



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.001041/2003-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.948 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Recorrente** POSTO DE GASOLINA DO CATONHO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA. PERÍODO DE APURAÇÃO INDEVIDO. ERRO DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

É improcedente o lançamento em virtude de não recolhimento de contribuição quanto não constatada a falta do recolhimento.

Existe erro na identificação do sujeito passivo no lançamento de contribuição realizado contra o substituído tributário, quando a lei expressamente atribuiu a sujeição passiva a terceiro.

RESTITUIÇÃO INDEVIDA. PREJUÍZO DECORRENTE DA ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. CRÉDITO FINANCEIRO. NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA.

A exigência de prejuízo decorrente da antecipação de tutela posteriormente revogada, nos termos do art. 302 do CPC (art. 811 CPC/73), possui natureza não tributária (crédito financeiro), exigível nos termos dos artigos 876, 884 e 885 do Código Civil, passível de cobrança conforme art. 39, §2º da Lei nº 4.320/64.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Carlos

Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

## Relatório

Em julgamento Auto de Infração lavrado para exigência de Cofins referente ao Período de Apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000, com multa proporcional de 75% nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Conforme se extrai do “Termo de Constatação de Irregularidades e de Intimação”, o contribuinte, Posto de Gasolina do Catonho LTDA, inconformado com as bases de cálculos estipuladas na cobrança da contribuição, nos termos da Lei nº 9.718/98, teve deferida sua inclusão no Processo nº 2000.51.01031114, movida pela Sociedade Comercial Radial Oeste Ltda, contra a União.

A lide discutia a cobrança da contribuição em valor superior à efetivamente praticada quando da ocorrência do fato gerador na revenda do combustível.

Na inicial juntada aos autos (fls. 61 e seguintes), verifica-se como objeto da discussão judicial a existência de valor pago a maior por parte dos contribuintes substituídos (“postos de gasolina”), devendo a diferença ser restituída de forma imediata e preferencial, nos termos do art. 150, §7º da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93.

Em dezembro do ano 2000, foi deferida a tutela antecipada, determinando à Petrobrás (contribuinte substituto) para que, no momento do recolhimento das contribuições à União, efetuasse a compensação com os créditos oriundos dos pagamentos a maior e, uma vez realizada a compensação, no prazo de 24 horas, entrega dos créditos não repassados à União Federal diretamente às autoras (contribuintes substituídos).

Entretanto, em janeiro de 2002, no âmbito do processo judicial, o ora autuado foi excluído da relação processual por decisão do Poder Judiciário, tendo sido determinado ainda à Procuradoria da Fazenda Nacional, a cobrança dos valores declarados como recebidos, com base no art. 142 do CTN.

Diante do exposto, a autoridade tributária efetuou o lançamento da Cofins não recolhida referente ao período questionado na seara judicial, de fevereiro de 1999 a junho de 2000, inclusive com multa proporcional ao tributo não recolhido.

Ciente da pretensão fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, que, por maioria, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

FALTA DE RECOLHIMENTO. COFINS. REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS. REFORMA DE DECISÃO JUDICIAL. TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA RECEBIDA.

Procede a exigência de COFINS, quando a quantia é recebida por força de ordem judicial posteriormente cancelada. A situação em que o fato gerador presumido for superior ao efetivo não configura a situação prevista no art. 150, §7º da CF/1988, que é a não ocorrência do fato gerador.

Lançamento Procedente.”

Inconformado com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando a improcedência do lançamento realizado.

Para sintetizar o conteúdo do recurso, me utilizo de parte do relatório da Resolução nº 3402-00.044 (fls. 162 e seguintes):

“I - a antecipação de tutela deferida nos autos do processo nº 2000.51.01.031114-0 autorizou a restituição de valores indevidamente recolhidos a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Cofins, o que pressupõe a ocorrência dos pagamentos de todos os valores de PIS e Cofins incidentes sobre as operações subsequentes de venda ao consumidor final pela Petrobrás, que era a responsável pelo recolhimento dos tributos;

II - se efetivamente não foram efetuados os recolhimentos aos cofres da União, no período de janeiro de 1999 a junho de 2000, a recorrente, como mera contribuinte substituída, não pode ser considerada a responsável por esse recolhimento;

III - à época dos depósitos judiciais dos valores que foram restituídos à recorrente, ela não mais era sujeito passivo da obrigação tributária, em virtude das alterações promovidas pela Medida Provisória (MP) nº 1.991-15, de 2000, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000;

IV - houve erro de identificação do sujeito passivo, pois o crédito tributário deveria ser constituído contra a Petrobrás e a esta empresa caberia cobrar da recorrente tais valores;

V - se o substituto tributário não recolheu o tributo, nenhuma sanção deve sofrer o substituído;

VI - no período objeto da autuação, houve excesso da base de cálculo do PIS e da Cofins que resultou pagamento maior que o devido dessas contribuições, impondo-se a restituição de forma imediata e preferencial, conforme art. 150, § 7º, da Constituição Federal;

VII - não resta dúvida quanto à procedência do direito à restituição invocado pela recorrente, por isso o lançamento, que pretende a cobrança dos valores que lhe foram restituídos, deve ser cancelado; e

VIII - tratando-se de tributo cujo ônus financeiro não é transferido ao consumidor final, não há nenhuma ressalva à restituição dos valores indevidamente recolhidos.”

Pautado para julgamento em 16 de novembro de 2009, esta Turma Ordinária, em diferente composição entendeu pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, conforme abaixo se transcreve:

“Consta deste processo, às fls. 96 a 104, partes das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregues pela Petrobrás relativas ao quarto trimestre de 2000 e ao primeiro trimestre de 2001, pelas quais verifica-se que essa empresa procedeu à compensação dos valores devolvidos à recorrente com os débitos da Cofins apurados em períodos compreendidos nesses trimestres e informou, para a origem dos créditos, a antecipação de tutela deferida no processo n.º 2000.51.01.031114-0.

Sendo assim e considerando que a Petrobrás tenha efetuado o recolhimento da Cofins do período lançado no auto de infração em exame, ao se tornar indevida a compensação, com a cassação da tutela antecipada, os débitos que daí surgem são os declarados pela Petrobrás nos quarto trimestre de 2000 e no primeiro trimestre de 2001 e vinculados aos "créditos" que, na via judicial, determinou-se que fossem devolvidos à recorrente.

Por outro lado, caso a Petrobrás não tenha feito o recolhimento da Cofins, como substituta tributária, ter-se-á, com efeito, o crédito tributário ora lançado cuja sujeição passiva deve ser discutida nestes autos.

Em face disso, julgo necessário remeter este processo à unidade preparadora para que **informe se, no período de apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000, a Petrobrás, nos termos do art. 4º, da Lei n.º 9.718, de 1998, vigente à época desses fatos geradores, efetuou a cobrança e o recolhimento da Cofins devida pelos distribuidores e comerciantes varejistas, especialmente, em relação aos valores objeto do lançamento em exame.**”

Recebidos os autos pela Unidade de Origem, a Petrobrás foi intimada para informar se, no período de apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000, efetuou a cobrança e o recolhimento do PIS e da COFINS devida pelos distribuidores e comerciantes varejistas, nos termos do art. 4º da Lei n.º 9.718/98.

Em resposta, a Petrobrás confirmou os recolhimentos, nos termos do abaixo exposto:

“ A Petrobrás efetuou a cobrança e o recolhimento do PIS e da COFINS devida, nos termos do art. 4º da Lei n.º 9.718/98, vigente à época;

As Contribuições relativas às operações de vendas tributáveis, relativas ao período de apuração 1999 a junho de 2000 foram devidamente recolhidas;

Verificamos em nossos registros e controles, constatamos que não houve ressarcimentos efetuados via Distribuidoras, clientes da Petrobras, para o Posto de Gasolina do Catonho Ltda, CNPJ 42.474.734/0001-52.”

Cientificada do resultado da diligência, a recorrente apresentou manifestação reforçando os argumentos de recurso, utilizando-se, em síntese, do conteúdo da “Declaração de Voto” do Auditor-Fiscal vencido no julgamento de primeira instância, defendendo o erro na identificação do sujeito passivo.

Dada a renúncia do Relator original, me foram distribuídos os autos para julgamento.

É o Relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3402-007.948 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 18471.001041/2003-93

## Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ciente do Acórdão de primeira instância em 11/04/2007, apresentou recurso voluntário em 11/05/2007, portanto, é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como já exposto em Relatório, o litígio consiste em Auto de Infração para lançamento da Cofins e multa proporcional em virtude da falta de recolhimento da contribuição.

A autoridade fiscal verificou que, nos autos do processo n.º 2000.51.01031114 foi deferida antecipação de tutela determinando que a Petrobrás (refinaria), por ser contribuinte substituto do varejista, efetuasse a compensação das competências vincendas com crédito decorrente do pagamento a maior referente ao período de fevereiro de 1999 a junho de 2000. Efetuada a compensação, o valor não arrecadado aos cofres da União deveria ser revertido em favor do Posto de Gasolina Catonho, ora recorrente, conforme abaixo se transcreve (fl. 91):

“Isto posto, DEFIRO A TUTELA ANTECIPADA, como requerida, para autorizar, de forma imediata e preferencial, o estorno do excesso pago pelas Autoras a título de COFINS e PIS, pelo regime de substituição tributária, **intimando-se a PETRÓLEO BRASILEIRO S/A/ - PETROBRÁS para que, no momento em que recolher as contribuições da COFINS e PIS aos cofres da Ré, compense o valor a pagar com os créditos que as Autora detém a título de tais contribuições,** utilizando-se, para fins de compensação, as importâncias expressas nas notas fiscais de ressarcimento, cujas cópias deverão instruir o mandado.

Determino, ainda, que **uma vez efetuada a compensação acima, deverá a PETRÓLEO BRASILEIRO S/A/ - PETROBRÁS proceder no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, a entrega dos créditos não repassados à UNIÃO FEDERAL, referentes ao recolhimento da COFINS e PIS, diretamente às Autoras.**”

A determinação foi cumprida pela Petrobrás e, conforme se extrai dos extratos de DCTF juntados aos autos, efetuou a compensação na declaração de parte dos débitos apurados de Cofins com os créditos reconhecidos judicialmente de pagamentos a maior efetuados nos anos de 1999 e 2000.

Ocorre que, como já se sabe, em 2002, a recorrente foi excluída como parte da ação judicial, tendo sido informado à Procuradoria da Fazenda Nacional, a necessidade de lançamento do crédito tributário nos termos do art. 142 do CTN.

O lançamento em julgamento é o decorrente da exclusão da autuada do processo judicial, realizado pela autoridade fiscal contra o “Posto de Gasolina Catonho”, (varejista), relativo ao Período de Apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000.

A recorrente busca trazer aos autos ampla matéria acerca da substituição tributária, defendendo que, na condição de substituída, não poderia contra si, ter lavrado a exigência de contribuição que a própria lei determinou a terceiro (para refinarias).

Para constar, transcrevo legislação de regência:

“Código Tributário Nacional

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”

“Lei n.º 9.718, de 1998:

Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.”

Percebe-se que a discussão inicial gira em torno do sujeito passivo contra o qual deveria ser realizado o lançamento, se do varejista, substituído tributário, que recebeu os valores repassados a título de pagamento a maior decorrente da antecipação de tutela, ou da refinaria, substituto tributário, que atuou nos limites da decisão judicial, realizando as compensações e os repasses determinados pelo Poder Judiciário.

O tema foi alvo de divergência inclusive no julgamento de primeira instância, com posição vencida pela configuração de erro na identificação do sujeito passivo. Pela importância da discussão travada, realizo maiores considerações abaixo.

Entendeu a maioria da Delegacia de Julgamento que a aplicação do definido no art. 121 do CTN e art. 811<sup>1</sup> do Código de Processo Civil/73 deslocariam a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao anteriormente substituído na relação tributária, que, em virtude da empreitada judicial, passaria a reunir os requisitos para figurar como contribuinte e sujeito passivo da obrigação principal, dada a sua relação pessoal e direta com a situação que constituiria o respectivo fato gerador, conforme se transcreve:

“A interessada, de qualquer forma, nunca deixou de ser contribuinte, no caso, é contribuinte substituído, e em situação normal, sem a obrigação legal de efetuar o recolhimento do valor que lhe foi retido. No entanto, na presente situação, o próprio contribuinte move a máquina judiciária e obtém de volta, provisoriamente, o tributo que o responsável legal deveria ter repassado aos cofres público, assim, recai sobre ele, contribuinte, a responsabilidade quanto ao valor recebido de volta.

Em face da decisão judicial, estando o contribuinte responsável – a Petrobrás – impedido de repassar a contribuição à União, a responsabilidade pelo tributo desloca-se para o contribuinte substituído, que foi o beneficiário da antecipação de tutela, posteriormente revogada.

---

<sup>1</sup> Art. 811 do CPC, atualmente, Art. 302 da Lei n.º 13.105/2015:

Art. 302. Independentemente da reparação por dano processual, a parte responde pelo prejuízo que a efetivação da tutela de urgência causar à parte adversa, se:

I - a sentença lhe for desfavorável;

II - obtida liminarmente a tutela em caráter antecedente, não fornecer os meios necessários para a citação do requerido no prazo de 5 (cinco) dias;

III - ocorrer a cessação da eficácia da medida em qualquer hipótese legal;

IV - o juiz acolher a alegação de decadência ou prescrição da pretensão do autor.

Parágrafo único. A indenização será liquidada nos autos em que a medida tiver sido concedida, sempre que possível.

Cabe ressaltar que não cabe retornar a responsabilidade de novo recolhimento da contribuição à Petrobrás pois esta já efetuou o pagamento total, apenas por obediência à decisão judicial é que deslocou parte às Autoras da ação, via depósito. Assim, o pagamento da contribuição, com os acréscimos legais cabíveis deve ser efetuada pela própria interessada, aplicando-se o princípio de que a responsabilidade pela reversão dos provimentos não definitivos – liminares, cautelares e antecipações de tutela – é da parte que os provocou e deles se beneficiou, nos termos do art. 811 do CPC, afastando sua alegação de não ser o sujeito passivo da obrigação tributária.

Por sua vez, a fiscalização tão somente cumpriu uma ordem judicial, que determinou a recuperação do crédito tributário através do lançamento, conforme fl. 95.”

Por outro lado, em Declaração de Voto, o julgador vencido também demonstrou os motivos pelo qual dava provimento à impugnação, entendendo que, com a exclusão processual da atuada, os créditos anteriormente reconhecidos, utilizados pela Petrobrás em compensações a partir de dezembro de 2000, deixaram de existir, devendo o lançamento ser efetuado contra a refinaria, dado que os créditos utilizados não mais extinguiriam os débitos declarados em DCTF.

Pela clareza, segue parte da Declaração de voto:

“Pelo que entendo, a partir de 23.01.2002, quando o Juízo Federal excluiu da relação processual a atuada, e, por via de consequência, os créditos anteriormente reconhecidos, passaram a não ter mais a sua existir (sic), a Petrobrás deveria ter sido intimada a prestar esclarecimentos, posto ser a beneficiária, para fins de compensação, dos créditos decorrentes da antecipação de tutela concedida em 19/12/2.000, conforme preconiza a IN SRF 94/97.

Uma vez intimada a Petrobrás a prestar esclarecimentos, e sendo os mesmos insuficientes, poderia dar-se ensejo à lavratura do auto de infração, **tendo como sujeito passivo a Petrobrás.**

[...]

Além do erro na identificação do sujeito passivo, que por si só já é suficiente para conduzir à nulidade do lançamento, deve-se registrar, ainda, que a infração apurada e descrita pela autoridade autuante como diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, seja de PIS ou de COFINS, devidos para os períodos de apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000 não se encontra devidamente caracterizada e comprovada nos autos. Ou melhor dizendo, **a falta de recolhimento que se verifica no processo não se associa nem à empresa atuada nem aos fatos geradores objeto do lançamento.**

**Note-se também, de acordo com as DCTF anexadas, que o período de apuração, relativo a um eventual lançamento a ser constituído, por débitos indevidamente compensados pela PETROBRÁS, teria como termo inicial o mês de dezembro de 2000, ou seja, a partir do período que a Petrobrás passou a compensar-se. Assim, os fatos geradores teriam ocorrido em período totalmente diverso daquele indicado no auto de infração.”**

De pronto nota-se que a decisão a ser tomada não descansa em pacífica jurisprudência administrativa.

O próprio CARF, ao tratar do tema, tem demonstrado divergência entre seus Conselheiros, tanto em casos onde o lançamento foi realizado contra o substituto, como contra o substituído.

Por exemplo, no Acórdão n.º 3403-01.242, de 02 de setembro de 2011, por maioria de votos, foi vencido o Relator, Conselheiro Domingos de Sá Filho, que contrariando a decisão de primeira instância pela possibilidade de lançamento contra o varejista em virtude da aplicação do art. 811 do CPC, entendeu que o dispositivo civil não se coaduna com o sistema tributário, devendo sua utilização ser voltada para o “ressarcimento” ou “indenização” mediante a cobrança de crédito de natureza não tributária, nos termos da Lei n.º 4.320/64.

No citado Acórdão, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado, entendeu que o substituto tributário e o substituído são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo devido, dado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, portanto, correto o lançamento contra o varejista.

Mais recentemente, em 24 de setembro de 2019, no Acórdão n.º 3302-007.570, em auto de infração lavrado contra o fabricante de motocicleta, substituto tributário, entendeu a Turma Ordinária que os dispositivos civis não se prestariam a disciplinar o lançamento, estando correta a autuação contra o substituto tributário, apesar do recolhimento a menor ter sido efetuado em decorrência de decisão judicial posteriormente revogada, conforme ementa que segue:

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/09/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

As pessoas jurídicas fabricantes de motocicletas, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição devida pelos comerciantes varejistas, calculada sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.”

Pois bem, expostos os fatos, legislação e jurisprudência, concluo pela procedência do recurso voluntário, pelo que passo a explicar.

De pronto, registro meu entendimento pela natureza não tributária (crédito financeiro) do valor a ser exigido da recorrente.

Fica patente da análise dos autos processuais que a cobrança efetuada contra a recorrente, “posto de gasolina”, visou satisfazer exigência da União para recuperar valores indevidamente vertidos aos cofres do contribuinte em virtude de antecipação de tutela posteriormente revogada.

Não visou o Fisco, ao lançar contra o varejista, efetuar cobrança de valor tributário não recolhido da contribuição. Se assim o desejasse, teria lavrado, contra a Petrobrás, a contribuição indevidamente compensada nas competências de dezembro de 2000 e seguintes, posto que o crédito reconhecido judicialmente fora posteriormente declarado inexistente pelo próprio Poder Judiciário.

O art. 811 do CPC/73 ou, atualmente, o art. 302 do CPC/2015, longe de atrair a obrigação para o substituído tributário, em verdade trata de norma voltada para reparação de danos causados a terceiros em virtude de pleito judicial malsucedido.

Nesse sentido se posicionou o i. Conselheiro Antonio Carlos Atulim, em declaração de voto nos autos do Acórdão n.º 3403-003.538. Pela forma clara que se expressou, me utilizo de suas palavras para aqui torná-las também minhas:

“Verifica-se que o principal argumento da defesa sustenta que o art. 811 do CPC retira do contribuinte de direito a responsabilidade pelo pagamento do tributo e a transfere ao contribuinte de fato [...]

Neste ponto, não há como concordar com a tese da recorrente e tampouco com a interpretação da Administração Tributária quanto aos efeitos do art. 811 do CPC, pois o referido dispositivo legal estabelece uma hipótese de responsabilidade processual objetiva e em momento algum retira do contribuinte de direito a condição de sujeito passivo direto da obrigação tributária.

O STJ já fixou a interpretação a ser dada ao referido dispositivo legal, conforme ementar a seguir transcritas:

(...)

5. O art. 811 do CPC trata de hipótese de responsabilidade processual objetiva do requerente da medida cautelar, derivada, por força de texto exposto de lei, do julgamento de improcedência do pedido deduzido na ação principal.

6. Para a satisfação de sua pretensão, basta que a parte lesada promova a liquidação dos danos – imprescindível para identificação e quantificação do prejuízo-, nos autos do próprio procedimento cautelar.(...)

(RESP 1.327.056/PR, 24/09/2013, in:www.stj.jus.br/jurisprudência)

(...)

2. Recurso especial interposto por Mozariém Gomes do Nascimento:

2.1. Os danos causados a partir da execução de tutela antecipada (assim também a tutela cautelar e a execução provisória) são disciplinados pelo sistema processual vigente à revelia da indagação acerca da culpa da parte, ou se esta agiu de má-fé ou não. Basta a existência do dano decorrente da pretensão deduzida em juízo para que sejam aplicados os arts. 273, §3º, 475-O, incisos I e II, e 811 do CPC. Cuida-se de responsabilidade objetiva, conforme apregoa, de forma remansosa, doutrina e jurisprudência.

2.2. A obrigação de indenizar o dano causado ao adversário, pela execução de tutela antecipada posteriormente revogada, é consequência natural da improcedência do pedido, decorrência ex lege da sentença e da inexistência do direito anteriormente acautelado, responsabilidade que independe de reconhecimento judicial prévio, ou de pedido do lesado na própria ação ou em ação autônoma ou, ainda, de reconvenção, bastando a liquidação dos danos nos próprios autos, conforme comando legal previsto nos arts. 475-O, inciso II, c/c art. 273, §3º, do CPC, Precedentes.

(...)

Tratando-se de dispositivo legal que atribui responsabilidade processual objetiva ao contribuinte de fato, no caso o distribuidor Leyroz de Caxias, o art. 811 do CPC não pode ser tomado como um dispositivo legal que altera a sujeição passiva tributária, como entendeu a solução de consulta.”

Como se observa da brilhante análise realizada pelo Conselheiro, a utilização do art. 811 do CPC não altera a sujeição passiva do tributo devido, sendo imprestável para fins de

fundamentação da exigência do crédito tributário, diferente da forma que concluiu o Colegiado *a quo*.

Ora, pretendendo a União a reparação do dano causado decorrente da execução da tutela antecipada posteriormente revogada, restaria a exigência de crédito financeiro em processo administrativo autônomo, de natureza civil, posto que o contribuinte fora excluído da ação judicial.

A exigência de crédito financeiro pelo Fisco não é novidade. Muito se discutiu ao longo das últimas décadas a natureza de cobranças realizadas pelo Fisco, relativas a “restituições indevidas”, que não guardavam relação com o sistema tributário.

Tais exigências de caráter civil, via de regra tratadas em atos internos da Receita Federal, tomam por fundamento, além da legislação civil<sup>2</sup> e do Princípio da Vedação ao enriquecimento sem causa, Pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional, como os Pareceres PGFN/CAT n.º 1.126/2006, n.º 1.414/2006 e n.º 1.912/2011, que, apesar de inicialmente voltados para questões envolvendo o Imposto de Renda, também se mostram passíveis de aplicação relativa a outros tributos.

A PGFN, no bojo do Parecer PGFN/CAT/N.º 1.912/2011, entendeu que, em casos de “restituição indevida”, tendo a Fazenda Pública direito ao valor indevidamente recebido pelo administrado, valor esse que não surge da ocorrência do fato gerador, mas sim em razão de recebimento indevido de dinheiro público pelo contribuinte, não há nessa relação a natureza tributária própria dos lançamentos realizados pelo Fisco.

Para melhor entendimento, alguns pontos do Parecer seguem transcritos:

“18. Na espécie vertente, identifica-se uma extrapolação da relação jurídica tributária para seara obrigacional estranha ao campo de atuação do direito tributário. A restituição indevida pelo Fisco qualifica-se como pressuposto fático hábil a instaurar uma nova relação jurídica obrigacional, desprovida de feição tributária. Nasce uma relação intersubjetiva, entre sujeitos que assumem posições jurídicas contrapostas; de um lado, a Fazenda Pública que tem o direito à prestação pecuniária percebida indevidamente pelo contribuinte, de outro, o administrado que tem o dever correlato de prestá-la<sup>3</sup>. Ao exigir o adimplemento da prestação que lhe é devida, exerce a Administração a pretensão inerente ao direito de crédito, oponível ao administrado (devedor), sob pena de execução compulsória, a recair sobre o patrimônio deste<sup>4</sup>. O pano de fundo da relação jurídica que se irrompe pelo pagamento indevido por parte da RFB consiste na proibição do enriquecimento sem causa.

---

<sup>2</sup> "Lei n.º 10.406, de 2002:

Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

[...]

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

[...]

Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir."

<sup>3</sup> Cf. COSTA JÚNIOR, Olímpio. *A relação jurídica obrigacional: situação, relação e obrigações em direito*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 21.

<sup>4</sup> Cf. COSTA JÚNIOR, Olímpio. *A relação jurídica obrigacional*, 1994, p. 37.

19. **Note-se que o vínculo jurídico entre credor (Fazenda Pública) e devedor (administrado) não envolve a exigência de tributo. O ingresso do crédito aos cofres públicos não se dará pela ocorrência de fato gerador, mas, insista-se, em razão de recebimento indevido de dinheiro público pelo contribuinte.** Não se verifica, na realidade empírica descrita, a ocorrência de um fato captado pela hipótese de incidência do imposto de renda, do qual se origine a obrigação de efetuar o pagamento de tributo. Tais valores não consubstanciam aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos decorrente do trabalho, do capital ou da combinação de ambos (art. 43 CTN), de sorte a não se amoldar ao conceito de fato gerador para efeito de incidência do imposto sob apreço<sup>5</sup>.

[...]

26. Logo, na ausência de previsão legal específica, que poderia operar a devolução dos valores indevidamente restituídos pela Administração Tributária, impõe-se buscar, no sistema positivo vigente, o regime mais próximo e tendente a coibir o enriquecimento sem causa, adaptando-o, porém, à espécie retratada neste expediente. O regime aplicável seria, no que compatível, o previsto no Código Civil, em seus arts. 876 e seguintes, dispensando-se o tratamento jurídico dado a situações de pagamento indevido, proibitivas do enriquecimento injustificado (arts. 884 a 886 CC/2002).”

Se o já exposto ainda não convencer, a natureza não tributária da exigência fica patente quando analisados detalhadamente os autos processuais, nos tópicos a seguir.

#### **a) Do Período de Apuração lançado:**

Conforme anteriormente citado, o lançamento foi realizado referente ao período de apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000.

O período foi o escolhido pela autoridade fiscal por representar o valor indevidamente recebido pela recorrente na execução da antecipação de tutela, conforme planilha juntada aos autos à fl. 11.

Ora, se o lançamento tivesse por natureza o tributo devido, o período de apuração não poderia ser alvo de cobrança de “contribuição não recolhida”, visto que a contribuição declarada no período foi paga (pela Petrobrás), nos termos da legislação vigente.

Como realizar o lançamento de contribuição que deixou de ser recolhida quando o valor total foi declarado e pago?

Talvez por isso, na primeira oportunidade em que o processo foi pautado para julgamento, decidiu o Colegiado pela realização de diligência para que fosse confirmado o pagamento integral das contribuições no período objeto de autuação, afinal, se inteiramente satisfeitas, o lançamento não haveria razão de existir.

É o que se infere da proposta de diligência abaixo parcialmente transcrita:

“Consta deste processo, às fls. 96 a 104, partes das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregues pela Petrobrás relativas ao quarto trimestre de 2000 e ao primeiro trimestre de 2001, pelas quais verifica-se que essa empresa procedeu à compensação dos valores devolvidos à recorrente com os débitos da Cofins apurados

<sup>5</sup> Cf. Superior Tribunal de Justiça, Ag 836025, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 20/06/2007.

em períodos compreendidos nesses trimestres e informou, para a origem dos créditos, a antecipação de tutela deferida no processo nº 2000.51.01.031114-0.

**Sendo assim e considerando que a Petrobrás tenha efetuado o recolhimento da Cofins do período lançado no auto de infração em exame, ao se tornar indevida a compensação, com a cassação da tutela antecipada, os débitos que daí surgem são os declarados pela Petrobrás nos quarto trimestre de 2000 e no primeiro trimestre de 2001 e vinculados aos "créditos" que, na via judicial, determinou-se que fossem devolvidos à recorrente.**

Por outro lado, caso a Petrobrás não tenha feito o recolhimento da Cofins, como substituta tributária, ter-se-á, com efeito, o crédito tributário ora lançado cuja sujeição passiva deve ser discutida nestes autos.

Em face disso, julgo necessário remeter este processo à unidade preparadora para que informe se, no período de apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000, a Petrobrás, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9.718, de 1998, vigente à época desses fatos geradores, efetuou a cobrança e o recolhimento da Cofins devida pelos distribuidores e comerciantes varejistas, especialmente, em relação aos valores objeto do lançamento em exame.”

Como se nota da proposta de diligência, a relatora original do processo já havia notado o descompasso entre o período exigido (02/1999 a 06/2000) e o tributo eventualmente não recolhido, objeto de compensação com créditos judiciais pela Petrobrás, no período de 12/2000 a 03/2001.

Portanto, ainda que fosse possível admitir a natureza tributária do valor exigível, o que, especificamente neste caso, não concordo, deveria o lançamento ser realizado em desfavor da Petrobrás, pela contribuição não recolhida nos períodos que realizou a compensação com créditos posteriormente declarados inexistentes.

#### **b) Da (im)possibilidade de lançamento contra a Petrobrás:**

Apesar do item “a” ser suficiente para a improcedência do lançamento e o provimento do recurso voluntário, tendo em vista a conclusão pela natureza financeira do crédito exigível, deve ser refutada também a possibilidade de lançamento contra o contribuinte substituto, neste caso específico.

Admitir a possibilidade de lançamento do tributo e da multa devida em desfavor da Petrobrás, seria entender que o contribuinte, terceiro de uma relação processual, deveria arcar com o prejuízo decorrente do recebimento indevido de valores pelo autor de demanda judicial, da qual não é parte.

Note-se que o valor utilizado para compensação dos débitos de Cofins das competências de 12/2000 a 03/2001 decorreu do estrito cumprimento de ordem judicial e do repasse do exato montante compensado ao contribuinte substituído (varejista).

Realizar o lançamento contra a refinaria, a pretexto de exigência de crédito tributário não extinto, mas, em verdade, pretendendo a reparação de um prejuízo causado por execução de antecipação de tutela pelo varejista, fere de morte diversos princípios de direito, especialmente a vedação ao enriquecimento sem causa, posto que a Petrobrás estaria arcando com recursos próprios, valores indevidamente recebidos pela recorrente.

Compartilho do entendimento exposto pelo Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista no Acórdão nº 3403-003.538, que, apesar das diferenças existentes entre os casos concretos e do próprio tributo, se amolda perfeitamente à presente discussão:

“[...]

[...] O primeiro motivo residiria no próprio Auto de Infração e Imposição de Multa, que, exceto no caso de AIIIM realizado para prevenir a decadência, constitui um instrumento de lançamento consubstanciado em dois atos jurídicos, em que a Fiscalização, tendo como pressuposto uma *conduta antijurídica*, exige o tributo devido e aplica a multa correspondente.

**Ora, no presente caso, é inquestionável que a Recorrente não praticou nenhuma conduta antijurídica, o que seria condição indispensável para sofrer uma autuação, de modo que se concluo que a multa não pode ser dela exigida pela ausência de prática de ilícito, a Recorrente nunca poderia figurar no pólo passivo de uma lançamento.**

[...]

[...]se admitir o contrário, estaria obrigando a Recorrente, que observou uma ordem judicial travada por terceira empresa (Leyroz), a responder financeira e economicamente pelo prejuízo ao Erário provocado por terceiro.

Ou seja, subverteria totalmente a ordem jurídica, responsabilizando a Recorrente, que não cometeu ato ilícito este traduzido no não recolhimento por ter justamente observado ordem judicial para tanto.

[...]

**Admitiria, portanto, o enriquecimento sem causa da Leyroz, não permitido em nossa ordem jurídica pelos artigos 884/886 do Código Civil, e, o que é pior, do próprio Fisco, pois a Recorrente, na vigência da liminar, não pode responder por uma conduta legitimamente praticada constante na observância de uma ordem judicial.**

E não é só! Se admitisse que a Recorrente poderia ser cobrada estaria exigindo que ela, mesmo não tendo recebido o equivalente em pecúnia do comprador, que usufruiu de preços reduzidos, por medida de cautela, em uma decisão judicial travada por terceiros, fosse obrigada financeiramente a constituir uma provisão contábil (expectativa de perda) para uma discussão de um terceiro, contrariando regras contábeis e o próprio Pronunciamento nº 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.”

Dessa forma, entendo que a compensação, efetuada em cumprimento de ordem judicial, permaneceria intacta, posto que condicionada ao repasse dos valores ao varejista, valores esses que permanecem em posse da recorrente.

A situação se torna ainda mais grave quando verificado que, no período da compensação, 12/2000 a 03/2001, não mais vigia a substituição tributária, mas sim a tributação monofásica, sendo ilegal qualquer tentativa de se chegar ao contribuinte substituído por intermédio do substituto, visto que essas figuras não mais existiam desde julho de 2000, quando toda a tributação foi concentrada na refinaria, incidindo a contribuição à alíquota zero nas demais etapas da cadeia.

Desta forma, entendo que, tratando-se de situação específica de necessidade de reparação de prejuízo causado à União em virtude da execução de tutela antecipada com efeitos

posteriormente revogados, o crédito submete-se ao previsto nos arts. 811 do CPC (atualmente e com modificações no art. 302 do CPC/15) e 876, 884 e 885 do CC, de natureza financeira, conforme exposto pelos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.126/2006, n.º 1.414/2006 e 1.912/2011, passível de cobrança nos termos do art. 39, §2º da Lei n.º 4.320/64<sup>6</sup>, sendo improcedente a realização de lançamento tributário em desfavor da recorrente.

Restam prejudicados demais argumentos de recurso.

Pelo exposto, VOTO por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

---

<sup>6</sup> Lei n.º 4.320/64

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

[...]

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.