



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10073.721929/2012-18
ACÓRDÃO	3202-004.563 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIACAO CIDADE DO ACO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/11/2012

NÃO CUMULATIVIDADE DESCONTO DE CRÉDITOS. ÓLEO DIESEL. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO SOB ALÍQUOTA ZERO. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE

As aquisições de óleo diesel de distribuidoras de combustíveis por consumidor final para utilização como insumo, efetuadas sob alíquota zero, ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não gera crédito da Cofins.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] integral), Onizia de Miranda Aguiar

Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o relatório da decisão da primeira instância administrativa:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que indeferiu Pedido de Restituição de Pis/Cofins, período de apuração janeiro de 2012 a novembro de 2012.

Despacho Decisório

A Autoridade Fiscal faz um histórico da legislação relativamente às formas de tributação do PIS e da Cofins referente à receita da comercialização de combustíveis derivados do petróleo, relatando o que segue:

“- a sistemática de substituição tributária, que atribuía aos distribuidores de derivados de petróleo, na condição de contribuintes substitutos, a responsabilidade de recolher o PIS/COFINS devida pelos comerciantes varejistas, estava prevista no art. 4º da Lei Complementar (LC) n.º 70/91.

- Inovando sobre a matéria, a Lei n.º 9.718, de 27/11/1998, alterou a figura do contribuinte substituto, atribuindo às refinarias de petróleo a responsabilidade de recolher o PIS/COFINS devida pelos distribuidores e comerciantes varejistas.

- Em 29/01/1999, a Secretaria da Receita Federal estabeleceu normas relativas à substituição tributária do PIS/COFINS por meio da Instrução Normativa SRF n.º 06, posteriormente alterada pela IN SRF n.º 24, de 25/02/1999. - O art. 6º da referida IN assegurou o direito ao ressarcimento de PIS/COFINS apenas para consumidores finais pessoas jurídicas, no caso de aquisição de óleo diesel diretamente das distribuidoras.

- Ocorre que a Medida Provisória n.º 1.991-15, de 10/03/2000, trouxe profundas modificações na legislação pertinente, conforme se observa nos arts. 2º, 43 e 46, alterando a incidência do PIS/COFINS do regime de substituição tributária para o monofásico, com vigência a partir de 1º/07/2000. - Assim, o art. 2º da MP supracitada, ao dar nova redação ao art. 4º da Lei n.º 9.718/98, põe termo final ao regime de substituição tributária até então vigente, ou seja, estabelece nova alíquota relativa à contribuição para o PIS/COFINS devida pelas próprias refinarias de petróleo, como contribuintes de fato e de direito, sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel.

- Dessa forma, os distribuidores e comerciantes varejistas de óleo diesel não mais se encontram na condição de contribuintes substituídos, além do fato de o art. 43

da mesma MP ter reduzido a zero a alíquota do PIS/COFINS incidente sobre a receita bruta por eles auferidas decorrente da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo GLP.

- O art. 46 da MP dispõe que a nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718/98, e o art. 43 da Medida Provisória, base legal para a nova sistemática de tributação daqueles derivados de petróleo após o fim da substituição tributária, produzem efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/07/2000. - As alterações introduzidas pela MP 1.991-15/2000, foram reproduzidas nas reedições posteriores até a edição de n.º MP 2.03719 em 28/06/2000. - Em 21/07/2000, foi aprovada a Lei n.º 9.990, que, embora não tratando de conversão de Medida Provisória, incorporou a alteração promovida no art. 4º da Lei n.º

9.718/98, mantendo afastada a previsão de substituição tributária para as refinarias, em relação à venda de derivados de petróleo, já em vigência desde 1º/07/2000, na forma da MP 1.991-15/2000.

- Na última reedição da MP n.º 1991-15/2000, de n.º 2.15835, de 24/08/2001, ainda em vigência, o art. 42, mantém a redução a zero das alíquotas para a gasolina automotiva e óleo diesel do antigo art. 43. - No que se refere ao artigo 6º da IN SRF n.º 06/99, observa-se que ele foi editado para regulamentar o artigo 4º da Lei n.º 9.718/98, em sua versão originária. E diante da revogação deste dispositivo legal, cessaram, de imediato, seus efeitos.” Por fim, o Despacho Decisório DRF/VRA, de 08 de janeiro de 2013 (fls. 43/47), indeferiu o pleito formulado sob o fundamento de que:

“- nos termos da legislação acima, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/07/2000, as refinarias de petróleo, e posteriormente todos os demais produtores ou importadores de derivados de petróleo, passaram a ser responsáveis somente pelo recolhimento da contribuição para o PIS/COFINS devida por elas próprias, ou seja, não existe mais previsão legal obrigando-as a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição devida pelos distribuidores e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de óleo diesel que praticarem.

(...) Diante do exposto, e no uso da competência conferida pelo art. 302, VI, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2010, c/c o art. 4º, inc. II e § 1º, da Portaria de Delegação de Competência DRF/VRA n.º 54, de 27 de agosto de 2012, publicada no DOU de 28 de agosto 2012, decidimos: 1) INDEFERIR O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO de fls. 02.”

Cientificada em 15/01/2013 a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 53/59) em 30/01/2013 aduzindo, em síntese, que:

“- O contribuinte apresentou por meio do formulário de fls. 02, protocolado em 28/12/2012, Pedido de Restituição de pagamentos indevidos/a maior a título de PIS/COFINS sobre a aquisição de combustíveis por consumidor final diretamente

da distribuidora, no montante original de R\$ 1.052.977,91 (um milhão, cinquenta e dois mil, novecentos e setenta e sete reais e noventa e um centavos), conforme demonstrativos de aquisições de óleo diesel efetuadas entre jan/2012 a nov/2012 às fls. 37 a 40. - o Ilustre Auditor Fiscal negou o pedido de restituição por entender que a ora Impugnante não se enquadrou no regime de substituição tributária, uma vez que o mesmo foi alterado para o novo regime monofásico.

- Pelo quanto exposto pelo Sr. Auditor Fiscal, tem-se a seguinte conclusão:

a tributação monofásica determina que o sujeito passivo para o recolhimento do PIS e da COFINS são as refinarias e não mais as distribuidoras de combustíveis, assim, cabem a estas tributar à alíquota zero a saída dos combustíveis e, portanto, em decorrência da alíquota zero nas demais cadeias de comercialização, não há que se falar em encargo tributário pelo consumidor final.

- E justamente nesse ponto que se encontra o erro do despacho decisório proferido e ora combatido. O Contribuinte que pleiteia a restituição em comento não é consumidor final, e, tampouco, faz parte da cadeia de comercialização de combustíveis. A ora Impugnante interrompe a cadeia, assumindo o ônus do tributo embutido no preço, e não tem para quem repassá-lo, uma vez que o combustível é utilizado como insumo em seu processo de produção.

- Dessa forma, apesar de sair da distribuidora com alíquota zero, a legislação presume que o próximo elo da cadeia revenderá o combustível adquirido, o que não acontece no caso em tela. Portanto, se a Impugnante não se restituir do valor sobre o insumo, estará pagando imposto em cascata ao compor a base de cálculo com seu faturamento bruto, uma vez que para fabricar e depois vender e obter receita com sua atividade fim precisou comprar óleo diesel e por isso pagou PIS e COFINS com a alíquota concentrada, embutido nas vendas da refinaria para a distribuidora e da distribuidora para a Impugnante.

- Isso é o que se depreende da decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Voluntário n.º 369.519, no processo administrativo n.º 11020.001952/2006-22, acórdão n.º 3202-00.226, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, cujo relator é o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior, que asseverou que o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

- Ora, Nobre Julgador, no caso em tela, o óleo diesel que é adquirido diretamente da distribuidora é empregado totalmente no processo de produção, nos exatos termos acima declinados, o que deixa claro o direito da Impugnante em ver restituído o valor que pagou embutido no preço.

- No caso vertente, o contribuinte de fato é a Impugnante, ao passo que o contribuinte de direito é a refinaria, que sofre incidência concentrada e majorada de alíquota.

- Quando a Impugnante quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso o óleo diesel, ela assume o posto de contribuinte de fato, pois suporta o ônus da tributação concentrada, quando paga o preço pedido pela distribuidora, que, por sua vez, pagou no preço do óleo diesel que adquiriu as alíquotas concentradas pela refinaria. Não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, é vedado pela não cumulatividade.

- Com o advento da Lei nº. 9.718/98, houve a unificação da legislação relativa ao PIS/PASEP e a COFINS, com a implementação de uma alteração no regime de substituição tributária até então vigente. A sujeição passiva tributária passou a ser atribuída às refinarias de petróleo e não mais às distribuidoras de combustível, sendo este o primeiro embrião da tributação monofásica, que posteriormente será comentada.

- Essa modificação, introduzida pelo artigo 4º, da Lei nº. 9.718/98, determinava que as refinarias de petróleo ficariam, a partir de 1º de fevereiro de 1999, na condição de substitutas tributárias, responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, incidentes sobre toda a cadeia de produção.

- Com a edição desta norma, sobreveio a regulamentação desta modalidade de tributação através da IN SRF nº 6/99, cujo artigo 6º assegurava "...o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora".

- Com efeito, a alteração ao regime de substituição tributária que adveio com a implementação da tributação monofásica, em nada alterou a situação acima descrita, pois, ao invés da refinaria ser a substituta tributária, passou a ser a contribuinte de direito, pagando alíquota concentrada, o que, na prática, é a mesma situação de ser substituta tributária, não fazendo sentido o artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 6/99 perder sua eficácia e o contribuinte se ver sem a possibilidade de restituição ou ressarcimento, sendo exatamente isso que precisa ser revisto, analisado e modificado.

- Com isso, as refinarias passaram a incorporar aos preços dos combustíveis as contribuições para o PIS/COFINS, fazendo repercutir o ônus do tributo, de modo que ao final, o encargo financeiro ainda fosse transferido ao contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final, quando da aquisição de combustível na bomba dos postos de gasolina.

- Logo, verifica-se que, na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária anteriormente existente são os mesmos implementados pela tributação

monofásica instituída pela MP nº.1991-15/2000 que deu nova redação ao art. 4º da lei 9.718/98.”

Pleiteia, ao fim, seja conhecida e provida a presente Manifestação de Inconformidade, para que se reconheça o direito à restituição, nos termos em que formulados no pedido inicial.

A 6ª Turma da DRJ/BHE, por meio do Acórdão nº 02-91.442, considerou a manifestação de inconformidade improcedente, em decisão assim ementada:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA OU CONCENTRADA.

Até a edição da MP 1.991-15, de 2000, o regime aplicável à Cofins era o da substituição tributária. A partir da vigência da mencionada medida provisória instituiu-se o regime de tributação em fase única, conhecido como tributação monofásica ou concentrada.

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º de julho de 2000 deixou de existir o direito ao ressarcimento de Cofins nas aquisições de óleo diesel, sendo irrelevante o fato de o adquirente ser pessoa jurídica consumidora final.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 30/11/2012 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA OU CONCENTRADA.

Até a edição da MP 1.991-15, de 2000, o regime aplicável ao PIS era o da substituição tributária. A partir da vigência da mencionada medida provisória instituiu-se o regime de tributação em fase única, conhecido como tributação monofásica ou concentrada.

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º de julho de 2000 deixou de existir o direito ao ressarcimento do PIS nas aquisições de óleo diesel, sendo irrelevante o fato de o adquirente ser pessoa jurídica consumidora final.

A recorrente foi cientificada da decisão em 10/05/2019.

Irresignada, em 03/06/2019, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 108-119, em que repisa os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Mérito

Como relatado, a recorrente apresentou pedido de restituição em formulário visando à restituição da Contribuição para o PIS e da COFINS relativas à aquisição de óleo diesel por ela, consumidora final, diretamente da distribuidora no período de janeiro a novembro de 2012.

Ao apreciar o pedido, a autoridade fiscal ponderou que a Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/2000, trouxe significativas alterações no regime jurídico da tributação do óleo diesel pelas contribuições, deixando de ser um regime de substituição tributária – em que as refinarias eram substitutas dos distribuidores e dos comerciantes varejistas para dar lugar a um regime monofásico.

Dessa forma, a restituição pleiteada foi indeferida sob o fundamento de que *“com a introdução do regime da incidência monofásica, passa-se a ter simplesmente uma incidência de PIS/COFINS em etapa única da cadeia de produção e circulação dos aludidos combustíveis. Vale dizer que não há pagamento relativo a fato gerador presumido, a ocorrer em etapa posterior da cadeia”*.

Em sua defesa, a recorrente sustenta que:

O Contribuinte que pleiteia a restituição em comento não é consumidor final, e, tampouco, faz parte da cadeia de comercialização de combustíveis. A ora Recorrente interrompe a cadeia, assumindo o ônus do tributo embutido no preço, e não tem para quem repassá-lo, uma vez que o combustível é utilizado como insumo em seu processo de produção.

[...]

Embora a Recorrente não efetue a venda do combustível adquirido, ela assume todo o ônus do imposto embutido no preço do produto, pois, utiliza como insumo em sua atividade e não tem para quem repassar, desta maneira, tem direito ao crédito referente ao imposto incluso no preço do combustível adquirido.

[...]

[...] no caso em tela, o óleo diesel que é adquirido diretamente da distribuidora é empregado totalmente na atividade da Recorrente, nos exatos termos acima declinados, o que deixa claro o direito desta em ver restituído o valor do imposto

pago embutido no preço final do combustível, caso contrário, a Recorrente seria demasiadamente onerada pela carga tributária, configurando verdadeiro confisco por parte do Fisco.

Quando a Recorrente quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso do óleo diesel, ela assume o posto de contribuinte de fato, pois suporta o ônus da tributação concentrada, quando paga o preço pedido pela distribuidora, que, por sua vez, pagou no preço do óleo diesel que adquiriu as alíquotas concentradas pela refinaria. Não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, é vedado pela não cumulatividade.

[...]

Com efeito, a alteração ao regime de substituição tributária que adveio com a implementação da tributação monofásica, em nada alterou a situação acima descrita, pois, ao invés da refinaria ser a substituta tributária, passou a ser a contribuinte de direito, pagando alíquota concentrada, o que, na prática, é a mesma situação de ser substituta tributária [...]

[...]

Logo, verifica-se que, na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária anteriormente existente são os mesmos implementados pela tributação monofásica instituída pela MP nº 1991-15/2000 que deu nova redação ao art. 4º da lei 9.718/98.

Equivoca-se a recorrente.

Em primeiro lugar, como o óleo diesel adquirido pela recorrente sujeita-se à tributação concentrada (monofásica) na primeira etapa da cadeia de comercialização - refinarias de petróleo, de forma que as aquisições das distribuidoras efetuadas pela recorrente se deram sob alíquota zero da Contribuição para o PIS e da COFINS, conforme art. 42, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001. Por sua vez, a Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, §2º, inciso II, veda expressamente o desconto de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamentos da Cofins.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Nesse sentido:

Acórdão 9303-010.915, de 15/10/2020, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

[...]

COFINS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no inc. II do § 2º da Lei 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

Não bastasse isso, a impossibilidade de tomada de crédito das contribuições não cumulativas sobre bens sujeitos à tributação monofásica é pacífica. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do julgamento do REsp 1.894.741/RS, afetado ao rito dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese (Tema 1.093):

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica. (grifo nosso)

Cumprе destacar que o art. 99 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, estabelece que as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos são de observância obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha