pode utilizar-se do procedimento da compensação, com fundamento em crédito decorrente de decisão judicial ainda sujeita a reformas.

A Recorrente, por sua vez, esclarece que o caso dos autos não diz respeito à compensação de crédito objeto de demanda judicial, mas sim, do fato de que distribuidoras adquirentes de seus produtos não recolheram a COFINS, em razão de decisão liminar, e a Recorrente, sem ciência das liminares, efetuou o recolhimento aos cofres públicos. Por essa razão, tais valores deveriam ser considerados indevidos em razão da suspensão determinada na via judicial:

• Mandado de Segurança n.º 2001.51.01016303-9, impetrado por Camacua Transporte de Petróleo LTDA e outro em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, distribuído para a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro;

• Mandado de Segurança n.º 2002.51.01.017064-4, impetrado por Perola Distribuidora de Petróleo LTDA, em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro e SINDICOM, distribuído para a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro;

• Mandado de Segurança n.º 2002.61.00.022326-6, impetrado por Auto Posto Blue LTDA, e Inca Distribuidora LTDA, em face do Delegado da Receita Federal em São Paulo, distribuído para a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de São Paulo, portanto a Receita Federal tem conhecimento dos processos.

No tocante ao fundamento de que não se pode compensar créditos cuja existência dependa de desfecho na esfera judicial, insta pontuar que toda a argumentação das autoridades julgadoras funda-se na possibilidade de um contribuinte compensar aquele crédito objeto de demanda judicial com débitos seus. Esse não é caso dos autos.

Nos processos acima listados, as distribuidoras de combustíveis conseguiram liminar para não recolher a COFINS. O que não se admite é que essas distribuidoras utilizem esse crédito da COFINS liminarmente declarada indevida para compensar seus débitos. Ocorre que a PETROBRAS, sem a devida ciência das liminares, efetuou os recolhimentos aos cofres públicos. Esses recolhimentos são indevidos, visto que estavam suspensos pelas liminares. Assim, se tais recolhimentos nunca deveriam ter sido efetuados, pode-se afirmar que eles são, portanto, indevidos.

É de se registrar que a matéria não foi objeto da diligência inaugural, não fazendo parte do escopo daquela Resolução. Já na segunda diligência, deveria ser respondido o seguinte questionamento:

(e) esclarecer, quanto às vendas à “liminaristas”, quais foram as verificações procedidas na diligência anterior, e.g., existência das decisões judiciais e a inclusão dessas vendas na base de apuração da contribuição;

Além disso, impende registrar que durante o procedimento de diligência a Recorrente foi intimada a apresentar informações, e responder, no prazo inicial de 20(vinte) dias: a) se as planilhas extracontábeis e demais documentos entregues durante o processo de diligência fiscal constante do processo n' 10768.720171/2007-15 (PIS), cujo conteúdo foi juntado ao processo n.º 15374.724.342/2009-94, traziam informação acerca de tais vendas e b) informar também a situação atual dos MS impetrados pelas distribuidoras e se houve trânsito em julgado.

Em resposta, reproduzo novamente o teor da manifestação:

Em relação ao item 6 que trata da venda para "liminaristas" de gasolina e óleo diesel seguem as informações solicitadas:

1. Sim, há informação das vendas a liminaristas de gasolina e óleo diesel.
2. Em atenção ao item de trata dos Mandados de Segurança da intimação, resta informar que os processos em epígrafe tiveram o trânsito em julgado, respectivamente, em 11/09/2006; 30/01/2007 e 12/08/2004. Independente deste fato, resta esclarecer que diante das inúmeras liminares concedidas à época, a Companhia adotou nova nomenclatura de produtos, a fim de monitorar e registrar os produtos e valores negociados sem incidência do PIS e COFINS, nos moldes da Lei Complementar nº 7/70 e 70/91 conforme decisão liminar em vigor e que estão registrados no extra contábil mantido pela Companhia. Nota-se, portanto, que os valores, ora em questão, não compõem a base de cálculo do PIS e COFINS do período, muito menos foi objeto de lançamento de ofício, por parte da Fiscalização, dentro do prazo estabelecido no artigo 150, § 4º do CTN. Ao que se vê aludida questão não compõe o indébito em discussão.

No tocante aos elementos solicitados, a despeito de sucessivas intimações, conforme consta do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente "*não fez qualquer menção ou documento de que tais vendas teriam sido informadas durante o procedimento que resultou na não homologação; nem tampouco indicou os documentos contábeis e extracontábeis que teriam sido informados à autoridade que realizou o procedimento com tais informações.*"

Para além disso, na última manifestação, a Recorrente informa que as liminares foram suspensas posteriormente:

Ademais, soa irrelevante o fato das medidas liminares terem sido suspensas posteriormente, pois como visto, sua exigência já fora efetivamente satisfeita pelo contribuinte de fato (distribuidoras de combustível nos termos da Lei Complementar nº 7/70 e Lei Complementar nº 70/91) quando da efetivação da operação, configurando, portanto, ato jurídico perfeito.

Especificamente nesta matéria, conforme destacado pelo nobre ex-colega Winderley Moraes Pereira, quando da relatoria do Acórdão nº 3201002.057, no processo já mencionado de nº 16682.720192/2011-43, também desta contribuinte, as ações foram ajuizadas por terceiros questionando a exigência da contribuição exigida por substituição tributária.

A Recorrente, portanto, sequer figurou nas ações, não sendo possível verificar qualquer determinação que pudesse afastar a inclusão na base de cálculo dos valores não retidos, pela Petrobrás, por força de ordem judicial que beneficiou, temporariamente, algumas distribuidoras de combustíveis.

Ao contrário do que ocorreu na situação fática anterior, no tocante à comprovação do direito creditório neste ponto, entendo não ter havido demonstração mínima da liquidez e certeza dos créditos pleiteados. Diante disso, dada a similitude com o presente processo, tomo a

liberdade de reproduzir parte do supramencionado voto, que passa a integrar o presente julgado como razões de decidir:

Quanto as ações judiciais em que a Recorrente afirma existir direito creditório, também nesta matéria não pode prosperar o recurso. A consulta as ações judiciais demonstra que trata-se de matéria referente a terceiros que patrocinaram ações judiciais questionando a exigência da COFINS exigida por substituição tributária. A Recorrente não consta das ações e não foi possível identificar nos documentos judiciais apresentados qualquer decisão que pudesse amparar o direito creditório alegado. A alegação da existência de pagamentos indevidos não está demonstrado nos autos, não existindo nas ações judiciais, nenhuma decisão que ampare o pleito da Recorrente. Ao meu sentir, recolhimentos realizados indevidamente precisam estar claramente identificados com a indicação dos documentos que comprovam o recolhimento indevido a apuração pormenorizada dos valores e todas as outras informações que trariam uma garantia da existência do indébito. A simples indicação da existência de ações judiciais em nome de terceiros, sem qualquer indicação das informações e detalhes necessários a comprovação do pagamento indevido, não é suficiente para conceder a recorrente o direito creditório pleiteado.

A comprovação do suposto pagamento indevido além de todas as informações já citadas, ainda seria necessário a prova da vinculação do recolhimento com as ações judiciais e com as empresas em comento, o que ao meu sentir não ficou demonstrado nos autos, tampouco nas alegações da Recorrente. Assim, também para está matéria não pode prosperar o recurso.

Isto posto, nestes assuntos a decisão recorrida não merece reparos, não se justificando a suspensão da parcela da contribuição, na forma pretendida pela Recorrente, mantendo-se desconsiderada a dedução postulada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso, afastando a prejudicial de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento PARCIAL para reconhecer os créditos vinculados, cujos espelhos de notas fiscais constantes dos autos, em relação a operações de venda de gasolina para aviões, de propeno e ainda a incidência de alíquota zero relativa à nafta petroquímica vendida para centrais petroquímicas.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

