



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

**Processo n°** 10945.002433/2008-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-001.974 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2012  
**Matéria** COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÃO POR CONSUMIDOR FINAL.  
**Recorrente** VIAÇÃO ITAIPU LTDA  
**Recorrida** DRJ CURITIBA-PR

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2004

**MATÉRIA NÃO TRATADA NA INSTÂNCIA A QUO. PRECLUSÃO.**

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.**

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, pelo que arguições de ofensa a princípios constitucionais, como o da moralidade, não são conhecidas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2004

**COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA NA REFINARIA, PRODUTOR OU IMPORTADOR. AQUISIÇÃO DO CONSUMIDOR FINAL A DISTRIBUIDOR OU VAREJISTA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Na incidência monofásica do PIS Faturamento e Cofins sobre combustíveis de petróleo, que começou a vigorar em 01/07/2000 e é inconfundível com o regime de substituição tributária do período anterior, é zero a alíquota das duas Contribuições nas vendas por distribuidores e varejistas, pelo que o consumidor final, quando adquire diretamente dos distribuidores, não mais possui direito ao ressarcimento correspondente à incidência na venda a varejo prevista na Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2004

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA NA REFINARIA, PRODUTOR OU IMPORTADOR. AQUISIÇÃO DO CONSUMIDOR FINAL A DISTRIBUIDOR OU VAREJISTA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na incidência monofásica do PIS Faturamento e Cofins sobre combustíveis de petróleo, que começou a vigorar em 01/07/2000 e é inconfundível com o regime de substituição tributária do período anterior, é zero a alíquota das duas Contribuições nas vendas por distribuidores e varejistas, pelo que o consumidor final, quando adquire diretamente dos distribuidores, não mais possui direito ao ressarcimento correspondente à incidência na venda a varejo prevista na Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à matéria preclusa e às alegações de inconstitucionalidade, e negar provimento na parte conhecida, nos termos do voto do Relator.

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

## Relatório

O processo trata de dois autos de infração, um do PIS Faturamento, outro da Cofins, cujos valores principais são acompanhados de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

*Conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls.141/142), o lançamento decorreu de diferença verificada entre os valores informados em DIPJ e os declarados em DCTF, no ano-calendário de 2004, uma vez que a empresa informou que compensou o PIS e a Cofins com "direito ao ressarcimento da Cofins e do PIS no caso de compra por consumidor pessoa jurídica, de gasolina automotiva e óleo diesel, diretamente de Distribuidora de Combustível", sendo que inexistiu base legal para compensação realizada.*

*Cientificada em 20/10/2008, a interessada apresentou, por intermédio de seu representante legal, a impugnação de fls. 167/190, onde informa inicialmente que tem por objeto social a exploração dos serviços de Transporte Rodoviário Coletivo Urbano de Passageiros, adquirindo, nessa situação, diretamente das distribuidoras os combustíveis derivados de petróleo para o exercício de sua atividade.*

*Fazendo um relato da evolução legislativa, aduz que as contribuições ao PIS e a Cofins se deram, no início, na forma trifásica e direta, incidindo isoladamente das refinarias, das distribuidoras e dos varejistas (LC 7/70 e LC 70/91). Passando, em um segundo momento, a dar-se de forma indireta para as distribuidoras e os varejistas e de forma direta para as refinarias. (Lei nº 9.718/98, art. 4º). Salienta que, nessa situação, as transportadoras que adquiriam diretamente das distribuidoras, eliminando o terceiro elo da cadeia: os varejistas faziam jus a restituição do indébito pela não realização do fato gerador, o que se deu pela compensação dos tributos exigidos antecipadamente pelo instituto da substituição tributária.*

*Com as alterações da Lei nº 9.990/2000, a exigência do PIS e da Cofins passou a se dar de forma monofásica e direta, exigindo-se tão-somente das refinarias, com alíquota conjunta e acumulada. Tal situação, diz, trouxe prejuízo às transportadoras, porque impossibilitou o exercício de um direito que lhes assistia em face do regime de substituição antes vigente, que, na verdade, dissimulou-se a substituição mediante artil legislativo, impossibilitando devida restituição.*

*A seguir tece consideração acerca do que denomina “Da (In)Evolução c/a Norma”, transcrevendo a legislação desde a edição da Lei nº 9.718/98 até os dias atuais, citando doutrinadores a respeito e reiterando o mesmo entendimento explanado no parágrafo anterior, para concluir que “resta, portanto, cristalina a fraude constitucional e o prejuízo das transportadoras (Impugnante), motivo para a impetração do presente mandamus (sic), visando assegurar a compensação das parcelas do PIS e Cofins, relativas ao fato gerador não realizado (varejista/consumidor), no regime original da Lei nº 9.718/98.”*

*Alega que as alterações advindas das Leis nºs 9.990 e 10.865 ferem o princípio da universalidade, já que as normas editadas ao arripio da constituição, simuladas através da exigência monofásica e direta da refinaria, criaram a inusitada situação de não-incidência (e não alíquota zero) para as distribuidoras e varejistas, deixando assim, de incidir para toda a sociedade; ofendem o princípio da moralidade, pois o objetivo das alterações foi disfarçar o fato de incidência, impossibilitando a restituição da contribuição recolhida por substituição tributária; afronta o princípio da não-cumulatividade, já que o modo monofásico da incidência*

*das contribuições, trazido pelas novas Leis, além de impossibilitar a restituição do fato gerador não realizado, tem-se que a cumulação tornou-se rígida, total, direta e impossível de abatimento na devida proporção; e também argumenta que a Lei nº 9.990, de 24 de julho de 2000, jamais poderia entrar em vigor na data de sua publicação e a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, não poderia produzir seus efeitos no dia 1º de maio de 2004, tendo em vista que o art. 195 da Constituição Federal estabelece que as contribuições sociais só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, em desatendimento à anterioridade nonagesimal.*

*Noutro tópico, discorre sobre o cabimento do Mandado de Segurança Preventivo para o caso, solicitando o provimento mandamental.*

A 3ª Turma da DRJ julgou a Impugnação improcedente, não conhecendo dos argumentos de inconstitucionalidade contra as Leis nºs 9.990/2000 e 10.865/2004 por considerá-los de competência exclusiva do Judiciário.

No mais, fez um retrospecto da legislação do PIS e Cofins sobre combustíveis, mencionando dentre outros atos legais os seguintes: art. 4º da Lei nº 9.718/98; os arts. 2º e 4º da MP nº 1.991-15, de 10/03/2000, reeditada até a de nº 2.158-35, de 24/08/2001; o art. 3º da Lei nº 9.990, de 21/07/2001; o art. 4º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004; a Lei nº 11.051, de 29/12/2004.

Interpretou a DRJ que com MP nº 1.991-15, de 10/03/2000, seguida da Lei nº 9.990, de 21/07/2001, a incidência das duas Contribuições sobre a venda de combustíveis derivados de petróleo foi alterada, passando do regime de substituição para o monofásico, este concentrado nas refinarias inicialmente e, posteriormente, também nos demais produtores ou importadores de derivados de petróleo, sendo desoneradas as receitas brutas auferidas por distribuidores e comerciantes varejistas na venda de gasolina e óleo diesel em face da redução a zero das alíquotas.

Explica que a possibilidade de ressarcimento da Cofins e do PIS/Pasep, prevista na IN SRF nº 6/1999, existia quando ocorria a aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel por consumidor final, de pessoas jurídicas que estivessem na condição de substitutos tributários. Com a incidência monofásica a partir de 1º de julho de 2000, desapareceu tal possibilidade a partir de então porque a tributação se dá numa etapa única da cadeia de produção e circulação dos combustíveis em tela.

Em seguida a DRJ lembrou que, com a nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, a compensação de crédito do contribuinte relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal deve ser efetuada mediante a apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP).

Por fim, tratando da anterioridade nonagesimal, que rege as Contribuições, considerou que “o art. 5º da Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, traz textualmente a sua entrada em vigor na data de sua publicação, ou seja, 24 de julho de 2000, enquanto a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, dispõe em seu art. 53 a sua entrada em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, salvo disposição em contrário, a partir de 1º de maio de 2004”.

Ressaltou, no entanto, que tais dispositivos legais estão direcionados às Contribuições devidas pelas refinarias de petróleo e pelos produtores e importadores de derivados de petróleo, o que é o caso da contribuinte e tampouco é de interesse deste processo, onde não se está litigando a instituição ou o aumento de tributo porque, de fato, a contrariedade da então Impugnante se prende à eliminação da figura da substituição tributária.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte repisa os exatos termos da Impugnação, até a alegação relativa à anterioridade nonagesimal (sem repetir o item da peça impugnatória sob o título “Do Cabimento do Mandado de Segurança Preventivo”, que de modo parece um equívoco sem qualquer consequência).

No restante da peça recursal introduz argüição ausente da Impugnação, contrária à multa de ofício aplicada nos autos de infração, tratada como se fosse multa isolada que estaria enquadrada no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 e no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 (com base neste e no art. 106, II, “c”, do CTN, a Recorrente solicita a diminuição da multa de ofício ao percentual da penalidade de mora).

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

## Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço, exceto no que introduz contestação à multa de ofício e argüi inconstitucionalidades.

A alegação contrária à multa de ofício, tratada como se fosse a multa isolada que estaria enquadrada nos arts. 90 da MP nº 2.158-35/2001 e 18 da Lei nº 10.833/2003 (por não se tratar dessa hipótese a alegação seria rejeitada de todo modo, caso conhecida), nem ao menos foi mencionada na peça impugnatória. Tendo sido tratada apenas nesta etapa recursal, resta impossibilitado o seu conhecimento.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>1</sup>

*... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:*

*i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*

*ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*

*iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade*

<sup>1</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal (ou consumativa, para outros), consistente na perda da oportunidade que o contribuinte teve para contestar a multa de ofício, de modo particular.

Quanto às arguições de supostas ofensas a princípios constitucionais, como o da moralidade, o da universalidade em relação às Contribuições Sociais (art. 195, caput, da Constituição Federal) e o da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, não podem ser analisadas aqui porque somente o Judiciário é competente para julgá-las, a teor do que dispõe a Constituição Federal, nos seus arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido, inclusive, a Súmula CARF nº 2, de 21/12/2009, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Doravante cuida da parte conhecida, referendando a conclusão do acórdão recorrido porque, diante da legislação que rege a incidência do PIS e Cofins sobre

Antes da Lei nº 9.718/98 o PIS Faturamento já era devido mediante substituição tributária, nos termos da MP nº 1.212, de 28/12/1995, reeditada até conversão na Lei nº 9.715, de 25/11/1998. Assim dispunha a referida Medida Provisória, ao estabelecer o regime de substituição do PIS:<sup>2</sup>

*Art. 2º. A contribuição para o PIS/Pasep será apurada mensalmente:*

*(...).*

*Art. 6º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.*

A Cofins, por sua vez, antes da Lei nº 9.718/98 também era devida mediante substituição tributária, nos termos do art. 4º da LC nº 70/91. Assim dispunha a referida Lei Complementar, ao estabelecer o regime de substituição da Cofins:<sup>3</sup>

*Art. 4º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.*

A Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998, tratando da tributação do PIS e da Cofins num único texto legal, introduziu modificações a partir de 01/02/1999 e

<sup>2</sup> Na hipótese da Cofins, norma semelhante consta do art. 4º da Lei Complementar nº 70/91.

<sup>3</sup> No caso do PIS Faturamento, norma semelhante consta do art. 6º da MP nº 1.212, de 28/12/1995, reeditada até conversão na Lei nº 9.715, de 25/11/1998. Documento assinado digitalmente por S DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 02/01/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 12/01/2013 por JULIO CESAR A LVES RAMOS

determinou que o substituto nas operações com derivados de petróleo, tanto em relação aos distribuidores quanto aos varejistas, é a refinaria. Observe-se o art. 4º da referida Lei (negritos acrescentados):

*Art. 4º. As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e 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.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.*

O art. 4º da MP nº 1.807, de 28/01/1999 (com eficácia a partir de 01/02/1999, tal como o art. 4º da Lei nº 9.718/98, acima transcrito), restringiu o alcance da norma acima à gasolina automotiva e óleo diesel e alterou o multiplicador deste combustível, ao determinar o seguinte:

*Art.4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva e óleo diesel.*

*Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.*

Mais adiante o art. 4º da Lei nº 9.718/98 foi novamente alterado pelo art. 3º da Lei nº 9.990, de 21/07/2000, que lhe deu a seguinte redação:

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (NR)*

*I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação; (AC)*

*II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel; (AC)*

*III – dois inteiros e cinqüenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP; (AC)*

*IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (AC)*

*Parágrafo único. Revogado.*

A MP nº 1.807/1999, após diversas reedições, findou na MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, que estabelece o seguinte, **a partir de 01/07/2000** (negritos acrescentados):

*Art.4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua versão original, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo-GLP.*

*Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua versão original, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.*

(...)

*Art.42. Ficam **reduzidas a zero** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da **venda** de:*

*I-gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida **por distribuidores e comerciantes varejistas**;*

*II-álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (~~Vide Medida Provisória nº 413, de 2008~~) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)*

*III-álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas. (~~Vide Medida Provisória nº 413, de 2008~~) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.*

(...)

*Art.92. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

(...)

*II-no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 42 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos **a partir de 1º de julho de 2000**, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória;*

Os arts. 22 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, e 18 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004, modificaram novamente o art. 4º da Lei nº 9.718/98, cuja redação passou à seguinte:

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;*

*II – ~~4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes (redação dada pelo art. 22 da Lei nº 10.865/2004);~~*

*III – 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural (redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.051/2004);*

*III – 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP) dos derivados de petróleo e gás natural;*

..... (NR)

A partir dos textos legais acima transcritos extraem-se as três normas que dirimem o litígio em tela (relativo à gasolina automotiva, cabe ressaltar), e que são as seguintes:

- a primeira, que vigorou para os períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1999, determina que nas vendas de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes o **distribuidor de combustíveis é substituto tributário dos varejistas**, sendo a base de cálculo o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo;

- a segunda, que vigorou 01/02/1999 a 30/06/2000, determina que nas vendas de gasolina automotiva e óleo diesel a **refinaria é substituta tributária dos distribuidores e varejistas**, sendo que base de cálculo o preço de venda da refinaria, multiplicado por fatores que contemplam toda a cadeia de produção e comercialização (da refinaria à venda ao consumidor final); e

- a terceira norma, que vigorou a partir de 01/07/2000 (com modificações a partir de 01/05/2004, conforme a MP nº 164, de 29/01/2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30/04/2004), determina que nas vendas de gasolina automotiva e óleo diesel **a refinaria é o**

**único sujeito passivo**, já que nas etapas dos distribuidores e varejistas a alíquota passa a ser zero.

Pela primeira norma, até 31/01/1999 os varejistas (postos de combustíveis, em geral) integram a relação jurídico-tributária na condição de substituídos, já que não excluídos expressamente do pólo passivo da obrigação nem a alíquota é zero na etapa do varejo; pela segunda, de 01/02/1999 até 30/06/2000 distribuidores e varejistas integram a relação jurídico-tributária na condição de substituídos, à semelhança do que se dava antes apenas em relação aos varejistas; e pela terceira norma, com eficácia a partir de 01/07/2000, distribuidores e varejistas não mais integram a obrigação tributária, por não contribuírem com qualquer valor a título de PIS e Cofins porque a alíquota foi zerada.

Nos termos do art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Tal exclusão também só pode ser feita de modo expresso, sendo que se a lei estabelecer substituição tributária, mas não dispuser sobre a responsabilidade do contribuinte substituído, está há de ser considerada subsidiária, de modo que a cobrança do crédito seja intentada primeiro contra o substituto. Remanescendo a responsabilidade subsidiária do contribuinte substituído, por um lado o tributo pode ser dele exigido (o lançamento pode ser efetuado contra ele, contra o substituto ou contra ambos, embora seja vedada a cobrança em duplicidade), mas por outro eventual indébito a ele pode ser repetido.

No período a partir de 01/07/2000, apesar de os distribuidores e varejistas também arcarem com o ônus financeiro de parte do PIS e Cofins devido pela refinaria, tal ônus constitui preço, simplesmente (e não tributo, como se dava até 30/06/2000). Em função da alíquota zero, não possuem os distribuidores e varejistas, em relação aos fatores geradores a partir de 01/07/2000, legitimidade ativa para questionar suposto indébito (assim como, em contrapartida, nada lhes pode exigido, na hipótese de a refinaria não recolher o que deve).

Em virtude das três normas acima explicitadas, e levando em conta que os períodos de apuração deste processo vão de março a dezembro de 2004, não merece qualquer reparo a interpretação do acórdão recorrido, quanto à impossibilidade de a contribuinte ter direito ao ressarcimento previsto na IN SRF nº 6/99. Cabe repetir a DRJ:

*Destarte, a possibilidade de ressarcimento da Cofins e do PIS/Pasep, prevista na IN SRF n 6, de 1999, existia quando ocorria a aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel por consumidor final, na hipótese de este havê-los adquirido de pessoas jurídicas que, na operação de venda, estivessem na condição de substitutos tributários. Como a substituição pressupunha uma operação de revenda desse combustível, a aquisição pelo consumidor final, por implicar a supressão da etapa de revenda, dava direito ao ressarcimento do valor pago pelo substituto, relativo à operação de revenda que deixou de acontecer.*

*Conseqüentemente, no caso da incidência monofásica, desaparece a lógica subjacente ao ressarcimento aludido. Simplesmente há urna incidência em etapa única da cadeia de produção e circulação desses combustíveis, com alíquotas diferenciadas, sem que isso signifique que a pessoa jurídica*

*sujeita à incidência monofásica esteja revestindo a condição de substituta tributária de qualquer das demais pessoas da cadeia. Vale dizer, não há pagamento relativo a fato gerador presumido, a ocorrer em etapa posterior da cadeia. Não há sentido, portanto, em cogitar-se de ressarcimento, uma vez que as contribuições são integralmente devidas sobre as receitas relativas àquela etapa em que ocorre a incidência, independentemente de qualquer outra etapa da mesma cadeia.*

*Dessa forma, não mais existe possibilidade de ressarcimento da COFINS e do PIS incidentes sobre combustíveis derivados de petróleo desde a data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a incidência monofásica ou em etapa (mica. Assim, desde julho de 2000, deixaram de gerar o referido direito às aquisições de gasolina e óleo diesel efetuadas pela contribuinte, sendo irrelevante o fato de ser consumidora final.*

*Nesse contexto, resta descaracterizado o alegado direito creditório, não se podendo comungar com o entendimento da interessada de que a diferença nos recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins apurada pela fiscalização teria lastro em ressarcimento dessas mesmas contribuições relativas As compras de óleo diesel feitas por consumidor final, pessoa jurídica, diretamente de distribuidora de combustível].*

Por fim, em relação à anterioridade nonagesimal, segundo a qual as Contribuições para a Seguridade Social, dentre elas a Cofins e o PIS, só podem ser exigidas após noventa dias da publicação da lei que as institui ou aumenta os seus valores, nunca poderia ter qualquer efeito sobre o pleito da Recorrente. Como já demonstrado acima, desde 1º de julho de 2000 cessou a possibilidade do ressarcimento defendido neste processo. A Recorrente, na condição de consumidora final, nunca deveria ter direito a questionar as Contribuições em tela - e muito menos repetir suposto indébito -, por não integrar a relação jurídico-tributária.

Pelo exposto, não conheço da alegação contra a multa de ofício, por preclusa, bem como das arguições de inconstitucionalidades, por constituírem matéria reservada ao Judiciário, e na parte conhecida nego provimento ao Recurso.

**Emanuel Carlos Dantas de Assis**

Processo nº 10945.002433/2008-59  
Acórdão n.º **3401-001.974**

**S3-C4T1**  
Fl. 324

---

CÓPIA