



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001041/2003-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.145 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POSTO DE GASOLINA DO CATONHO LTDA

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece do recurso especial, quando não é comprovada divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, apreciando-se situação fática equivalente, tenha-se aplicado a legislação de regência de forma diversa.

Hipótese em que as situações fáticas não são equivalentes e somente um dos fundamentos independentes da decisão recorrida foi atacado.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, , Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3402-007.948**, de 14/12/2020, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

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.

Intimada a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência no que diz respeito a **Responsabilidade tributária. Arts. 124, 128 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN.**

O Recurso Especial foi admitido, conforme despacho de fls. 261.

A Contribuinte apresentou contrarrazões manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o Relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo, todavia entendo que não preenche os demais requisitos de admissibilidade conforme a seguir é esclarecido.

A divergência aqui discutida é exclusivamente em relação à matéria: **“Responsabilidade tributária. Arts. 124, 128 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN.”**.

Entendo que a Fazenda Nacional não demonstrou a existência de divergência jurisprudencial, uma vez que não restou comprovada similitude fática e jurídico entre o Acórdão recorrido e o Acórdão paradigma apontado, e não foi atacado todos fundamentos exposto no acórdão condutor, senão vejamos.

Pela leitura do Acórdão Recorrido, entendo que o mesmo teve mais de um fundamento para dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte senão vejamos:

1-Do valor exigido não tem natureza tributária

Trechos do acórdão recorrido

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.

(...)

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.

(...)

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.

2-Do Período de Apuração lançado

Trechos do acórdão recorrido

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?

(...)

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.

3-Da (im)possibilidade de lançamento contra a Petrobrás

Trechos do acórdão recorrido

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.

(....)

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 nº 1.126/2006, nº 1.414/2006 e 1.912/2011, passível de

cobrança nos termos do art. 39, §2º da Lei nº 4.320/646, sendo improcedente a realização de lançamento tributário em desfavor da recorrente.

Restam prejudicados demais argumentos de recurso.

Como se vê, há mais de fundamento autônomo e suficiente no Acórdão recorrido para dar provimento ao Recurso do Contribuinte. Ademais, quanto a responsabilidade, verifica-se que houve dois fundamento para refutar a possibilidade de lançamento contra o contribuinte substituto:

1 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

2-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

E por fim, não discursão em torno dos **Arts. 124, 128 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN**.

Por sua vez no **Acórdão paradigma** nº 3403-01.242, a discussão travada no voto vencedor gira em torno somente quanto a responsabilidade tributária do substituído e do substituto tributário, utilizando-se como fundamento os **Arts. 124, 128 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN**. conforme se confere no seguinte trecho extraído do voto condutor:

Portanto, o substituto tributário é sujeito passivo direto, uma vez que a obrigação de pagar o tributo decorre de dívida tributária própria. O fato

gerador é praticado pelo substituído, mas o substituto tributário é quem paga a dívida tributária do substituído.

Conquanto o substituído não seja sujeito passivo de obrigação tributária, é inegável que ele tem interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação, pois o substituto inclui no preço de venda ao substituído o tributo da operação que vai ser praticada pelo substituído.

Desse modo, conclui-se que existe solidariedade entre substituto e substituído, pois o art. 124 do CTN, ao utilizar o verbo “ser” no presente do indicativo, estabelece de forma imperativa que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Por outro lado, o art. 128 do CTN, estabelece que a lei tributária poderá atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceiro (que no caso é o substituto) e, ao mesmo tempo, excluir total ou parcialmente a responsabilidade do contribuinte (que no caso é o substituído).

Pela conjugação dos arts. 124 e 128 do CTN, pode-se concluir que a regra é no sentido de que o substituto e o substituído são responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação tributária. E a exceção é no sentido de que a exclusão ou atenuação da responsabilidade do contribuinte só ocorre por expressa disposição da lei.

Portanto, se não houver previsão legal em sentido contrário, o Fisco poderá cobrar o tributo do substituído se o substituto não retiver ou não efetuar o pagamento.

Ora, no caso dos autos o substituto efetuou a retenção e o recolhimento nos moldes determinados pelo art. 4º da Lei nº 9.718/98, mas foi obrigado por determinação judicial provisória a devolver uma parte dos valores recolhidos ao substituído.

Uma vez revogado provimento judicial que determinou a devolução indevida, a recorrente (substituída) deveria ter efetuado o recolhimento das quantias recebidas com os acréscimos legais, pois como bem apontou a decisão de primeira instância, o art. 811 do CPC estabelece que a responsabilidade pela

reversão de provimentos judiciais não definitivos cabe a quem os provocou e deles se beneficiou.

Portanto, são improcedentes as alegações da recorrente. À luz dos artigos 124 e 128 do CTN e inexistindo na Lei nº 9.718/98 disposição expressa que exclua ou atenua a sua responsabilidade, é perfeitamente cabível a exigência da contribuição por meio do lançamento de ofício.

É irrelevante que na época do lançamento a recorrente já não fosse contribuinte do tributo em questão, pois o lançamento reporta-se à ocorrência dos fatos geradores, a teor do art. 144 do CTN.

Se tal exigência não fosse cabível, o próprio juiz não teria solicitado à Petrobrás a indicação dos valores repassados e nem teria intimado a PFN para adoção das providências previstas no art. 142 do CTN.

No tocante ao mérito do direito à restituição de tributo recolhido no regime da substituição tributária, não assiste razão à recorrente. Isto porque o art. 150, § 7º da CF/88, somente assegura a devolução nos casos em que o fato gerador presumido não ocorrer.

Pode-se concluir que o acórdão recorrido foi baseado em vários elementos, sendo a responsabilidade tratada de forma secundária. “... somente quanto ao período de atuação era suficiente para dar provimento ao Recurso Voluntário: “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.”

Ou seja, o acórdão recorrido somente analisou os demais pontos, para se chegar a conclusão que o lançamento era improcedente.

Já o acórdão paradigma apenas analisou a questão da responsabilidade do varejista, posto de gasolina.

Assim, verifica-se no Recurso Especial que foi admitido apenas quanto a parte deles (responsabilidade tributária), restando os outros fundamento intactos, não havendo aí interesse processual em alterar apenas um dos fundamentos que alicerçam o julgado.

Para configuração da divergência, seria necessário que a Fazenda Nacional tivesse trazido aos autos acórdãos paradigmas que trata-se de todos os fundamentos. Contudo não foi o ocorrido.

Nesse sentido transcrevo trecho do voto da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello, proferido no acórdão n.º 9303-007806, em sessão de julgamento realizada em 12/12/2018:

(...)

Assentando-se a decisão em mais de um fundamento, sendo eles autônomos entre si para a manutenção do julgado, é necessário que a parte se insurja quanto a todos eles para que tenha prosseguimento o recurso especial. Nesse sentido é a Súmula do STF n.º 283: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

Por essas razões, é de **não se conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran