



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

**Processo n°** 10980.726984/2012-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-005.212 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de março de 2019  
**Matéria** Cofins  
**Recorrente** ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização quando ocorre a interrupção do ciclo produtivo do combustível. A tributação concentrada difere-se da substituição tributária quanto à existência de fato gerador presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 06-40.700, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (SP), que assim relatou o feito:

*Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que indeferiu Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre a aquisição de combustível (óleo diesel) diretamente da distribuidora.*

*O Despacho Decisório (fls. 82/88) exarado teve como base Pedido de Restituição ou Ressarcimento (fl. 2) entregue em formulário, em 10/09/2012, referente ao período de janeiro a dezembro de 2010, no valor de R\$ 23.903.424,10. Segundo fundamentação anexada ao PER, a Requerente alega que o sistema eletrônico não detém a origem do crédito discutido, razão pela qual entregou o pedido em formulário. Na sequência, aduz que para realizar suas atividades (transporte ferroviário de cargas) adquire óleo diesel diretamente das distribuidoras, utilizando como insumo em sua produção, sem qualquer fim lucrativo, uma vez que não o revende. Após fazer um histórico da legislação do PIS e da Cofins, diz que a partir de 01/07/2000 foi instituído o regime de tributação monofásica, por meio do qual os combustíveis passaram a ser tributados exclusivamente na cadeia inicial, com estipulação de alíquotas maiores para as refinarias de petróleo e com a redução a zero das alíquotas das contribuições incidentes na cadeia posterior de comercialização. Por isso aduz que a Receita Federal “entende, equivocadamente, não haver que se falar mais em crédito decorrente da aquisição direta de combustível por consumidor final a partir de 01/07/2000”.*

*Alega que “a instituição do regime de tributação monofásica em nada alterou a regra insculpida na substituição tributária anteriormente em vigor”, que permitia o ressarcimento dos valores das contribuições, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora. Diz que “na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária anteriormente existente são os mesmos implementados pela tributação monofásica instituída pela MP nº 199115/ 2000 que deu nova redação ao art. 4º da lei 9.718/98”, em virtude de terem sido suprimidas duas fases de comercialização do produto, que não será destinado à revenda para o consumidor final, não*

*ocorre o fato gerador presumido no qual se baseia a cobrança da exação fiscal monofásica.*

*Argumenta que “ao teor do que disciplina o art. 150 da Constituição Federal, em seu § 7º, não pode a Contribuinte, ora Reclamante, continuar a suportar o ônus de uma tributação concentrada, sem manter o direito de ter estes valores restituídos pela Fazenda Nacional, em forma de crédito”. Por isso, no seu entender, como não ocorre o fato gerador presumido, está lhe*

*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Em planilha, demonstra o montante a que tem direito.*

*Em 29/10/2012, foi emitido despacho decisório pela DRF Curitiba, indeferindo o pleito da Interessada.*

*Inicialmente, a autoridade fiscal dispõe que, realmente, o pedido deveria ter sido efetuado em formulário, haja vista que o sistema eletrônico não prevê o tipo de crédito pleiteado pela Interessada.*

*Na sequência, afirma que não é possível acatar a pretensão da Contribuinte, haja vista que ela “implica negar efeito a disposição expressa da Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, e também da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que implantou a sistemática de incidência das contribuições do PIS e da COFINS na forma monofásica e cumulada de recolhimento, na figura dos produtores e importadores, e não mais na obrigatoriedade de cobrança e recolhimento pelas refinarias de petróleo, na condição de contribuintes substitutos, das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, que assegurava, nesses casos, ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores dessas contribuições, correspondentes à incidência na venda a varejo, quando da aquisição dos produtos, diretamente à distribuidora”.*

*Aduz, então, que dado o caráter vinculado da atividade administrativa, “considerações sobre a legalidade das normas jurídicas que estejam formalmente vigentes e dotadas de eficácia estão fora do alcance desta autoridade”.*

*Faz, então, uma retrospectiva histórica da legislação sobre o assunto para demonstrar que não existe mais a possibilidade de restituição/ressarcimento das referidas contribuições incidentes sobre combustíveis derivados de petróleo desde 01/07/2000, momento em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a incidência monofásica.*

*O PER foi, assim, totalmente indeferido.*

*Cientificada em 21/11/2012, a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 92/98) , tempestivamente, em 18/12/2012.*

*Diz que seu pedido foi negado, pois no entendimento da autoridade fiscal a Manifestante não se enquadra no regime de substituição tributária, já que tal regime foi alterado para o regime monofásico.*

*Alega, no entanto, que não realiza o fato gerador presumido pela legislação (venda de óleo diesel), razão pela qual aduz que não pode suportar o ônus das contribuições (PIS e Cofins) incidentes no combustível que adquire. Diz que seu objeto social é diverso daquelas empresas que compram e vendem derivados de*

*petróleo como atividade fim, motivo pelo qual os argumentos que levaram ao indeferimento de seu pedido devem ser reformados.*

*Argumenta que não é consumidora final e, tampouco, faz parte da cadeia de comercialização de combustíveis. Diz que 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.*

*Afirma que apesar de o óleo diesel 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 Manifestante não se restituir do valor sobre o insumo utilizado, estará pagando imposto em cascata.*

*Anexa, então, julgamento do CARF, do TRF da 1ª região e do STJ, para sustentar que 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”.*

*Diz, ainda, que, no caso em tela, o óleo diesel que é adquirido diretamente da distribuidora é empregado totalmente no processo de produção, o que deixa claro o direito da Manifestante em ter restituído o valor que pagou embutido no preço. Aduz, também, que “não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo é cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, o que é vedado pela não cumulatividade”.*

*Afirma, também, que a implementação da tributação monofásica em nada alterou a sistemática da substituição tributária que possibilitava o ressarcimento dos valores de PIS/Pasep e Cofins correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora. Isso ocorre, informa a Manifestante, porque ao invés de a refinaria ser a substituta tributária passou a ser a contribuinte de direito, não fazendo sentido o art. 6º da IN nº 6/99 perder sua eficácia e o contribuinte se ver sem a possibilidade de ressarcimento. Demonstra, ainda, que, na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária anteriormente existente são os mesmos implementados pela tributação monofásica instituída pela MP nº 199115/2000.*

*Pede o deferimento de seu crédito.*

*É o relatório.*

Assim ementado: Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão

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

*Ano calendário: 2010*

*RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. ÓLEO DIESEL.*

*Não existe direito ao ressarcimento, relativo ao PIS e à Cofins incidente sobre gasolina e óleo diesel 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.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano calendário: 2010*

*RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. ÓLEO DIESEL.*

*Não existe direito ao ressarcimento, relativo ao PIS e à Cofins incidente sobre gasolina e óleo diesel 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.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano calendário: 2010*

*ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.*

*O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão posta em debate é exclusivamente de direito e se resume à possibilidade ou não de a contribuinte - empresa prestadora de serviços de logística - pleitear o

ressarcimento do PIS e COFINS monofásicos incidentes sobre a aquisição de óleo diesel diretamente das empresas distribuidoras.

Alega a Recorrente que não se enquadra na condição de consumidora final do óleo diesel, como alega a Fiscalização, e tampouco está integrada na respectiva cadeia de comercialização. Defende que o combustível adquirido é utilizado como insumo "*em seu processo de produção*".

Pois bem. Na hipótese dos autos aborda-se o regime monofásico a que se sujeita a comercialização de combustíveis, regulado pela Lei nº 10.147/00.

Quando se fala em regime monofásico de tributação, se está diante da chamada tributação concentrada. Elege-se determinada fase da cadeia produtiva que suportará toda a carga tributária. Todas as demais fases desta cadeia serão desoneradas de tal exigência.

É necessário destacar que a tributação concentrada se inicia e se esgota dentro de uma cadeia específica de produção. No caso, estamos diante da cadeia de produção do combustível. Logo, apenas aqueles agentes integrantes desta cadeia, na condição de fornecedores, produtores, distribuidores e comerciantes de combustível, podem sofrer os reflexos desta concentração. Qualquer outro agente que se tangencia à esta cadeia em sistema produtivo diverso, não sofrerá qualquer reflexo do ciclo monofásico aplicável ao combustível.

Não é porque determinado contribuinte adquire combustível para o seu próprio processo produtivo (diverso do ciclo produtivo do combustível), que este passa a se inserir na cadeia concentrada específica daquele item adquirido.

Assim, como a Recorrente é uma empresa prestadora de serviços de logística, está absolutamente fora do ciclo produtivo próprio dos combustíveis e, portanto, do respectivo regime de tributação concentrada. Por conseguinte, não lhe cabe pleitear a aplicação de qualquer disposição aplicável ou decorrente exclusivamente do regime monofásico de incidência do PIS e da COFINS.

Na hipótese dos autos, observa-se que a Recorrente, embora claramente esteja fora do ciclo produtivo do combustível e, portanto, excluída da respectiva tributação concentrada, pretende ressarcir-se do tributo recolhido dentro daquele ciclo produtivo.

Para fundamentar sua pretensão, a contribuinte alega que pelo fato de atuar interrompendo o ciclo produtivo do combustível, não poderia ser onerada por uma carga tributária prevista para um "ciclo produtivo completo". Ou seja, como o combustível é adquirido diretamente dos produtores, não ocorrendo as posteriores etapas de distribuição e comercialização, não poderia a Recorrente arcar com a carga tributária "cheia". E, em face deste entendimento, busca ressarcir-se parcialmente do tributo pago.

Em reforço teórico à sua tese, a Recorrente demonstra que anteriormente ao regime monofásico, a produção de combustíveis estava sujeita ao regime de substituição tributária, de efeitos similares. E, naquele regime anterior, a legislação autorizava que o agente que atuasse interrompendo o ciclo completo da substituição tributária, fazendo com que o fato gerador presumido pela substituição deixasse de ocorrer - como no caso da Recorrente - estava autorizado a se ressarcir do tributo recolhido, conforme art. 6º da IN SRF nº 6 de 1999.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Art. 6º Fica assegurado 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.

Assim, de igual modo, também no regime monofásico, ao interromper o ciclo produtivo, restaria legitimada no direito de se ressarcir do tributo calculado sobre o ciclo completo.

Não se nega que o pleito do contribuinte até poderia estar amparado em razões de justiça ou equilíbrio econômico. Contudo, tais razões não podem ser consideradas quando do julgamento acerca da aplicação ou não da legislação tributária.

Se, na legislação vigente (Lei nº 10.147/00) inexistisse qualquer disposição de conteúdo similar àquela trazida pelo citado art. 6º da IN SRF nº 6 de 1999 (substituição tributária), não cabe ao aplicador da lei criar tal autorização por meio de analogia ou qualquer técnica similar. No regime de tributação concentrada inexistisse a figura do fato gerador presumido.

E, de fato, o contribuinte não apresenta qualquer fundamento legal apto a fundamentar o pedido de ressarcimento apresentado, mas, apenas, a circunstância de entender impróprio estar sujeita à uma carga tributária pensada para alcançar todo um ciclo produtivo por ela interrompido.

Nesse sentido, correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido:

*Destarte, a possibilidade de ressarcimento da Cofins e do PIS/Pasep, prevista na IN SRF nº 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 tal lógica. Simplesmente há uma 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*

---

§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente."

[\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa SRF nº 24, de 25 de fevereiro de 1999\)](#)

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF No 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.

*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 1º de julho de 2000, data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a incidência monofásica ou em etapa única.*

O posicionamento por mim adotado é amparado por tranquila jurisprudência deste órgão:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/09/2007 a 30/06/2012*

*PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/09/2007 a 30/06/2012*

*PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.*

*(Acórdão nº 3201-004.054, de 24/07/2018, Rel. Cons. CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA)*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 30/04/2008 a 31/12/2011*

*PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE ATACADISTA (DISTRIBUIDOR) E*

*VAREJISTA EXCLUÍDO DA TRIBUTAÇÃO. CONSUMIDOR FINAL ADQUIRENTE DO PRODUTO DO DISTRIBUIDOR. DIREITO AO RESSARCIMENTO OU APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO A ÚLTIMA OPERAÇÃO DE VENDA NÃO REALIZADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento (ou restituição) de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.*

*2. A partir de 1/7/2000, o regime de tributação da Cofins incidente sobre os combustíveis, incluindo o óleo diesel, passou a ser realizado em uma única fase (incidência monofásica), concentrada nas operações de venda realizadas pelas refinarias e, em decorrência, exonerada as operações comerciais ocorridas nas etapas seguintes de comercialização, realizadas por comerciantes atacadista (distribuidor) e varejista, que passaram a ser submetidas ao regime de alíquota zero.*

*3. Após a vigência do regime monofásico de incidência da Cofins sobre os combustíveis, ainda que ocorrida a venda diretamente do distribuidor para o consumidor final, por falta de previsão legal, não é admitido o pedido de restituição/ressarcimento do crédito da Cofins relativo à última operação de venda não realizada.*

*CRÉDITOS DA COFINS NÃO CUMULATIVA. ATIVIDADE DE TRANSPORTE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NO PERCENTUAL EXCEDENTE A 7,6%. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. É assegurado às empresas de transporte o direito de apropriação de créditos da Cofins sobre o custo de aquisição de combustíveis derivados do petróleo, incluindo o óleo diesel, porém, limitada ao percentual de 7,6%.*

*2. Por falta de amparo legal, não é permitido às empresas de transporte apropriar-se de crédito da Cofins calculado com base no percentual excedente ao percentual de 7,6%, ainda que o referido produto seja adquirido diretamente do distribuidor.*

*(...)*

(Acórdão nº 3302-004.751, de 26/09/2017, Rel. Cons. JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO)

Por todo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário

