



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

Processo n° 15374.724382/2009-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.201 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/04/2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DILIGÊNCIA.

Comprovado em diligência a procedência parcial das alegações do recurso, deve-se conceder os créditos pleiteados nos termos apurados na diligência fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE PROVA.

Não pode ser aceito para julgamento a simples alegação sem a demonstração da existência ou da veracidade daquilo alegado.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LIQUÍDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Ficou de apresentar declaração de voto a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. André Luiz Falcão Tanabé, OAB-RJ 95.452, escritório Departamento Jurídico Petróleo Brasileiro S/A.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovanni Vieira.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

"Trata-se no presente processo de declaração de compensação (Dcomp) de débitos da Cofins, códigos 2172 e 6840 dos períodos de apuração 05/2003 e 07/2005, mediante o aproveitamento de crédito proveniente de pagamento a maior a título de Cofins, código 6840, relativo ao período de apuração de 04/2003.

A autoridade fiscal, com base no Parecer Conclusivo nº 31/2010 (fls. 49 a 55), exarou o despacho decisório de fl. 56, decidindo não reconhecer o direito creditório pleiteado e, conseqüentemente, não homologar a compensação declarada. No Parecer Conclusivo consta consignado, resumidamente, que:

a) O contribuinte retificou a DCTF alterando o valor da Cofins devida para o período em questão. Retificou também o valor da CIDE utilizado para a compensação da Cofins. valor retificado em DCTF coincide com o declarado na DIPJ. Consta recolhimento de R\$ 50.172.589,61 no código de retenção 6840;

b) O contribuinte apresentou Dcomp relativa a crédito do mesmo período de apuração, mesmo tributo, mas sob o código 2172, cuja análise foi efetivada no processo 10768.720422/2007-61. Tendo em vista que a diligência realizada naquele processo abrangeu ambos os códigos de retenção as informações constantes do relatório fiscal foram utilizadas na análise do presente processo (fls. 23/49);

c) No relatório consta que após análise das informações contábeis e extra contábeis fornecidas pelo contribuinte, persistiram divergências na base de cálculo da Cofins e quanto aos valores da rubrica "outras receitas", ressaltando-se a inclusão das variações cambiais, uma vez que foi utilizado o regime de competência. Também foi alterado o valor das "vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais", pois havia duplicidade de dedução. O valor das receitas sujeitas à alíquotas diferenciadas não coincidiu com o informado pelo contribuinte na DIPJ, tendo sido reapurado, conforme fls. 46/47. O relatório conclui que o valor a pagar, código 2172, foi retificado para R\$ 197.693.436,12 e código 6840 para R\$ 626.363.330,84. A dedução da CIDE admitida foi a demonstrada pelo contribuinte em fls. 31;

d) *As deduções indicadas pelo contribuinte referentes a "liminares impetradas", tanto para a receita da venda de gasolina quanto de óleo diesel, admitidas no relatório fiscal, não serão consideradas já que não há na legislação da Cofins qualquer autorização para efetuar tal exclusão. Havendo discussão judicial sobre determinada receita, o procedimento apropriado é informar na DIPJ o total da receita auferida, apurar o tributo devido e, na DCTF, especificar o montante discutido, que ficará com a exigibilidade suspensa até findar a lide. Assim sendo, foi retificada a planilha elaborada pela fiscalização, para incluir na base de cálculo da Cofins sujeita a alíquotas diferenciadas, o valor indevidamente excluído, bem como para ajustar a receita de venda e as demais exclusões com base na planilha apresentada pelo contribuinte à fl. 30;*

e) *Foram também efetuadas as seguintes retificações que não interferem na apuração da Cofins código 6840: não foi acatada a alteração no valor das "vendas canceladas e descontos incondicionais" pois não se verificou a duplicidade de exclusão apontada. A receita de exportação e as receitas de venda e revenda no mercado interno foram alterados para os valores constantes da planilha do contribuinte. As receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero foram consideradas pelo valor informado à fl. 47 do relatório fiscal, com base na planilha do contribuinte. O valor de "outras receitas" será o indicado no relatório. O valor das vendas canceladas, descontos e devoluções de venda foi considerado pelo indicado na planilha. A dedução referente à venda de produtos sujeitos à alíquotas diferenciadas foi considerada pelo valor líquido. A dedução da CIDE admitida foi aquela informada na planilha do contribuinte, mantida a proporcionalidade informada em DCTF;*

f) *Após as retificações demonstradas em fls. 54/55 e considerando os pagamentos constantes do sistema SINAL 07, conclui-se que não há que se falar em pagamento a maior, posto que os pagamentos não são insuficientes para quitar o correspondente débito apurado, seja referente ao código 2172, seja referente ao código 6840.*

Cientificada do Parecer Seort em 09/09/2010 (fls. 60), a contribuinte apresentou, em 08/10/2010, a Manifestação de Inconformidade de fls. 72 a 92, alegando, em síntese, que

a) *O Parecer Conclusivo apresenta equívoco em sua linha de raciocínio, ao incluir o valor relativo a venda de combustível objeto de liminares na base de cálculo da Cofins;*

b) *Por força das liminares, os fatos geradores passaram, devido à ordem judicial, a se comportar como fatos geradores condicionais. No caso dos autos, as ordens judiciais adicionaram aos atos jurídicos condição suspensiva, fazendo que o tributo somente incidisse caso as liminares fossem afastadas por decisão judicial posterior;*

- c) *Como a exigibilidade estava suspensa por força de ordem judicial, não poderia a requerente incluir tais valores na base de cálculo da Cofins, posto que tal inclusão representaria um reconhecimento da incidência do tributo sobre essas parcelas com liminares, tributo esse cuja exigência foi obstada por força judicial, configurando uma contradição;*
- d) *O raciocínio engendrado no Parecer Conclusivo também conduz a uma projeção dos efeitos do fato gerador para além dos comandos legais, já que os mesmos se encontravam afastados por ordens judiciais;*
- e) *O cálculo da Cofins não observou as alíquotas corretas no tocante as operações envolvendo gasolina e GLP;*
- f) *Na base de cálculo da venda de gasolina foi incluída a venda de gasolina de aviação, na ordem de R\$ 2.253.574,20, que deveria ser tributada a alíquota de 3%;*
- g) *Do mesmo modo, quanto ao propano/butano, passou a ser tributado como GLP a partir de março/2003, resultando numa base de cálculo de R\$ 47.316.704,57, que deve ser diferenciado da receita de GLP;*
- h) *A variação cambial positiva é, na realidade, ajuste de valor contabilizado anteriormente, não representando aumento do patrimônio ou ingresso de novas receitas, razão pela qual não poderia ser tributada pela Cofins;*
- i) *O procedimento adotado na apuração da Cofins encontra respaldo na própria Lei 9.718/98, no inciso II do § 2º do artigo 3º e no § 1º do art. 3º, vigente para a Cofins em 2003;*
- j) *A doutrina é uníssona no que tange a impossibilidade de se tributar a variação cambial. Também a jurisprudência administrativa se manifesta nesse sentido;*
- k) *O STJ apresenta diversos julgados que reforçam o entendimento do contribuinte, o que não foge do entendimento dos tribunais Regionais Federais;*
- l) *O STF já se manifestou sobre esse tema ao considerar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 que ampliou o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita. O referido precedente, nos termos do que dispõe o art. 26-A, § 6º, I do Decreto 70.235/72, deve ser observado de modo a que se afaste da base de cálculo da Cofins a receita oriunda de variação cambial;*
- m) *Parte do óleo diesel, da ordem de R\$ 3.344.957,45, por ser adquirido de outrem, deve ser excluído do cálculo da Cofins, posto que nesse caso o produto está sob o regime da monofasia, conforme planilha em anexo;*
- n) *Na planilha elaborada no Parecer, o óleo diesel apresenta como vendas canceladas, devoluções e descontos o valor de R\$ 16.132.671,68, que tem como base a planilha apresentada pelo*

contribuinte. Contudo, a devolução relativa ao óleo diesel importado, no valor de R\$ 9.508.306,75 não foi considerada;

o) Segue em anexo planilhas do contribuinte, balancete digitalizado contemplando receita bruta, planilha relativa a venda as empresas com liminares e planilhas relativas a vendas de nafta petroquímica para a central petroquímica e venda de gás natural para o Programa Prioritário de Termoeletricidade;

p) Por fim, requer seja declarada legítima e homologada a compensação efetuada e protesta pela juntada posterior de documentos que venham a reforçar os argumentos apresentados."

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela manutenção parcial do despacho decisório, excluindo das glosas realizadas os valores referentes à Variação Monetária Ativa e o valor das devoluções de venda. A decisão da DRJ foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/04/2003

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.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. GLP.

O regime especial de tributação concentrada incidente na comercialização de gás liquefeito de petróleo (GLP) alcança também a receita de venda de propano e butano desde a edição da Lei 9.990/2000, que deu nova redação ao artigo 4º, III, da Lei nº 9.718/1998.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXCLUSÃO COMPROVADA.

Exclui-se da base de cálculo da Cofins os valores correspondentes a devoluções de vendas devidamente escriturados na contabilidade da empresa.

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas na impugnação, reafirmando o direito ao crédito e anexando informações complementares: notas fiscais referentes à aquisição e venda de combustíveis e planilha com a relação das ações judiciais que segundo as suas informações justificariam documentalmente as alegações constantes da manifestação de inconformidade e do recurso voluntário.

Ao apreciar o recurso voluntário, a turma resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora procedesse a análise dos documento fiscais de fls. 260 a 455 à luz dos argumentos apresentados no recurso voluntário e intimasse a Recorrente a apresentar cópias de todas as decisões e Certidão Narratória das ações judiciais relacionadas à fl. 356.

A Unidade de Origem procedeu a diligência, consubstanciado no relatório fiscal. Nos termos da diligência, a Fiscalização realizou a auditoria confirmando parcialmente as alegações da Recorrente, que foram assim detalhados no relatório.

Relativamente às solicitações constantes da Resolução supra, tem-se o seguinte:

7.1 “ (...) intime a Recorrente a apresentar cópias de todas as decisões e Certidão Narratória das ações judiciais relacionadas à fl. 356” (fls. 38 7 do atual e-processo):

Com o intuito de atender a este ponto, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 340/2015 (fls. 526 e 527) com ciência por Aviso de Recebimento (AR) em 27/02/2015 (fls. 528). Na seqüência, ocorreu o seguinte:

- 11/03/2015: o contribuinte solicitou uma prorrogação de 20 (vinte) dias, alegando que estaria recebendo um grande volume de intimações por parte desta Delegacia (fls. 524);

- 31/03/2015: o interessado apresentou outro pedido de prorrogação, de mais 20 (vinte) dias, informando que estava com dificuldades em obter os documentos solicitados (fls. 530 e 531);

-20/04/2015: o sujeito passivo apresentou mais um pedido de prorrogação de 20 (vinte) dias, apresentando as petições protocoladas junto à Justiça e informando ter recebido a documentação referente à decisão judicial que ocorreu no Estado de São Paulo e que estaria analisando-a para posterior apresentação (fls. 538, 539, 540, 549, 550).

- 11/05/2015: o interessado apresentou documentação relativa ao processo em SP às fls. 615 a 1.452 e requereu mais 20 (vinte) dias para entrega do restante dos documentos (fls. 613).

- 28/05/2015: o contribuinte apresentou certidão narrativa referente ao processo 2002.51.01.017064-4 (RJ) e outro pedido

de prorrogação de 20 (vinte) dias para atendimento do restante da solicitação (fls. 556 a 559).

Relativamente aos quatro primeiros pedidos de prorrogação, tem-se que estes foram concedidos de forma tácita. Para o último pedido (28/05/2015), foi emitido o Termo de Intimação nº 1.353/2015 concedendo a prorrogação solicitada, com vencimento final em 17/06/2015 (fls. 1.454 e 1.455). Neste dia, o interessado apresentou cópia das decisões proferidas no MS 2002.51.01017064-4 e o status da solicitação da certidão narrativa quanto ao MS 2002.61.00.022326-6 e status da solicitação da certidão narrativa do MS 2001.51.01016303-9, e, por fim, requereu mais 20 (vinte) dias de prorrogação (fls. 1.457 a 1.459).

Esta autoridade entendeu que não havia mais prazo a ser concedido, conforme mencionado no Termo de Intimação nº 1.353/2015. Ainda assim, aguardou-se o prazo contido no Termo de Intimação nº 1.373/2015 (detalhado na sequência), o qual também foi prorrogado (tacitamente), com vencimento final em 06/07/2015. Em 07/07/2015, o sujeito passivo apresentou outro pedido de prorrogação, de mais 30 (trinta) dias a fim de atender o Termo de Intimação nº 340/2015, quanto à documentação restante (fls. 1.469 e 1.470). Na data de 05/08/2015, foram apresentadas cópia das certidões narrativas do MS 2002.61.00.022326-6 e do MS 2001.51.01016303-9, bem como cópia das decisões proferidas neste último (fls. 1.482 – arquivo não paginável).

De acordo com o contribuinte, as ações judiciais envolvidas no presente processo seriam as seguintes e para tanto apresentou a documentação abaixo especificada:

- MS 2001.51.01016303-9 (18ª Vara Federal – RJ) – fls. 1.482 – arquivo não paginável contendo certidão narrativa e decisões. Informação de que o processo foi extinto sem julgamento do mérito, com anulação de todos os atos pretéritos, trânsito em julgado do acórdão do TRF 2ª Região em 11/09/2006.

- MS 2002.51.01017064-4 (18ª Vara Federal – RJ) – fls. 558 e 559 (certidão narrativa) e decisões às fls. 1.460 e 1.461 (arquivo não paginável). Informação de que a decisão final do Tribunal Regional Federal 2ª Região denegou a segurança, com trânsito em julgado em 30/01/2007;

- MS 2002.61.00.022326-6 (4ª Vara Federal – SP) – decisões às fls. 1.036 a 1.452 e certidão narrativa à fls. 1.482 – arquivo não paginável. Última decisão de 15/10/2003, homologação do pedido de desistência, julgando extinto o processo e cassando a liminar concedida (fls. 1.419). Informação de trânsito em julgado em 12/08/2004 (fls. 1.433).

Embora o contribuinte tivesse obtido medidas liminares favoráveis nas ações supra, as decisões transitadas em julgadas em todas aquelas foram a ele desfavoráveis. Assim, não se verificaram motivos para a exclusão pleitada, no montante de R\$ 40.997.672,70 (gasolina) e de R\$ 19.363.211,69 (óleo diesel).

Analisando-se todo o processo, verificou-se, ainda, a necessidade de emitir o Termo de Intimação nº 1.373/2015,

esclarecido a seguir, a fim de obter o pleno atendimento do solicitado na Resolução nº 3402-000.583 .

7.2 - A análise dos documentos fiscais de fls. 260 a 455 (fls. 292 a 487 do atual e-processo) permitiu concluir:

(1) As notas fiscais de fls. 407 a 430 e 434 a 481 (fls. 460 a 463 eram de outro produto) comprovaram a venda de propeno, no montante de R\$ 19.625.240,20 no mês de abril/2003, com classificação no código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 29.01.22.00, diversa dos outros códigos abrangidos pela Instrução Normativa SRF nº 219, de 10 de outubro de 2002 e pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, sujeitos à aplicação do regime especial de tributação concentrada prevista no inciso III do art. 4º da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Lei nº 9.990/2000.

(2) Os espelhos das notas fiscais de fls. 485 a 487 indicaram a venda de óleo diesel no mês de abril/2003 no valor total de R\$ 3.345.837,16. Contudo, o Código de Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5.401 presente naqueles demonstrou que se tratava de “Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto”. Portanto, de acordo com as características dos documentos apresentados, o produto não foi adquirido de terceiros, conforme alegado pelo sujeito passivo.

(3) As notas fiscais referentes à venda de gasolina de aviação estavam ilegíveis (fls. 390 a 395). Por isso, emitiu-se o Termo de Intimação nº 1.373/2015 (fls. 1.477 e 1.478). O art. 4º, inciso I da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com redação pela Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, excluía a gasolina de aviação da alíquota diferenciada de Cofins de 11,84%. Em atendimento ao termo supra, inicialmente, em 25/06/2015, foram apresentados apenas os espelhos das notas fiscais (fls. 1.464 a 1.465

– arquivo não paginável), sendo solicitado um prazo adicional de 10 (dez) dias para apresentação das cópias das referidas notas fiscais (fls. 1.464 e 1.465). Em 08/07/2015, o interessado apresentou cópias autenticadas das notas fiscais, que comprovaram a venda de gasolina de aviação em um total de R\$ 2.252.529,00 no mês de abril/2003 (fls. 1.475 – arquivo não paginável).

Cientificada das conclusões da diligência, a Recorrente veio aos autos reafirmando que as ações judiciais impetradas pelas Distribuidoras de Combustíveis afastariam a exigência relativa aos tributos exigidos sobre a venda para estas empresas de gasolina e óleo diesel.

Quanto as vendas envolvendo Propeno, registra a existência de erro material na elaboração do relatório fiscal que considerou o somatório das notas fiscais reconhecidas alcançam a importância de R\$ 19.984.937,50 valor superior ao considerado pela Fiscalização no valor de R\$ 19.652.240,20. Em que pese concordar com o reconhecimento das notas fiscais

apresentadas, pede também que seja considerada toda a receita referente a venda de propano, em razão do restante dos valores terem sido comprovados por meio de espelho das notas fiscais e registro no livro de saída.

Quanto as glosas de óleo diesel no regime monofásico que foi desconsiderado em razão do argumento que "o produto não foi adquirido de terceiros, conforme alegado pelo sujeito passivo", tendo em vista os espelhos das notas fiscais de fls 485 a 487. A Recorrente alega que a Fiscalização adotou critérios divergentes, pois, não considerou os espelhos das notas fiscais como comprovantes das operações, entretanto considerou os espelhos para verificar equívocos no CFOP. Prossegue alegando que os espelhos das notas fiscais devem ser considerados como instrumento hábil a comprovação das operações e afirma a existência de equívoco na indicação do CFOP registrado para estas operações. Assim, pede que seja integralmente considerado as vendas deste produto.

Com estas considerações, os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

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.”¹

Portanto, para as operações em que não foi apresentado notas fiscais mantém-se a decisão da primeira instância em razão da impossibilidade de verificação do direito creditório da Recorrente.

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 contribuição exigida no sistema monofásico. 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 a existência de decisões judiciais que amparassem as pretensões da Recorrente.

Para esclarecer o funcionamento da sistemática da apuração monofásica na comercialização de combustíveis, transcrevo a seguir, trecho extraído do Acórdão 3302004.751, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

1) Do Regime de Tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a Receita da Comercialização dos Combustíveis Derivados do Petróleo.

Inicialmente, é oportuno esclarecer que as operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel, desde a fonte produtora até o consumidor final, normalmente se desenvolvem em três etapas bem definidas, a saber: (i) 1ª etapa: as refinarias, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras;

(ii) 2ª etapa: as distribuidoras, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e (iii) 3ª etapa: os varejistas, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Em face das peculiaridades das operações de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo e tendo conta a

¹ Humberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., v. I, p. 387.

magnitude do volume de operações e valores envolvidos em toda a cadeia de comercialização dos citados produtos, com o objetivo de tornar mais simples o controle da arrecadação e mais eficaz a fiscalização, ao longo do tempo, o regime de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de tais produtos foi feito de forma concentrada, seja sob a modalidade de substituição tributária para frente, inicialmente, seja sob a forma de tributação monofásica, regime atual.

Do regime de substituição tributária “para frente”.

Enquanto vigente, o regime de substituição tributária das referidas Contribuições, estabelecidos para as operações com combustíveis derivados de petróleo, em especial óleo diesel, era implementado da seguinte forma:

a) até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas: em relação à Cofins, esta sistemática foi adotada desde a instituição desta contribuição pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP nº 1.212, de 1995 (art. 6º1), convertida na Lei nº 9.715, de 1998; e b) no período de 01/02/1999 a 30/06/2000, concentrada nas refinarias, na condição de contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas: com o advento da Lei nº 9.718, de 1998 (art. 4º2), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

A indicação das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras (2ª etapa) e varejistas (3ª etapa) resultou na concentração dos recolhimentos das ditas Contribuições na origem da cadeia comercial, englobando as duas etapas seguintes (distribuição e varejo), caracterizando um típico regime de substituição tributária “para frente”, no qual as refinarias recolhiam de forma antecipada e direta, com base em fato gerador futuro e presumido, as contribuições que seriam devidas nas operações subseqüentes a serem efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.

Dessa forma, antevendo a possibilidade da não ocorrência da última fase da cadeia de comercialização, em conformidade com o disposto no art. 150, § 7º, da CF/1988, foi assegurado à pessoa jurídica consumidora final, na condição de contribuinte substituído, o ressarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (recolhidos na origem pela refinaria), relativos à última operação de aquisição de gasolina ou óleo diesel não realizada entre os varejistas e os consumidores finais (3ª etapa), mediante compensação ou restituição (na realidade, ressarcimento), na forma e de acordo com os requisitos

estabelecidos no art. 6º da Instrução Normativa SRF 6/1999, a seguir transcrito:

Art. 6º Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.

§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente (Redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 24, de 25 de fevereiro de 1999).

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas no Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa. (grifos não originais)

A partir de 1/7/2000, essa sistemática foi extinta com entrada em vigor dos arts. 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.99115, de 10 de março de 2000, substituindo o regime de substituição tributária pelo regime de incidência monofásica, que será abordado no tópico a seguir.

Do regime de incidência monofásica.

Essa nova sistemática de tributação das receitas auferidas nas vendas de combustíveis foi introduzida pelos arts. 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.99115, de 2000, que nesta específica edição, ao dar nova redação ao art. 4º da Lei 9.718/1998, aboliu a sistemática de substituição tributária até então vigente, substituindo-a pelo regime de tributação monofásica na origem, ou seja, na refinaria de petróleo, em conformidade com o previsto no art. 149, § 4º, da CF/1988.

De acordo com nova sistemática de tributação, as refinarias passaram a efetuar o recolhimento das citadas Contribuições somente na condição de contribuinte (de fato e direito), deixando de ser contribuintes substitutos dos demais intervenientes nas etapas de comercialização seguintes (as distribuidoras e os varejistas).

Em decorrência da nova modalidade de incidência, as receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram excluídas do pagamento das referidas contribuições, por meio do regime de alíquota zero, conforme

estabelecido no inciso I do art. 43 da mesma MP 1.991-15/2000, que se tornou definitivo com a reprodução no inciso I do art. 43 da MP 2.158/2001.

Não é demais mencionar que, a partir da nova forma de incidência monofásica, a tributação das refinarias, sob o regime de monofasia, e a tributação das distribuidoras e varejistas, no regime de alíquota zero, obviamente, passaram a ser realizadas de forma autônoma.

Dada essa característica, parte do valor das contribuições recolhido pela refinaria não mais significava antecipação do que seria devido nas etapas subsequentes. Em decorrência, a incidência das mencionadas contribuições sobre as refinarias, assim como a totalidade dos pagamentos por elas realizados passaram a ser considerados definitivos, independentemente de qual fosse o desfecho que viesse ter os fatos geradores relativos às operações posteriores à aquisição dos produtos nas refinarias.

Nesse sentido, é pertinente trazer à colação o entendimento dos renomados Professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, externados no excerto extraído da Revista Dialética de Direito Tributário nº 86, página 113, a seguir transcrito:

*“... cabe agora dizer que no caso em exame não temos substituição tributária e tampouco não-incidência (imunidade, isenção ou alíquota zero), mas uma categoria jurídica diferente, a da **tributação monofásica**”. (grifos do original)*

Logo, a eficácia das modificações introduzidas pela MP 1.991-15/2000, no que tange à nova redação do art. 4º da Lei 9.718/1998, conforme determinado no seu art. 46, II, verificou-se, como já mencionado, desde 1/7/2000, não mais existindo, a partir daí, o regime de substituição tributária em relação aos citados produtos. Ressalte-se, ainda, que o referido dispositivo constou em todas as reedições posteriores da citada MP, sendo repetido na atual MP nº 2.158-35/2001 (art. 92, II), que, em face do disposto no art. 2º da EC 32/2001, não carece de reedição.

Em seguida, as alíquotas fixadas na MP 1.991-15/2000 foram alteradas pela MP 1.991-18/2000. A redação estabelecida por esta última MP foi reproduzida na Lei 9.990/2000, que vigeu, sem alteração, até a nova redação conferida pela Lei 10.865/2004, fazendo com que o art. 4º da Lei 9.718/1998, passasse a ostentar, atualmente, a seguinte redação, in verbis:

*Art. 4o As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelos produtores e importadores de **derivados de petróleo** serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de*

gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

Parágrafo único. Revogado. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000). (grifos não originais)

Assim, enfatiza novamente, em relação às operações comerciais com os produtos derivados do petróleo, a MP 1.991-15/2000 extinguiu o citado regime de substituição tributária aplicável às duas Contribuições e, no seu lugar, institui o novo regime de tributação em fase única (ou monofásica). Por sua vez, a MP 1.991-18/2000, a Lei 9.990/1990 e a Lei 10.865/2004, sem alterar o regime jurídico de incidência monofásica, modificaram apenas as alíquotas aplicáveis às operações em análise.

Ao apreciar a matéria no mesmo sentido pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ). A título de exemplo, em relação ao direito de crédito pleiteado pelos comerciantes varejistas de combustíveis, situação análoga à da recorrente, merece destaque os enunciados da ementa do REsp nº 1.121.918/RS, que segues transcritos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. LEI 9.718/98. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA REQUERER A COMPENSAÇÃO DA COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS PROVENIENTES DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS, A PARTIR DA LEI 9.990/00. REGIME MONOFÁSICO.

1. Sob o regime de tributação instituído pela Lei 9.718/98, a Cofins incidente sobre as operações com combustíveis era recolhida por meio de substituição tributária 'para frente', ou seja, as refinarias, na qualidade de contribuintes substitutas, recolhiam antecipadamente as contribuições que seriam devidas em toda a cadeia produtiva, presumindo-se as hipóteses de incidência e a base de cálculo das contribuintes substituídas.

2. Contudo, a partir da Lei 9.990/2000 (art. 3º), os comerciantes varejistas de combustíveis e demais derivados de petróleo deixaram de se submeter ao recolhimento da Cofins, no que se refere à receita auferida com a comercialização daqueles bens.

As referidas contribuições passaram a incidir somente sobre as refinarias na forma monofásica, afastando-se a tributação dos varejistas pelo regime de substituição tributária, anteriormente previsto na Lei 9.718/98.

3. *Nessa linha de raciocínio, a recorrente, por exercer atividade de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores, não detém legitimidade para requerer a compensação da Cofins, pois não ostenta condição de contribuinte de direito ou de fato.*

4. *Recurso especial não provido.4 (grifos não originais)*

Além disso, não se pode olvidar que a presente forma de incidência monofásica encontra pleno respaldo no art. 149, § 4º, da CF/1988, a seguir transcrito:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (grifos não originais)

Com base no referido preceito constitucional, fica claramente evidenciado que há respaldo na Constituição para a instituição da referida forma de tributação, por meio de incidência monofásica.

Considerando a legislação aplicável a matéria, resta evidente que a Recorrente era a responsável pelo recolhimento das contribuições no regime monofásico. Em que pese a existência de ações judiciais que suspenderam a exigência. A decisão final do Poder Judiciário, que afastou as decisões liminares. retornou ao estado normal da exigência das contribuições devidas pela Recorrente, estando correto o procedimento da Autoridade Fiscal em glosar os créditos.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento para acatar as operações de venda comprovadas, nos termos constantes do relatório de diligência fiscal de e-fls. 1490 a 1493.

Assinado digitalmente

Winderley Morais Pereira

