

PROCESSO	- A. I. N° 232892.0030/13-0
RECORRENTE	- TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO CHAP-EU DE COURO 4)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0002-02/14
ORIGEM	- INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET	- 01.12.2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0358-12/14

EMENTA: ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. ICMS NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LANÇAMENTO APÓS CASSAÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA. O remetente das mercadorias não se encontrava submetido ao Regime Especial de Fiscalização quando das saídas das mercadorias com destino ao estabelecimento autuado, não sendo possível, portanto, fazer incidir a regra da solidariedade passiva. Ainda que tenha sobrevindo a Decisão de mérito desfavorável à empresa Arogás Comércio de Combustíveis Ltda., é incabível a exigência do ICMS do autuado, pois no momento da aquisição não havia solidariedade, não lhe sendo possível, portanto, exigir do vendedor que circulasse com o DAE do imposto quitado. Reiteradamente este Conselho de Fazenda, em ambas as instâncias, vem julgando improcedentes autos de infração desta natureza, isto é, lavrados para alcançar períodos albergados por liminares concedidas pelo Poder Judiciário, ao entendimento de que a cassação de tais liminares, para os contribuintes autuados por responsabilidade solidária, produz efeitos *ex-nunc* em face do princípio da segurança jurídica e com base na Teoria do Fato Consumado. A revogação da medida liminar, com a prolação da sentença no mandado de segurança, assegura ao Fisco a possibilidade de incluir a distribuidora no Regime Especial de Tributação em relação aos fatos ocorridos e exigir o tributo de acordo com as regras previstas na Lei nº 7.014/96 (caso não tenha sido recolhido ou tenha sido quitado em data posterior à prevista legalmente), mas nunca contra o posto varejista com base no inciso XIV do artigo 6º da mesma Lei. Alterada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente a presente autuação, da qual constam duas infrações a seguir descritas:

Infração 1 - deixou, o adquirente, de recolher o ICMS normal, devido por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de combustível, junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento por meio de nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação, no período de junho a novembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$89.487,67, acrescido da multa de 60%;

Infração 2 - deixou, o adquirente, de recolher o ICMS retido, devido por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de combustível, junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização e obrigado ao pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento por meio de nota fiscal não acompanhada do documento de arrecadação, no período de junho a novembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$30.212,33, acrescido da multa de 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa, julgando procedente o Auto de Infração, da seguinte forma, “verbis”:

Constatou que o Auto de Infração resulta de lançamento pela atribuição legal do impugnante, como responsável solidário do recolhimento do ICMS tanto normal, quanto do retido por substituição tributária, nas aquisições de combustível de distribuidora, conforme demonstrativo de fls. 195/211, não existindo na impugnação qualquer discordância quanto aos cálculos dos valores lançados, e assim, presente lide se resume, no mérito, a dois aspectos a serem considerados no julgamento: a retroatividade dos efeitos da cassação do mandado de segurança no período em que ocorreram as operações, e o direito ao creditamento quando do lançamento do imposto, pelas operações anteriores.

Argumenta o impugnante que no período da vigência do mandado de segurança, os fatos geradores de ICMS estariam protegidos por força de lei, e que a posterior cassação, portanto, não opera efeitos ex-tunc na obrigação tributária, não havendo que se falar em solidariedade durante o período de vigência da liminar.

Evidente que as liminares concedidas pelo Poder Judiciário prestam-se a garantir a necessária segurança jurídica ao contribuinte acerca dos seus atos, ficando pois, protegido pela Lei, com a devida autorização a não recolher o tributo devido, pois durante a vigência da imposição legal, fornecedora de combustíveis havia sido retirada do regime especial e também é evidente, que a posterior reforma ou cassação da liminar, não retira do impugnante o direito de não haver recolhido os impostos naquele momento, sob a estrita observância da lei, não constituindo em infração, a priori, a ausência do recolhimento durante a vigência da liminar.

Assim, entendeu este Conselho, em inúmeras decisões, inclusive de segunda instância, que toda autuação e consequente lançamento levado a efeito pelo fisco durante a vigência do mandado de segurança, revestia-se de nulidade, e assim foram desconstituídos seguidos autos de infração, por clara ofensa ao princípio da segurança jurídica e afronta às decisões do Poder Judiciário.

No entanto, assevera o impugnante, que mesmo após a cassação do mandado de segurança, continuaria protegido pelos efeitos daquela medida, não podendo ser feito o lançamento. Não é o que se depreende da Súmula nº 405 do STF, que diz textualmente que tem efeito retroativo o mandado de mandado de segurança denegado pela sentença ou no julgamento do agravo. Assim, denegado o mandado de segurança, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da Decisão contrária e os recolhimentos não efetuados pela atribuição de responsabilidade solidária, voltam a ser devidos, pois a liminar produziu efeitos e teve eficácia temporal restrita.

É evidente que o mandado de segurança produziu efeitos no sentido de excluir o distribuidor de combustíveis momentaneamente do regime especial, e portanto da obrigação imposta de recolhimento de tributo ao impugnante, mas ao ser cassada, produz efeitos ex-tunc, e nem poderia ser diferente, visto que se assim não fosse, criaria-se por meio do mandado de segurança, privilégio inaceitável para o contribuinte, pois estaria assim, atribuindo-se efeitos de sentença definitiva para um período em que apenas houve uma suspensão dos efeitos da lei tributária.

Entende a melhor doutrina, que na vigência do mandado de segurança, a ausência do pagamento do tributo tem respaldo legal, e cessados efeitos da liminar, seu ato continua lícito, razão pela qual, o contribuinte pode efetuar o recolhimento de contribuições ou qualquer outra imposição de caráter tributário sem os encargos de mora e de multas, uma vez que não houve infração, visto a anterior existência de cobertura legal a proteger seus atos.

O efeito ex-nunc, não retroativo, e que foi alegado pelo impugnante, pode vir a ser suscitado para a dispensa da punição com multa, pois o efeito da cassação não pode retroagir para punir o contribuinte que recebeu autorização para agir dentro dos termos da medida concedida; assim posto, no momento em que o tributo é recolhido espontaneamente após a cassação da liminar, entende-se que ocorreu um prazo diferenciado autorizado por força de Lei, não podendo o contribuinte ser tratado como um infrator. O efeito ex-nunc não se estende sobre a obrigação tributária principal, mas tão somente quanto à aplicação de penalidades.

Assim, cessando os efeitos do mandado de segurança, o impugnante poderia de imediato, antes da intimação, recolher seus impostos espontaneamente sem encargos. No entanto, como não pagou até a data em que foi intimado, perdeu a espontaneidade e já não pode se beneficiar da ausência de multas e demais acréscimos legais.

Quanto ao aproveitamento do crédito, quem tem este direito é a distribuidora que arcou com o ônus do imposto na aquisição da refinaria. No presente caso, o imposto foi lançado na última etapa da cadeia de produção e distribuição, resultando em valor líquido a pagar pelo adquirente do combustível, que por sua vez, integrará o imposto ao seu custo e repassará ao consumidor final, não havendo em absoluto a alegada cumulatividade, já

que o combustível nesta etapa, já não será vendido a contribuinte do ICMS, mas a consumidor final, ficando com tributação encerrada. O crédito de ICMS só seria possível se em etapa posterior, a venda fosse novamente tributada, o que não é o caso, pois na venda a varejo já está encerrada a tributação. Assim, o valor do ICMS lançado nas notas fiscais em comento, já está depurado das relações de débito e crédito anteriores, não havendo cumulatividade no imposto a pagar. Infrações 1 e 2 procedentes Quanto ao pedido de redução da multa, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, deverá ser feito nos termos do art. 159 do RPAF, à Câmara Superior do Conseg, não tendo esta Junta, competência para julgar tal pedido. Em relação aos demais acréscimos moratórios, não existe previsão legal para redução.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, salientando, inicialmente, que a solidariedade no pagamento do ICMS “decorre exclusivamente da sujeição da distribuidora ao famigerado Regime Especial, previsto no art. 6º, XVI da Lei 7.014/96”, entretanto, “a referida distribuidora, à época da ocorrência do fato gerador, por força de Decisão judicial exarada no mandado de segurança tombado sob o nº. 0341915-21.2012.8.05.0001, não estava sujeita ao supramencionado Regime Especial, fato este reconhecido pelo próprio julgador”.

Tece, ainda, as seguintes considerações:

1. “a norma legal de que trata o eminente julgador exige expressamente para a responsabilização solidária do posto varejista que a distribuidora remetente do etanol esteja submetida ao regime especial, nos moldes do art. 6º, XVI da Lei 7.014/96”, que transcreveu;
2. a distribuidora – AROGÁS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. – não estava sujeita ao mencionado regime, conforme determinou a Decisão liminar proferida pelo MM. Juízo da 2ª Vara de Fazenda Pública (docs. 01 e 02), fato ignorado pelo Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia;
3. não faz nenhum sentido que, ao adquirir a mercadoria de distribuidora não sujeita ao regime especial, o recorrente seja responsabilizada solidariamente, pois “tal entendimento soa esdrúxulo, pois viola frontalmente o preceito constitucional da segurança jurídica, já que só adquiriu a mercadoria da referida distribuidora por conta de não haver a possibilidade de responsabilização solidária, com a segurança de haver Decisão judicial nesse sentido”;
4. “mostra-se injustificada a procedência do Auto de Infração, que desconsidera o período de suspensão do regime especial o lapso temporal compreendido entre as datas de 30/06/2012 a 14/11/2012;
5. ocorreu um equívoco por parte do órgão julgador, que não computou como suspenso do regime especial período que já seria abarcado pela liminar concedida em sede de Mandado de Segurança;
6. “não se diga que a Decisão judicial não impede a formalização de exigência fiscal, pois se a solidariedade advém exclusivamente do regime especial e, tendo em vista que esse foi afastado pelo Poder Judiciário, não há, obviamente, que se falar em responsabilidade solidária”;
7. “com a concessão da medida liminar não há mais que se discutir administrativamente o mérito da questão judicial (ilegalidade do regime especial), pois o MM. Juízo competente já houvera se manifestado a respeito afastando a aplicação do regime especial em face da distribuidora de combustível da qual a defendanté é cliente”;
8. “também não há que se falar em aplicação da súmula 405 do STF, tendo em vista que esta se dirige para as partes do processo judicial, que não é o caso do recorrente, que é uma terceira alheia ao litígio do mandado de segurança”;
9. somente lhe cabia averiguar se a distribuidora estava ou não enquadrada no regime especial e, no caso concreto, quando adquiriu o combustível, o vendedor não estava inserido no mencionado regime por força de Decisão judicial.

Conclui que “é evidente a ilegalidade do presente Auto de Infração”.

Ad argumentandum, caso este Colegiado entenda que a solidariedade deve ser mantida, alega que possui direito a créditos de ICMS, os quais foram ignorados pela autuação, haja vista que o

Fisco estadual está cobrando o valor total referente ao ICMS supostamente devido, sem deduzir os créditos fiscais do ICMS que já foi pago nas operações anteriores.

Afirma que, se está sendo responsabilizado solidariamente por um débito de terceiro, também faz jus aos créditos fiscais da distribuidora, de acordo com o princípio da não cumulatividade do ICMS. Transcreve o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal e o artigo 114 do RICMS/BA para demonstrar seu entendimento.

Requer que sejam afastados os juros e a multa, ao apelo da equidade, “uma vez que em nenhum momento o recorrente agiu de má-fé nem praticou qualquer infração que merecesse ser penalizada, à luz do art. 159, §1º, inciso II e/ou III do RPAF”.

Por fim, pede a reforma da Decisão recorrida e a declaração de improcedência do Auto de Infração “em obediência ao pronunciamento do poder judiciário em Mandado de Segurança”. Subsidiariamente, “requer sejam abatidos os créditos aos quais a distribuidora supostamente sujeita ao regime especial fazia jus, bem como as multas e juros incidentes sobre o crédito autuado”.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costam opinou pelo Provimento do Recurso Voluntário, aduzindo que, “considerando a alegação e comprovação por parte do recorrente de que o Distribuidor AROGAS ingressou com Mandado de Segurança contra a SEFAZ/BA e obteve liminar que suspendeu a sua inclusão no dito Regime Especial de Fiscalização, entendo que, de acordo com inúmeras decisões já proferidas pelo CONSEF, não cabia ao posto destinatário o recolhimento do ICMS por responsabilidade solidária”.

Acrescenta que “há que se observar, no entanto, o período em que o Distribuidor AROGAS esteve sob a égide da liminar em Mandado de Segurança, conforme Comunicado DAT [SAT], para que sejam os fatos geradores excluídos da presente exigência fiscal”.

Conclui dizendo que “caso haja períodos em que o Distribuidor arogasr [AROGAS] não estava sob a liminar em Mandado de Segurança, há de ser mantida a exigência fiscal do Posto Autuado, por força do quanto disposto no transcrito artigo 6º, XVI da Lei nº 7.014/96”.

O Parecer foi ratificado pela procuradora-assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos.

VOTO

Verifico que os valores do ICMS “normal” e por substituição tributária estão sendo lançados neste Auto de Infração, por responsabilidade solidária, pelo fato de o contribuinte autuado (posto revendedor) ter adquirido álcool etílico hidratado combustível (AEHC) a empresa distribuidora sujeita a Regime Especial de Fiscalização.

A responsabilidade solidária do posto revendedor encontra-se prevista no artigo 6º, inciso XVI, combinado com o artigo 47, inciso I, da Lei nº 7.014/96, dispositivos a seguir transcritos:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

XVI - o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação;

(...)

Art. 47. O regime especial de fiscalização e pagamento será determinado por ato do Titular da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda e consistirá, isolada ou cumulativamente:

I - na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, inclusive o relativo ao imposto devido por substituição tributária;”.

Há, portanto, suporte legal a legitimar a cobrança, por responsabilidade tributária, do ICMS normal e do devido por substituição tributária, da empresa recorrente, nas aquisições de álcool hidratado carburante junto ao distribuidor que se encontrava, quando emitiu as notas fiscais de

saídas, sujeito ao Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do imposto no momento da saída das mercadorias e não o fez ou fez a menos que o devido.

Entretanto, constato que a Secretaria da Fazenda, por meio da Superintendência de Administração Tributária, publicou em seu sítio na Internet o Comunicado SAT nº 001/2012, tornando público que o Regime Especial de Fiscalização relativo à empresa Arogás Comércio de Combustíveis Ltda., havia sido suspenso por liminar concedida no Mandado de Segurança nº 0341915-21.2012.8.05.0001, em 24/05/2012.

Ocorre que, segundo a autuante (fls. 247 a 251), sobreveio, em 23/01/13, a Decisão de mérito no mandado de segurança interposto pela empresa Arogás Comércio de Combustíveis Ltda. denegando a segurança concedida liminarmente. A questão que se apresenta, então, é saber se os efeitos da Decisão de mérito (denegatória da segurança) se projetam para o passado (*ex-tunc*) ou apenas para o futuro (*ex-nunc*), em relação ao contribuinte autuado, haja vista que ele não integra a lide judicial, mas é parte interessada em seu resultado.

De acordo com os autos, verifico que as operações de compras listadas neste processo administrativo fiscal foram realizadas exclusivamente junto à distribuidora Arogás Comércio de Combustíveis Ltda., entre junho e novembro de 2012, portanto, no período albergado pela liminar concedida no Mandado de Segurança nº 0341915-21.2012.8.05.0001 (fls. 228 a 230).

A esse respeito o Supremo Tribunal Federal prolatou a Súmula nº 405, de 01/06/64 (DJ de 6/7/1964, p. 2181; DJ de 7/7/1964, p. 2197; DJ de 8/7/1964, p. 2237), que possui o seguinte teor:

Mandado de Segurança Denegado pela Sentença ou no Julgamento do Agravo - Efeito da Liminar Concedida - Retroatividade

Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da Decisão contrária.

Ocorre que a questão não é tão simples, uma vez que, como dito acima, o recorrente não é parte integrante da lide judicial e, portanto, não pode ser prejudicado pela cassação dos efeitos da liminar anteriormente concedida ao impetrante do mandado de segurança, sob pena de ser ferido de morte o princípio da segurança jurídica que deve reger a sociedade moderna.

É razoável entender, em decorrência do princípio da segurança jurídica, que o mandamento da Súmula nº 405 do STF se dirige apenas aos litigantes, porque cabe a quem impetrava o remédio judicial o ônus de ver a sua pretensão rejeitada pelo Poder Judiciário.

Ainda assim, há inúmeras situações em que, no momento da emissão da sentença de mérito denegatória da segurança, o direito que foi protegido pela Decisão liminar já havia se perfectibilizado, de forma que não é mais possível afastar seus efeitos – é a denominada Teoria do Fato Consumado. Abaixo foram reproduzidas diversas decisões proferidas pelo Tribunal de Recursos Federais a respeito:

Ementa: ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. ENSINO SUPERIOR. ALUNO FORMANDO. QUEBRA DE PRÉ-REQUISITO DE UMA DISCIPLINA. LIMINAR CONCEDIDA. SENTENÇA DENEGATÓRIA, QUANDO JÁ CURSADAS AS DISCIPLINAS E CONCLUÍDO O CURSO. SITUAÇÃO DE FATO IRREVERSÍVEL. PROVIMENTO DO APELO. 1. Caso em que o aluno formando buscou autorização para cursar disciplina do curso de Medicina concomitantemente com pré-requisito, tendo sido autorizado a fazê-lo pela medida liminar, sobrevindo, no entanto, sentença denegatória da segurança, quando já cursadas as disciplinas e concluído integralmente o curso. 2. Em se tratando de aluno formando no último período, o princípio da razoabilidade, em que pese a existência do princípio da autonomia administrativa universitária previsto na Constituição Federal, autorizava o deferimento de matrícula de disciplinas sequenciais que deveriam ser cursadas segundo o sistema de pré-requisito. Precedentes desta Corte. 3. Com o término do semestre letivo, tendo sido cursada a disciplina sem observância do sistema de pré-requisitos, por força da Decisão judicial liminar, havia se consolidado situação de fato irreversível, por não ser possível desconstituir estudos já realizados. A sentença de mérito denegatória da segurança, prolatada em 8.11.2007, não levou em conta a informação de que as disciplinas haviam sido cursadas com aproveitamento (fls. 292/294), com a conclusão do curso em 10.7.2007. 4. Apelação a que se dá provimento, para conceder-se a segurança, garantindo ao Apelante o aproveitamento dos créditos cursados no primeiro semestre de 2007, por força da liminar.

Encontrado em: /8/2008 REOMS 2005.35.00.015176-8, TRF 1 APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

AMS 214 MG 2007

ENSINO SUPERIOR. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO DE COLAÇÃO DE GRAU ANTECIPADA. PARA POSSE EM CARGO PÚBLICO. COLAÇÃO DE GRAU EFETIVADA. REMESSA OFICIAL IMPROVIDA.
1. Os documentos juntados pelo impetrante na inicial demonstraram o direito líquido e certo à colação de grau antecipada e recebimento de diploma de conclusão do Curso de Direito com vistas à posse em concurso público, não podendo, portanto, ser penalizado por problemas internos da instituição, no caso, greve de professores. 2. Cumprimento de determinação judicial para colação de grau antecipada com entrega do diploma de graduação. 3. Verifica-se, no caso a ocorrência de situação de fato já consumada devido à colação de grau efetivada pelo autor. Precedentes desta Corte e do STJ. 4. Remessa oficial improvida.

(REOMS 0008877-23.2003.4.01.3600 / MT, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL SELENE MARIA DE ALMEIDA, QUINTA TURMA, DJ p.84 de 27/07/2006)

ADMINISTRATIVO. ENSINO SUPERIOR. ABREVIACÃO DE CURSO. CANDIDATO APROVADO EM CONCURSO PÚBLICO PARA PROVIMENTO DE CARGO DE NÍVEL SUPERIOR. ART. 47, PARÁGRAFO 2º, DA LEI Nº 9394/1996. RAZOABILIDADE. TEORIA DO FATO CONSUMADO. 1. Trata-se de remessa obrigatória de sentença que, ratificando os termos da liminar anteriormente deferida, concedeu a segurança para "consagrar a antecipação de conclusão do curso de Bacharel em Direito da FIC por parte do impetrante", tendo em vista a sua aprovação em concurso público para cargo de nível superior. 2. Restou devidamente provado pelos documentos às fls. 22/25 ser o impetrante aluno do curso de Direito da Faculdade Integrada do Ceará com extraordinário aproveitamento nos estudos, tendo logrado, durante os semestres que cursou, uma média geral de 9,15. Tanto é assim que foi aprovado em terceiro lugar no concurso público para o cargo de nível superior de Analista Processual do Ministério Público Federal quando ainda cursava o sétimo período de Direito. 3. O raciocínio a ser empreendido não pode olvidar essa excepcional situação acadêmica do impetrante. Vale dizer, não seria razoável privar o direito do autor de assumir um cargo público efetivo por não ter concluído o curso superior, se ele próprio demonstrou sua capacidade extraordinária e um aproveitamento excelente no mencionado curso. Impor óbice desarrazoado para que esse estudante abrevie seu curso importa, isto sim, em atitude incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, notadamente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, tão caros ao estudo do Direito pátrio contemporâneo. 4. Ainda que toda a argumentação até aqui expendida não bastasse, não haveria como se reformar a r. Decisão em razão da consumação dos efeitos da liminar, com a conclusão do curso, conforme cópia do diploma acostada aos autos, o que gerou a posse do impetrante no mencionado cargo, consoante informação do douto representante do Ministério Público Federal contida em seu Parecer. Tal situação importou no esgotamento do próprio mérito da ação. Remessa obrigatória improvida.

(TRF5, REO 00140643720104058100, Des. Federal José Maria Lucena, Primeira Turma, DJE:16/02/2012, P.:121)

Vale registrar que, sendo a liminar concedida para que o agravado possa concluir o curso de graduação antes de sua posse, que se realizaria em janeiro deste ano, a hipótese trata de situação que já se consolidou pelo decurso do tempo, não sendo aconselhável sua desconstituição, pois não há razoabilidade ou interesse público na reversão dessa situação já sedimentada, devendo ser aplicada a teoria do fato consumado.

Nesse sentido, é o entendimento jurisprudencial, veja:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. ENSINO SUPERIOR. EXPEDIÇÃO DE DIPLOMA DE CONCLUSÃO DO CURSO. IRREGULARIDADE NO CERTIFICADO DE CONCLUSÃO DO ENSINO MÉDIO. SEGURANÇA CONCEDIDA. SITUAÇÃO DE FATO CONSOLIDADA.

I - Afigura-se devida a expedição do diploma de conclusão do curso de Comunicação Social com Habilitação em Publicidade e Propaganda em favor da impetrante, na espécie dos autos, haja vista que a instituição de ensino aceitou sua admissão e sua permanência no referido curso superior, sem a regular comprovação da conclusão do ensino médio, tendo a aluna cumprido os demais requisitos exigidos.

II - Ademais, no presente caso, deve ser preservada a situação fática consolidada com a concessão da segurança pleiteada nos autos, em 18/10/2011, assegurando à impetrante a obtenção do diploma almejado, cuja desconstituição, pelo decurso do tempo, não se mostra aconselhável.

III - Remessa oficial desprovida. Sentença confirmada.

(REOMS 0000112-30.2011.4.01.3100/AP, Rel. DES. FEDERAL SOUZA PRUDENTE, QUINTA TURMA, 12/08/2013 e-DJF1 P. 284)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. CONCURSO PÚBLICO. ANULAÇÃO DE QUESTÕES OBJETIVAS. AÇÃO CAUTELAR CONVERTIDA EM ORDINÁRIA. DEFERIMENTO DE LIMINAR. APROVAÇÃO DO CANDIDATO NAS PROVAS SUBJETIVAS. NOMEAÇÃO E POSSE. EXERCÍCIO NO CARGO DESDE 2006. SITUAÇÃO DE FATO CONSOLIDADA.

1. Considerando que, por força de liminar, o autor logrou aprovação nas provas subjetivas e, em seguida, foi nomeado e empossado no cargo de Procurador Federal de 2ª Categoria, superando, com louvor, o estágio probatório e exercendo satisfatoriamente o aludido cargo, desde o longínquo ano de 2006, está consolidada a situação fática, pelo decurso do tempo, cuja desconstituição não se recomenda.

3. *Sentença reformada.*

4. *Apelação provida.*

(AC 2006.33.00.003104-3/BA, Rel. Des. Federal Daniel Paes Ribeiro, Sexta Turma, e-DJF1 p.91 de 10/10/2011)

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. ENSINO SUPERIOR. ALUNO FORMANDO. QUEBRA DE PRÉ-REQUISITO DE UMA DISCIPLINA. LIMINAR CONCEDIDA. SENTENÇA DENEGATÓRIA, QUANDO JÁ CURSADAS AS DISCIPLINAS E CONCLUÍDO O CURSO. SITUAÇÃO DE FATO IRREVERSÍVEL. PROVIMENTO DO APELO.

1. *Caso em que o aluno formando buscou autorização para cursar disciplina do curso de Medicina concomitantemente com pré-requisito, tendo sido autorizado a fazê-lo pela medida liminar, sobrevindo, no entanto, sentença denegatória da segurança, quando já cursadas as disciplinas e concluído integralmente o curso.*

2. *Em se tratando de aluno formando no último período, o princípio da razoabilidade, em que pese a existência do princípio da autonomia administrativa universitária previsto na Constituição Federal, autorizava o deferimento de matrícula de disciplinas seqüenciais que deveriam ser cursadas segundo o sistema de pré-requisito. Precedentes desta Corte.*

3. *Com o término do semestre letivo, tendo sido cursada a disciplina sem observância do sistema de pré-requisitos, por força da Decisão judicial liminar, havia se consolidado situação de fato irreversível, por não ser possível desconstituir estudos já realizados. A sentença de mérito denegatória da segurança, prolatada em 8.11.2007, não levou em conta a informação de que as disciplinas haviam sido cursadas com aproveitamento (fls. 292/294), com a conclusão do curso em 10.7.2007.*

4. *Apelação a que se dá provimento, para conceder-se a segurança, garantindo ao Apelante o aproveitamento dos créditos cursados no primeiro semestre de 2007, por força da liminar.*

(AMS 2007.38.15.000214-9/MG, Rel. Des. Federal Maria Isabel Gallotti Rodrigues, Sexta Turma, e-DJF1 p.275 de 18/08/2008)

ADMINISTRATIVO. ENSINO SUPERIOR. GREVE UNIVERSITÁRIA. COLAÇÃO DE GRAU EM SEPARADO CONDICIONADA À DEFESA DA MONOGRAFIA. POSSIBILIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA CONSOLIDADA.

I - Tendo a impetrante cursado e obtido aprovação em todas as disciplinas da grade curricular do curso de Pedagogia, Habilitação em Magistério, inclusive estágio supervisionado, e havendo atraso na apresentação da Monografia de final de curso em razão da greve dos professores da Universidade Federal do Maranhão - UFMA, deve ser-lhe oportunizada a possibilidade de colação de grau em separado, desde que satisfeita a exigência de apresentação da referida Monografia.

II - Ademais, tendo sido deferida liminar em 11/06/2002 que garantiu à impetrante o direito de colar grau em separado, tão logo fosse apresentada a Monografia de final de curso, confirmada por sentença em 07/08/2002, ao que se presume já esteja a mesma formada, impõe-se a aplicação da teoria do fato consumado, haja vista que o decurso do tempo consolidou uma situação fática amparada por Decisão judicial, sendo desaconselhável a sua desconstituição, na espécie dos autos.

III - Remessa Oficial desprovida.

(REOMS 2002.37.00.003564-4/MA, Rel. Juiz Federal Carlos Augusto Pires Brandão (conv), Sexta Turma, DJ de 07/11/2005, p.74)

ADMINISTRATIVO. CONCURSO PÚBLICO. DELEGADO DA POLÍCIA FEDERAL. EDITAL 01/93. NOMEAÇÃO DO RECORRENTE. APLICAÇÃO DA TEORIA DO FATO CONSUMADO. 1. *Não se me apresenta aconselhável, tampouco conveniente ou eficiente para a Administração Pública desconstituir a nomeação e o exercício do cargo em questão, até mesmo porque a própria autoridade impetrada procedeu ao apostilamento da nomeação do apelante.*

No caso concreto, restou demonstrado que, no período objeto desta autuação, a distribuidora Arogás Comércio de Combustíveis Ltda., encontrava-se protegida pela liminar concedida no Mandado de Segurança nº 0341915-21.2012.8.05.0001 e, portanto, não estava obrigada ao pagamento do ICMS (normal e por substituição tributária) no momento da saída da mercadoria, por não se submeter ao Regime Especial de Fiscalização estabelecido no artigo 47, inciso I, da Lei nº 7.014/96.

Embora tenha sobrevindo, em 23/01/13, sentença de mérito que cassou a liminar concedida, entendo que os efeitos da sentença denegatória somente podem retroagir para o momento da concessão da medida liminar, consoante a Súmula nº 405 do STF, em relação à empresa impetrante, jamais para o contribuinte oucorrente, isso porque, no momento da circulação das mercadorias, o remetente não se encontrava submetido ao Regime Especial de Fiscalização, não

sendo possível, portanto, fazer incidir a regra da solidariedade passiva, porque o comprador (autuado) não possuía meios legais para exigir que o vendedor realizasse a saída das mercadorias acompanhada do DAE com o imposto quitado.

Sendo assim, em função da cassação da liminar, pode o Fisco exigir o tributo da distribuidora, desde o momento da saída das mercadorias, com todos os consectários previstos na legislação, caso não tenha sido efetuado o recolhimento ou tenha sido feito em data posterior, contudo, não há como restabelecer a responsabilidade solidária do recorrente, porque a operação de circulação de mercadorias se consolidou no passado, momento no qual o distribuidor não estava obrigado a se submeter ao Regime Especial de Fiscalização.

Aliás, esse é o entendimento manifestado pela PGE/PROFIS e também deste Colegiado que, em diversas ocasiões, se manifestou pela improcedência do lançamento de ofício em idêntica situação, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0098-12/14, 0186-12/14, 0231-12/14 e 0262-12/14.

Abaixo encontra-se transscrito o voto exarado pelo Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel no Acórdão CJF nº 0098-12/14:

Trata-se de Recurso voluntário interposto contra a Decisão da 3ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lançado pelo suposto cometimento da falta de recolhimento de ICMS por responsabilidade solidária.

Pela análise dos autos, vejo que merece reparo o julgamento de Primeira Instância.

Entendo que no presente caso está comprado [comprovado] que, no período de ocorrência dos fatos geradores, a empresa distribuidora de combustíveis, a AROGAS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, estava amparada por liminar que a excluía do Regime Especial de tributação. A Decisão Liminar acostada aos autos, tanto na Defesa, quanto no Recurso, é clara neste sentido, com sevê abaixo:

“Assim, porque presentes os requisitos previstos nos artigos 7º, III, da Lei 12.016/2009, CONCEDO A LIMINAR pleiteada, para determinar que a Impetrada suspendam os efeitos do Comunicado SAT nº 001/2012, para excluir a Impetrante do regime especial de fiscalização e pagamento referente ao ICMS, retomando ao seu status quo ante, bem como que se abstenha de praticar quaisquer atos que resultem no enquadramento da Impetrante em outras hipóteses que resultem na aplicação do regime especial elencada no art. 47 da lei nº 7014/96-BA”.

Logo, não há que se falar em responsabilidade solidária do adquirente da mercadoria durante a vigência da liminar concedida pelo Poder Judiciário. Tenho como certo que durante o período compreendido entre 23 de maio de 2012 (dia da concessão da medida liminar) a 23 de janeiro de 2013 (dia do julgamento do mérito do Mandado de Segurança), não havia possibilidade de se aplicar a regra de solidariedade do posto varejista de combustíveis, contida no artigo 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.014.

Em que pese o julgamento do mérito do Mandado de Segurança ser contrário ao entendimento exarado na medida liminar, não é crível considerar que tal revogação, ocorrida somente quando da sentença do feito, implicou na retroação dos efeitos jurídicos (efeitos ex tunc), possibilitando, então, que o Fisco lançasse a exação sobre fatos geradores albergados sob o manto de mandamento judicial liminar.

Como bem disse o Recorrente, entendimento contrário (pela retroação dos efeitos) fere de morte o princípio basilar da segurança jurídica, eis que, o mandamento judicial era existente, válido e eficaz no mundo jurídico no momento de ocorrência dos fatos geradores.

Creio que, pela simples existência de uma Decisão judicial liminar, válida e eficaz, o Contribuinte confiou que o ato administrativo/normativo que inseria a distribuidora Arogas no regime especial de tributação, estava suspenso enquanto não fosse decidido o cerne do Mandado de Segurança impetrado. Tal situação nada é um típico exemplo do princípio da confiança legítima que se traduz na preservação dos atos válidos e/ou eficazes (mesmo que depois passem a ser considerados ilegais, inválidos ou até mesmo inconstitucionais) para que não se frustra a legítima expectativa estabelecida nas pessoas ou, no caso, nos contribuintes, diante de um posicionamento expedido pelo próprio Estado.

Em suma, não cabe dizer que a sentença do Mandado de Segurança restabeleceu o direito do fisco lançar o tributo por responsabilidade solidária sobre os fatos geradores ocorridos durante o prazo de vigência da medida liminar inicialmente concedida. A revogação da medida liminar, com a prolação da sentença no Mandado de Segurança tão somente assegurou que era perfeitamente possível incluir a distribuidora no Regime Especial de tributação em relação aos fatos ocorridos após a sua publicação e não antes, como entendeu a fiscalização e os julgadores de piso.

Como dito, pensar diferente é atentar contra os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, pilares do Estado Democrático de Direito.

Noutro giro, também tem razão o Contribuinte ao alegar que, mesmo com a concessão da medida liminar no Mandado de Segurança, poderia o Fisco cobrar o ICMS devido contra a distribuidora de combustíveis, consoantes as regras ordinariamente previstas na Lei nº 7.014/96, mas nunca, repise-se, contra o posto varejista, com base no citado inciso XIV do art. 6º da mesma Lei, devido à exclusão realizada por força da Decisão liminar.

Diante do tudo ora exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar insubsistente a infração 1.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar improcedentes as infrações 1 e 2 deste lançamento de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232892.0030/13-0**, lavrado contra **TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO CHAPÉU DE COURO 4)**

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2014.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS