



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.724265/2011-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.856 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2020  
**Recorrente** CERAMICA ALFAGRES INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição/Ressarcimento – Formulário de PIS e Cofins incidentes sobre a aquisição de gás natural nos Períodos de Apuração de 01/2007 a 12/2009, apresentado em virtude da alteração legislativa proporcionada pela Lei nº 9.718/98, com a alteração no regime de substituição tributária, quando a sujeição passiva passou a ser atribuída às refinarias e não mais às distribuidoras de combustível.

Conforme se extrai do pedido apresentado, entendeu o contribuinte que, tendo adquirido o combustível diretamente da distribuidora, não o destinando para a revenda, incorre o fato gerador presumido no qual se baseia a cobrança da exação fiscal monofásica, cabendo o ressarcimento da carga tributária arcada pelo adquirente.

O Despacho Decisório (fls. 29 e seguintes) e o Acórdão de primeira instância (fls. 73 e seguintes) entenderam que inexistente o direito ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre gás natural adquiridos desde 1º de julho de 2000, quando deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a técnica de incidência monofásica, conforme ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2007. 2008. 2009

**RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. GÁS NATURAL.**

Não existe direito ao ressarcimento, relativo à Cofins incidente sobre gás natural 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: 2007. 2008

**RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. GÁS NATURAL.**

Não existe direito ao ressarcimento, relativo ao PIS incidente sobre gás natural 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Insatisfeito, o contribuinte recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese, que não pode ser considerado o consumidor final do gás natural, uma vez que não faz parte da cadeia de comercialização do combustível.

Concentra seus esforços em argumentar que não há a ocorrência do fato gerador presumido pela legislação, que consistiria na venda do gás natural, já que utiliza o combustível como insumo na sua atividade fim.

Destaca que, ao adquirir o gás natural como insumo, estará pagando imposto em cascata, visto que houve a incidência de PIS e Cofins com a alíquota concentrada na venda da refinaria para a distribuidora.

Fundamenta seu recurso em jurisprudência do CARF que reconhece o direito ao desconto de créditos da não cumulatividade sobre insumos utilizados no processo produtivo.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ciente do Acórdão de primeira instância em 23/05/2016, recorrendo em 21/06/2016, o recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O tema é recorrente no CARF, com jurisprudência consolidada.

Como já exposto em relatório, a recorrente apresentou, por meio de Formulário, Pedido de Ressarcimento de PIS e Cofins incidentes nas aquisições de gás natural utilizado em seu processo produtivo.

No seu entender, a aquisição de gás natural direto do distribuidor, sem a realização da revenda, por ocasionar a inexistência do “fato gerador presumido”, daria o direito de ressarcimento das contribuições pagas pela cadeia.

Muito há que se explicar.

A Lei Complementar n.º 70/91 e Medida Provisória 1.212/95 (convertida na Lei n.º 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 inoportunidade do fato gerador presumido, próprio da substituição tributária, nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 6, de 29 de janeiro de 1999, inexistente à época, previsão legal relativa ao gás natural.

Ocorre que, 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.

Ora, com o fim da substituição tributária, não há mais que se falar em “inocorrência do fato gerador presumido”, visto 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 adquirisse o gás natural diretamente do distribuidor, a alíquota zero impediria o ressarcimento previsto na Instrução Normativa nº 6/99 (tanto que 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, utilizando-se inclusive de decisões administrativas sobre o assunto.

Não se está aqui discutindo (nem poderia) desconto de créditos da não cumulatividade sobre aquisições de insumos nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A apuração de tais créditos segue procedimentos e legislação próprios, não sendo possível a discussão sobre eventual ressarcimento de créditos decorrentes de aquisições vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno ou de exportação, quando não foram solicitados por meio do presente processo administrativo.

O Pedido de Ressarcimento de créditos não cumulativos é obrigatoriamente apresentado por meio de PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Ressarcimento), seguindo, à época, o previsto nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e Instruções Normativas SRF nºs 600/2005 e 900/2008.

Desta forma, mostram-se completamente descabidos os argumentos relativos ao ressarcimento de créditos sobre aquisição de insumos, quando nem mesmo se discutiu o apurado em Dacon pela recorrente, afinal, não se sabe sequer dados da apuração da contribuição.

O tema, por ser já pacífico neste Conselho Administrativo, dispensa inclusive maiores discussões. Esta Turma Ordinária, em abril de 2019, julgou processo muito semelhante, de relatoria da i. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula (3402-006.573), do qual me utilizo não somente da ementa, como também dos fundamentos, para aqui adotá-los como meus:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Período de apuração: 01/12/2011 a 28/02/2014

PIS/COFINS. GÁS NATURAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária pra frente, no tributação monofásica não há previsão de restituição 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.

No caso, a supressão de uma das cadeias de comercialização do gás natural, sujeito a tributação monofásica das contribuições de PIS Cofins, em face da sua aquisição pela requerente diretamente da distribuidora, não enseja a restituição pleiteada.

Recurso Voluntário negado

Direito Creditório não reconhecido

[...]

No entanto, ao contrário do que entende a recorrente, *tributação monofásica e substituição tributária* trata-se de institutos juridicamente diversos, embora tenham efeitos econômicos semelhantes.

Na substituição tributária ou responsabilidade por substituição, a sujeição passiva recai desde a ocorrência do fato gerador sobre pessoa diversa (substituto) do contribuinte (substituído). A substituição tributária pra frente tem previsão constitucional no art. 150, §7º da Constituição Federal e deve ser instituída por lei, a qual definirá o substituto tributário em relação ao fato gerador que deva ocorrer em etapa posterior da cadeia de produção ou circulação, sendo assegurado a restituição da quantia paga na hipótese de não se concretizar o fato gerador presumido.

A incidência monofásica das contribuições é autorizada pelo art. 149, §4º da Constituição Federal e deve ser instituída por lei ordinária, a qual definirá, o seu contribuinte e a etapa da cadeia de comercialização em que se dará a incidência com alíquota diferente de zero. No regime monofásico, as contribuições de PIS/Cofins são apuradas e pagas apenas numa das etapas da cadeia de circulação do produto pelo próprio contribuinte, sendo que, no restante da cadeia, as alíquotas são reduzidas a zero.

O CARF tem considerado que, na tributação monofásica, não há possibilidade de restituição de tributos pagos em fase anterior da cadeia de produção ou circulação, eis que não há previsão de fato gerador presumido futuro, conforme ementas abaixo transcritas:

Acórdão nº 3201-004.054 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de julho de 2018

Relator: Charles Mayer de Castro Souza

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.

(...)

Acórdão n.º 3302-005.144- 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 30 de janeiro de 2018

Relator: Paulo Guilherme Déroulède

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PEDIDO RESSARCIMENTO. CREDITO DE PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE REVENDEDOR. INDEFERIMENTO.

No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez, sem previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorre no regime de substituição tributária para frente.

Após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a venda de automóveis e autopeças para o comerciante atacadista ou varejista.

(...)

Acórdão n.º 3801002.929- 1ª Turma Especial

Sessão de 25 de janeiro de 2014

Relator: Sidney Eduardo Stahl

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE VAREJISTA EXCLUÍDO DA TRIBUTAÇÃO. INDEFERIMENTO.

No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento ou restituição de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez, portanto, sem previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorre no regime de substituição tributada para frente. A partir de 01/07/2000, o regime de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre os combustíveis, incluído o óleo diesel, passou a ser realizado em uma única fase (incidência monofásica), concentrada nas receitas de vendas realizadas pelas refinarias, ficando exonerada as receitas auferidas nas etapas seguintes por distribuidoras e varejistas, que passaram a ser submetidas ao regime de alíquota zero.

Dessa forma, após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a venda de óleo diesel do distribuidor para o comerciante varejista.

Recurso Voluntário Negado.

**Dessa forma, no sistema monofásico, 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. Não há aqui as figuras do fato gerador presumido ou do substituto tributário (responsável pelo pagamento do tributo que não se reveste da condição de contribuinte) para o enquadramento na regra do art. 150, §7º da Constituição Federal, não havendo, portanto, autorização legal para restituição.**

[...]"

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida