



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10840.722991/2011-16
ACÓRDÃO	3202-004.268 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CERÂMICA PORTO FERREIRA LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/08/2011

GÁS NATURAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária para frente, na tributação monofásica não há previsão de ressarcimento da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto.

Na tributação monofásica, as contribuições são devidas sobre as receitas referentes à etapa em que houve a incidência com alíquota diferente de zero, independentemente de quaisquer outras etapas da mesma cadeia. Nessa situação não há as figuras do fato gerador presumido ou do substituto tributário para o enquadramento na regra do art. 150, §7º da Constituição Federal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/08/2011

GÁS NATURAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária para frente, na tributação monofásica não há previsão de ressarcimento da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto.

Na tributação monofásica, as contribuições são devidas sobre as receitas referentes à etapa em que houve a incidência com alíquota diferente de zero, independentemente de quaisquer outras etapas da mesma cadeia. Nessa situação não há as figuras do fato gerador presumido ou do

substituto tributário para o enquadramento na regra do art. 150, §7º da Constituição Federal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata-se de Pedido de Restituição/Ressarcimento, fls. 02/09, formalizado pelo contribuinte em epígrafe, datado de 22/11/2011, por meio do qual pretende ver reconhecido direito creditório de R\$ 1.227.070,05 para o PIS e de R\$ 5.882.262,06 para a Cofins, importando no total de R\$ 7.159.332,11, conforme especificado nos demonstrativos de fls. 12/15.

A requerente iniciou suas considerações pontuando se tratar de pessoa jurídica com atividade na indústria e no comércio de cerâmica de mesa, a exemplo de louças, porcelanas, revestimentos, sanitários, etc.

Para o desempenho de suas atividades adquire gás natural diretamente da Gás Brasileiro Distribuidora S/A, utilizando o combustível exclusivamente como insumo em sua produção, o que demonstra inexistir qualquer fim lucrativo na

compra do produto, além de não lhe ser gerada receita decorrente da alienação onerosa do combustível, vez que referido item não é comercializado.

A partir desse ponto em diante, apresentou a evolução legislativa da tributação incidente sobre derivados de petróleo.

O art. 4º da Lei Complementar nº 70, de 1991, estabeleceu que a Cofins devidas pelos distribuidores 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, regime de tributação que foi estendido ao PIS por força da Medida Provisória nº 1.212, de 1995.

Com o advento da Lei nº 9.718, de 1998, tem-se a unificação da legislação do PIS com a da Cofins, além de a sujeição passiva tributária ser deslocada das distribuidoras de combustível para as refinarias de petróleo, que passaram a ser o embrião inicial da tributação monofásica.

Ficou determinado que a partir de 01/02/1999 as refinarias, na condição de contribuintes substitutos, ficavam responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas pelas distribuidoras e pelos comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, incidentes sobre toda a cadeia de produção.

A norma acima referida foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, cujo art. 6º assegurava "ao consumidor final, pessoa jurídica, 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".

Na versão da defesa, a Instrução Normativa enfocada garantia o ressarcimento ao consumidor final do PIS e da Cofins, cobrados pela refinaria de petróleo, relativamente à etapa em que a comercialização não se realizou.

Como a pessoa jurídica ora requerente não tem por objetivo social a comercialização dos derivados de petróleo, possuindo por atividade preponderante a indústria e o comércio de produtos de cerâmica, deixou de existir a incidência das contribuições decorrentes de vendas no varejo, com o que entendeu possuir direito ao ressarcimento do PIS e da Cofins calculados com a aplicação das alíquotas de 1,65% e de 7,60% sobre os totais mensais de compras efetuadas perante a Gás Brasileiro Distribuidora S/A, tudo conforme totalizado à fl. 12 e especificado mensalmente nos demonstrativos de fls. 13/15.

Registrou ainda a requerente que o "tal regime de substituição tributária supostamente foi extinto com a edição da MP nº 1.991-15/2000, o que teria sido feito através do seu art. 46, II, de onde se extrai a instituição de nova disciplina" para o PIS e a Cofins a partir de 01/07/2000.

A nova forma de exigência das contribuições correspondeu ao regime de tributação monofásica em que os combustíveis passaram a ser tributados exclusivamente no ponto inicial da cadeia, com a estipulação de alíquotas majoradas para as refinarias e com a redução a zero do PIS e da Cofins nas etapas posteriores de comercialização, ou seja, nas vendas das distribuidoras e dos varejistas.

Extinto o regime de substituição tributária, restou sem efeito a Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, em vista do que a RFB tem entendido equivocadamente não haver mais que se falar em crédito decorrente de aquisição direta de combustível por consumidor final, a partir de 01/07/2000.

No entanto, a negativa ao crédito representa estar usurpando do contribuinte direito que lhe é assegurado pela Constituição Federal.

Na prática, o regime de tributação monofásica em nada alterou a regra contida na substituição tributária. Tanto em um regime quanto no outro a tributação é concentrada no primeiro elo da cadeia de comercialização, ficando a refinaria com o encargo de presumir ocorrência do fato gerador das cadeias subsequentes, de aplicar as alíquotas majoradas estabelecidas pela legislação fiscal e de repassar ao consumidor final o encargo financeiro da tributação.

Com isso se pretende fazer crer ao contribuinte que em decorrência da alíquota zero nas demais fases da comercialização não haveria que se falar em encargo financeiro assumido pelo consumidor final, entendimento que não pode prevalecer por não ser o correto nem se encontrar amparado na verdade material das aquisições de combustíveis realizadas pelo contribuinte.

Em concreto, os efeitos produzidos pela substituição tributária são os mesmos implementados pela tributação monofásica: suprimida etapa da comercialização do produto, quando da aquisição direta perante a distribuidora, incorre o fato gerador presumido em que se baseia a exação monofásica, cuja tributação incorpora as alíquotas da refinaria, distribuidora, retalhista e do comerciante varejista.

Ao teor do art. 150, § 7º, CF, não pode a ora reclamante permanecer a suportar o ônus de uma tributação concentrada sem que tenha o direito de ser ressarcida pela Fazenda Nacional, em razão de um fato gerador presumido que não se realizou.

A unidade jurisdicionante da pessoa jurídica apreciou o Pedido de Restituição por meio do Relatório de fls. 61/65, documento que serviu de substrato para a edição de Despacho Decisório ementado da seguinte forma:

PIS e Cofins. Substituição tributária. Aquisição de gás diretamente da distribuidora. Crédito inexistente. Pedido de Restituição indeferido.

Uma vez que os combustíveis são tributados exclusivamente nas refinarias, em regime de tributação monofásico, e como há incidência de alíquota zero

nas demais fases da comercialização, não há que se falar em crédito decorrente da aquisição direta da distribuidora de combustível por consumidor final.

Consta do Relatório Fiscal ter muito bem notado o representante da pessoa jurídica reclamante que “a Receita Federal entende não haver que se falar mais em crédito decorrente da aquisição de combustível por consumidor final a partir de 01/07/2000”.

Em seguida, a autoridade responsável registrou estar obrigada ao cumprimento do preceituado pelas instruções normativas editadas pela RFB, como expressamente previsto pelo art. 7º da Portaria MF nº 258, de 2001 (atualmente, pelo art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011).

Prosseguindo, teceu algumas considerações acerca do alegado no Pedido de Restituição, consistente no fato de que a distribuidora, cuja receita da venda de gás está sujeita à alíquota zero, teria embutido em seus preços os valores de PIS e de Cofins, levando a requerente à posição de contribuinte de fato, o que legitimaria a sua postulação.

Salientou que, em geral, o empresário insere no preço de venda todos os custos incorridos, inclusive os impostos e contribuições sociais, com o que inferiu que qualquer tributo pode ter seu respectivo ônus transferido a terceiro. Todavia, não é a qualquer tributo que se refere o art. 166 do CTN, vez que este dispositivo abarca apenas os tributos que, pela sua natureza, comportem transferência do respectivo encargo financeiro a terceiros.

Para o representante fazendário deve ser aferido se o tributo pode ser classificado como direto ou indireto. Nesta última categoria os tributos são suportados pelo contribuinte de fato, e não pelo contribuinte de direito, devendo ser destacados em notas fiscais e submetidos ao princípio da não cumulatividade, como verificado para o ICMS e o IPI, tributos incidentes sobre o consumo, o que não ocorre com o PIS nem com a Cofins, que não são destacados em notas fiscais e cujas bases de cálculo têm a ver com a receita bruta.

Ao final de tudo, propôs o indeferimento do Pedido de Restituição sob o argumento de não ser a CERÂMICA PORTO FERREIRA S/A contribuinte de fato do PIS e da Cofins. Não figurando no polo passivo da obrigação tributária não é parte legítima para pleitear a restituição daquilo que não pagou.

A medida que foi acatada pela chefia do SEORT da DRF Ribeirão Preto/SP, autoridade administrativa detentora da competência regimental para deliberar a matéria, que promoveu a notificação do feito pela via postal no dia 27/12/2011, fl. 68.

Irresignada com o conteúdo do Despacho Decisório, no dia 24/01/2012 a pessoa jurídica apresentou a sua manifestação de inconformidade, fls. 69/78, a seguir resumidamente explanada:

- a fundamentação que originou o indeferimento é um tanto quanto confusa e incongruente, merecendo ser reformada;
- a pessoa jurídica reclamante não realiza o fato gerador presumido pela legislação, a alienação de gás natural, logo não pode ela suportar o ônus do PIS e da Cofins incidentes sobre o combustível que adquire;
- o AFRFB menciona que com a tributação monofásica o sujeito passivo passou a ser a refinaria e não mais a distribuidora de combustível, cabendo para estas últimas a aplicação da alíquota zero na saída dos combustíveis, em razão do que não há que se falar em encargo financeiro para o consumidor final;
- aí que se engana a autoridade fazendária, pois a contestante não é consumidora final e tampouco faz parte da cadeia de comercialização de combustíveis;
- a requerente interrompe a cadeia, assumindo o ônus embutido no preço e não tem a quem repassá-lo, uma vez que o combustível é utilizado como insumo em seu processo produtivo;
- as refinarias e as distribuidoras são instituições que visam a obtenção de lucro em suas operações;
- para alcançar este resultado, dentre outros cálculos, embutem em seus preços o PIS e a Cofins incidentes nas operações;
- apesar de a distribuidora estar sujeita à alíquota zero, a legislação presume que o próximo membro da cadeia venderá o produto, o que não acontece no caso em tela;
- caso a manifestante não seja restituída das contribuições incidentes sobre o insumo, estará pagando imposto em cascata;
- em recente decisão o CARF entendeu que o conceito de insumo na não cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, à semelhança com a legislação do imposto de renda;
- o mesmo raciocínio foi acolhido pelo TRF da 1ª Região;
- o STJ também já se posicionou acerca da possibilidade da restituição das contribuições na aquisição de insumos;
- mais uma vez se equivocou o AFRFB quando assegurou não haver direito ao crédito uma vez que o PIS e a Cofins são tributos indiretos, não podendo ser embutidos no preço;
- seguir esse entendimento seria como inferir que nenhuma empresa seria contribuinte do PIS e da Cofins, uma vez que incidem sobre o faturamento e não sobre o consumo;

- o consumo de uma empresa implica no faturamento de outra, não havendo que se falar em negativa de crédito por serem indiretas as contribuições;
- no caso em tela, o contribuinte de fato é a CERÂMICA PORTO FERREIRA S/A, enquanto contribuinte de direito é a refinaria;
- quando a requerente quebra a cadeia de comercialização do gás natural, está suportando o ônus da tributação concentrada;
- não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o tributo em cascata é vedado pela não cumulatividade;
- a alteração do regime de substituição tributária pelo regime da tributação monofásica em nada alterou a situação estabelecida pelo art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999;
- o entendimento que o dispositivo acima perdeu a sua eficácia representa dizer que o contribuinte se vê sem possibilidade de restituição ou ressarcimento, o que precisa ser revisto, analisado e modificado;
- na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária são os mesmos implementados pela tributação monofásica;
- a saída tributada à alíquota zero e o fato de o PIS e a Cofins serem tributos indiretos não são motivos plausíveis para a restituição ser negada.

É o que se tem a relatar.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), por meio do Acórdão nº 08-44.078, de 17 de agosto de 2018, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/08/2011

DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

Inexiste previsão legal para restituição/ressarcimento da Cofins incidente sobre combustíveis derivados de petróleo adquiridos por consumidor final pessoa jurídica, desde de 1º de julho de 2000, data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a técnica de incidência monofásica ou em etapa única.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/08/2011

DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

Inexiste previsão legal para restituição/ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre combustíveis derivados de petróleo adquiridos por consumidor final pessoa jurídica, desde de 1º de julho de 2000, data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a técnica de incidência monofásica ou em etapa única.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente cientificada do acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, assim requerendo, ao final:

Ex positis, tendo em vista que a Recorrente compra gás natural diretamente da distribuidora e o utiliza como insumo na sua prestação de serviço, e que paga, embutido no preço, o valor concentrado de PIS e COFINS, imperioso é o reconhecimento da restituição destes valores.

Ante a todo o exposto, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para que se reconheça o direito creditório da Recorrente, nos termos formulados no pedido de restituição/ressarcimento inicial, reformando assim a r. acórdão proferido.

Por fim, a Recorrente requer que seja intimada com a finalidade de realização de sustentação oral ante a este Egrégio Conselho, respeitado o prazo legal de 20 dias, nos termos do artigo 334 do CPC.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A controvérsia dos autos reside na possibilidade de restituição de valores pagos a título de PIS e COFINS no âmbito do regime de tributação monofásica.

A Recorrente alega se tratar de pessoa jurídica com atividade na indústria e no comércio de artigos de cerâmica de mesa, como por exemplo, louças, porcelanas, revestimentos, sanitários etc., e, para tanto, adquire gás natural para utilizar como insumo em seu processo de produção.

Defende a Recorrente que ela não é consumidor final e não faz parte da cadeia de comercialização de combustíveis, sendo que, em verdade, ela 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.

A Recorrente prossegue defendendo que, 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 Recorrente 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 gás natural, por isso pagou PIS e COFINS com a alíquota concentrada, embutido nas vendas da refinaria para a distribuidora e da distribuidora para a Recorrente.

No entendimento da Recorrente, quando ela quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso do gás natural, 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 gás natural 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.

Argumenta a Recorrente que a alteração ao regime de substituição tributária para a tributação monofásica, em nada alterou a situação, 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.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

A Lei Complementar nº 70/91 e Medida Provisória 1.212/95 (convertida na Lei nº 9.715/98), previram o regime de substituição tributária no comércio de derivados do petróleo e álcool etílico hidratado.

Nesse regime, foi assegurado o ressarcimento das contribuições incidentes quando o consumidor final adquirisse a gasolina automotiva e óleo diesel diretamente da distribuidora, dada a inocorrência do fato gerador presumido, próprio da substituição tributária, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, inexistente à época, previsão legal relativa ao gás natural.

Após a unificação legislativa das contribuições com a Lei nº 9.718/98, por meio da Medida Provisória nº 1.991-15/2000, deixou de existir a substituição tributária relativa às contribuições devidas pelas refinarias, passando a vigor a tributação monofásica, com incidência da alíquota concentrada na refinaria, sendo reduzida a zero a tributação sobre os demais entes da cadeia.

Dessa forma, não subsistindo mais a substituição tributária em tais operações, não há que se falar em inocorrência do fato gerador presumido, uma vez que todas as operações

realizadas após a saída da refinaria são tributadas à alíquota zero, pouco importando qual o adquirente do produto. Assim, ainda que o consumidor final adquira o gás natural diretamente do distribuidor, a alíquota zero impede o ressarcimento previsto na Instrução Normativa nº 6/99, posteriormente revogada pela IN SRF nº 247/2002.

Analisando a comercialização sob outra perspectiva, a Recorrente parece confundir o ressarcimento anteriormente existente na sistemática da substituição tributária (pela inocorrência do fato gerador presumido), com a apuração de créditos da não cumulatividade sobre aquisições de insumos, merecendo esclarecer que não se está aqui discutindo (nem poderia) desconto de créditos da não cumulatividade sobre aquisições de insumos, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Corroborando com o entendimento adotado no presente voto, é vasta a jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/01/2011

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PIS/COFINS. REGIME MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de tributação monofásica, o recolhimento ocorre exclusivamente em uma única etapa da cadeia de comercialização, com alíquota reduzida a zero nas etapas subsequentes. A legislação aplicável ao período de apuração (julho/2007 a janeiro/2011), especialmente as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não prevê a restituição de tributos pagos em etapas anteriores da cadeia produtiva, ainda que o adquirente seja consumidor final.

(Processo nº 13502.720836/2011-86; Acórdão nº 3301-014.474; Relatora Conselheira Rachel Freixo; sessão de 31/07/2025; unanimidade)

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

COFINS. GÁS NATURAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária pra frente, na tributação monofásica não há previsão de ressarcimento da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto.

Na tributação monofásica, as contribuições são devidas sobre as receitas referentes à etapa em que houve a incidência com alíquota diferente de zero, independentemente de quaisquer outras etapas da mesma cadeia. Nessa situação não há as figuras do fato gerador presumido ou do substituto tributário para o enquadramento na regra do art. 150, §7º da Constituição Federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PIS. GÁS NATURAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária pra frente, na tributação monofásica não há previsão de ressarcimento da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto.

Na tributação monofásica, as contribuições são devidas sobre as receitas referentes à etapa em que houve a incidência com alíquota diferente de zero, independentemente de quaisquer outras etapas da mesma cadeia. Nessa situação não há as figuras do fato gerador presumido ou do substituto tributário para o enquadramento na regra do art. 150, §7º da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Negado.

(Processo nº 13888.724265/2011-71; Acórdão nº 3402-007.856; Relator Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida; sessão de 17/11/2020; unanimidade)

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães