



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



**Processo nº** 11060.001031/2010-70  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-010.721 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de setembro de 2020  
**Recorrente** LUIZ MINOZZO & CIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 29/04/2006

COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO. FRETES. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE

A permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, conforme no inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. O creditamento do frete em operações de venda deve ser limitado a gastos com pessoas jurídicas que tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios com combustíveis e lubrificantes utilizados na entrega de mercadorias.

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 29/04/2006

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Possas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-003.664**, de 19/04/2018 (fls. 537/551), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do Auto de Infração

Trata o processo de Autos de Infração - fls. 2/20 (ciência em 29/04/2010), formalizados para a exigência de PIS e da COFINS, não-cumulativo, referente a fatos geradores entre 30/04/2005 e 31/03/2006, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora.

A Fiscalização informa no Relatório Fiscal (fls. 21/28), ter constatado irregularidades que geraram insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS, em resumo que:

(i)- No período de 04/2005 a 04/2006, efetuou vendas de soja (NCM 12.01) e trigo (NCM 10.01), em grãos, a empresas industriais agropecuárias, sem tributação do PIS e COFINS: (a) embora a empresa tenha informado, no DACON, parte dessas vendas como exportadas, a Fiscalização corrigiu a informação considerando o destinatário das vendas. Quando remetida a terminais alfandegados, considerou as vendas como exportação, e excluiu das bases de cálculo das contribuições, na apuração fiscal. Quando remetidas a empresas nacionais industriais agropecuárias, considerou as vendas como feitas com suspensão prevista no art. 9º, I, da Lei 10.025, de 2004. Nesse caso, não excluiu as vendas da base de cálculo das contribuições; (b) parte dessas vendas foi feita a empresas não agroindustriais; não submetidas ao lucro real, e portanto, não sujeitas a suspensão; e (c) em relação ao restante, embora vendidas para empresas agroindustriais, não suspensão porque não havia a devida regulamentação, pela RFB, prevista no §2º do art. 9º, e efetivada pelas Instruções Normativas n.ºs 636 e 660, ambas de 2006;

(ii)- reajustou os saldos iniciais de créditos, em 2005, por glosa de créditos indevidos em 2003 e 2004: a) glosa em virtude de aproveitamento indevido de crédito presumido 2004 (art. 3º, §10, Lei 10.637/2002, revogado pelo art. 16, I, “a”, da Lei 10.924/2004) sobre aquisições de pessoas físicas; b) glosa de crédito presumido, no período de 02/2004 a 07/2004, previsto no §11 do art. 3º da Lei 10.833/2003 (revogado pelo art. 16, I, “b”, da Lei 10.925/2004), a empresa utilizou o crédito presumido em duplicidade com crédito sobre insumos a exportar;

(iii)- glosa de crédito calculado sobre as rubricas “Combustíveis e Lubrificantes”, código 30101050006, e “Manutenção e Conservação da Carreta”, código 30101050035, por discordância sobre o direito de crédito sobre tais insumos em operações de revenda, no período;

(iv)- a Fiscalização considerou como base de cálculo, antes das exclusões, as receitas informadas em DACON, somadas com receitas das contas de resultado “Prestação de Serviços” e “Descontos Obtidos” (códigos 40101010003 e 40101030002).

### Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 315/363), solicitando a improcedência, apresentando seguintes argumentos:

(i)- preliminarmente, pede pela nulidade do lançamento, em virtude da suposta falha de descrição da infração; alega que ‘supõe que as infrações sejam’: **(a)**- descon sideração da suspensão prevista no art. 9º da Lei 10.925/2004; **(b)**- incidência de PIS e COFINS nas vendas de combustíveis pela sua filial, que é um posto de combustíveis; **(c)**- incidência de PIS e COFINS nas vendas de adubos, sementes e insumos agropecuários; **(d)**- **glosas de créditos de PIS e COFINS** referente ao consumo de “combustíveis e lubrificantes” nos veículos que compõem a frota da empresa, utilizados na prestação de serviços e comercialização;

(ii)- defende a não incidência de PIS e COFINS sobre combustíveis e lubrificantes, porque estão sujeitos ao regime monofásico de incidência;

(iii)- sustenta a não incidência de PIS e COFINS sobre vendas de adubos, sementes e insumos agropecuários, em vista da alíquota ser zero;

(iv)- defende a legalidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre combustíveis e lubrificantes, apontando como base legal o inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

(v)- argumenta pela validade da suspensão de PIS e COFINS nas vendas a empresas agroindustriais, conforme art. 9º da Lei 10.925/2004; assevera a validade desse dispositivo desde 04/2004; que a regulamentação da suspensão, apenas em 2006, pelas IN SRF n.ºs 636 e 660, de 2006, não tem o condão de invalidar a suspensão legal;

(vi) acusa efeito confiscatório da multa de ofício; requer a aplicação, alternativa, da multa prevista nos artigos 90 da MP 2.158-35/ 2001 e art. 18 da Lei 10.833, de 2003;

(vii) requer perícia para esclarecimento sobre os valores glosados de venda de combustíveis, lubrificantes, adubos e semelhantes.

A DRJ em Porto Alegre/RS, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **10.41.441**, de 22/11/2012 (fls. 464/479), julgou **improcedente a impugnação** apresentada, mantendo integralmente os Autos de Infração (PIS e COFINS). A decisão assentou que:

(i)- não há que se falar em nulidade do Auto de Infração e, indefere o pedido de realização de perícia;

(ii)- correta a aplicação da multa punitiva de 75% estabelecida em lei, uma vez que o princípio da vedação ao confisco é endereçado ao legislador e não ao aplicador da lei;

(iii)- somente a partir de 04/04/2006, com a edição da IN SRF n.º 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade do PIS e COFINS não-cumulativo, em relação às vendas prevista no art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004;

(iv)- no cálculo da contribuição, somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 485/533), reiterando as razões da Impugnação. Acrescenta o pedido de nulidade

da decisão recorrida, por entender que não teria tratado adequadamente das matérias relativas às vendas com incidência monofásica e alíquota zero.

### **Decisão do CARF**

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-003.664**, de 19/04/2018 (fls. 537/551), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão o Colegiado assentou que:

- a nulidade de julgamento administrativo deve ser reconhecida somente quando houver ausência de tratamento de matéria relevante para a solução da lide; também não há nulidade do Auto de Infração quando revestido de todas as formalidades legais e, que os Colegiados de julgamento podem indeferir o pedido de perícia, se a entenderem desnecessária;

- as empresas varejistas de combustíveis submetidas ao regime monofásico de contribuição podem excluir da base de cálculo os valores relativos a essas vendas;

- excluem-se da base de cálculo do lançamento fiscal as vendas de produtos submetidos à alíquota zero, conforme art. 1º dos Decretos 5.195, de 2004 e 5.630, de 2005;

- as empresas cerealistas, vendedoras dos produtos indicados no art. 8º, §1º, inciso I, da Lei 10.925, de 2004, podem vender para as empresas industriais, submetidas ao lucro real, indicadas no art. 8º, *caput*, com a suspensão prevista no art. 9º, inciso I, da Lei 10.925, de 2004, a partir de agosto de 2004;

- a permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, conforme no inciso II, do art. 3º das Lei 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e não para a revenda de bens, indicada no inciso I, do mesmo artigo, no regime monofásico;

- na legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. Além disso, não há qualquer previsão para crédito sobre combustíveis e lubrificantes para a atividade de revenda de mercadorias;

- a multa de ofício, legalmente prevista e, no caso de lançamento de contribuição não recolhida, é aquela prevista no art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

### **Embargos do Contribuinte**

Cientificado do Acórdão n.º 3201-003.664, de 19/04/2018, o Contribuinte apresentou Embargos de declaração (fls. 609/613), apontando omissão na referida decisão. Os embargos foram analisados e concluído que não existe a omissão alegada. Os Embargos foram rejeitados pelo Presidente da Turma, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 657/658.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Regularmente notificado do Despacho que rejeitou os Embargos de declaração, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 682/692), apontando divergência com relação à seguinte matéria: ***“As glosas das despesas incorridas na armazenagem e no transporte (manutenção de frota e dos silos), como combustíveis, referente as mercadorias que revende (adubos, fertilizantes, cereais e outros)”***.

O Contribuinte defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto. Aduz

que o Acórdão recorrido deve ser reformado nessa parte, de modo que seja reconhecido a validade dos créditos de PIS e da COFINS apurado pela empresa a título de combustíveis, lubrificantes e manutenção dos silos.

Visando comprovar a divergência, indicou como paradigma o Acórdão n.º 9303-007.702, alegando que:

- o **Acórdão recorrido** entendeu que a permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes seria válida **apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços**, conforme no inciso II, do art. 3º das Lei 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e **não para a revenda de bens**, indicada no inciso I, do mesmo artigo, no regime monofásico.

- no **paradigma**, a Turma julgadora entendeu que o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS abarcaria também as despesas incorridas com combustíveis e manutenção de veículos de frota própria desde que o bem ou serviço seja essencial a sua atividade empresarial.

Em sede de Análise de admissibilidade, verificou-se que do cotejo das ementas dos Acórdãos (recorrido e paradigma), constata-se claramente a divergência na interpretação da legislação tributária para apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Com tais considerações, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 703/706, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Cientificada do Acórdão n.º 3201-003.664, de 19/04/2018, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 708/715, requerendo o não provimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, pedindo a manutenção da decisão recorrida.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 703/706, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: ***“Às glosas das despesas incorridas na armazenagem e no transporte (manutenção de frota e de silos), como combustíveis e lubrificantes, referente mercadorias que revende, como adubos, fertilizantes, cereais e outros”***.

O Contribuinte por seu turno, informa no Recurso Especial que a atividade da empresa é o beneficiamento e comercialização de grãos (cereais) e outros bens, sendo imprescindível a utilização de transporte das mercadorias (seja próprio ou terceirizado). Assim, quando realizado o transporte dos produtos em seus caminhões, incorre em custos com combustíveis e lubrificantes, além da manutenção de sua frota que, nos termos da decisão do STJ sobre insumos, devem ser considerados para fins de créditos do PIS e da COFINS.

De outro lado, a decisão recorrida negou o direito aos créditos apropriados pela Contribuinte a título de combustíveis e lubrificantes / manutenção de frota e de silos, sob o argumento de que os mesmos não se amoldam no conceito de insumo e, portanto, não estão previstos de forma expressa nas Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 e decorrem de operações não tributadas no mercado interno. Veja-se trecho do voto condutor (fl. 550):

“No presente caso, a empresa em foco é revendedora de mercadorias, e não pode creditar-se dos insumos utilizados para produção de bens ou prestação de serviços. Portanto, não há, no rol de direito a crédito (incisos I a XI do art. 3º das Lei 10637/2002 e 10.833/2003), qualquer previsão para albergar a pretensão da recorrente”.

Como se vê, a questão nuclear prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS.

No Relatório de Fiscalização consta que, “(...) a empresa aproveitou-se indevidamente de créditos da PIS e da COFINS não-cumulativas em relação à rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito", a qual refere-se aos valores contabilizados a débito das contas de resultado de **despesas operacionais**: "Combustíveis e Lubrificantes" e "Manutenção e Conservação/manutenção da Carreta" (códigos 30101050006 e 30101050035, respectivamente), (...), uma vez que os artigos 3º, incisos II e VI, das Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, admitem apenas a utilização de créditos relativos a despesas com combustíveis e lubrificantes quando os mesmos forem consumidos como insumos em processos de industrialização ou na prestação de serviços, (...), o que NÃO ocorreu em relação à empresa MINOZZO, que desenvolve atividades de comércio atacadista de soja e trigo em grãos”.

Há que ser destacado que, no caso dos autos, **a atividade realizada pela empresa foi de revenda de mercadorias** e, que o óleo diesel (combustível e manutenção/conservação) utilizado nos veículos de frota própria que realizaram a entrega, consiste em despesa operacional de vendas, de que trata o inciso III, do artigo 187 da Lei n.º 6.404, de 1976 e, portanto, tais valores não compõem o valor de aquisição dos bens revendidos, não se subsumindo à hipótese de creditamento do inciso I, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003, nem tampouco consistem em custo de serviços prestados, hipótese de que trata o inciso II, do referido artigo citado.

O fato é que gasto com combustível, lubrificantes e manutenção dos caminhões de entrega refere-se à distribuição/reorganização das mercadorias revendidas, e não à produção delas. Ora, se a lei determina que só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na produção de mercadorias, o intérprete não pode ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas. Por isso os referidos dispêndios não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II, do artigo 3º, das Leis n.º 10637, de 2002 e 10833, de 2003.

Confira-se, por oportuno, trecho do Acórdão recorrido que bem tratou da matéria:

“A glosa de créditos calculados sobre compra de combustíveis e lubrificantes foi correta, **porque no caso de vendas**, o crédito permitido é o valor de custo da mercadoria, cf. inciso I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. No caso do estabelecimento varejista de combustíveis, o crédito é expressamente vedado, cf. art 3º,

I, b, da Lei 10.833/2003. A compra de combustíveis e lubrificantes pode gerar créditos somente no caso de produção de bens ou prestação de serviços (inciso II, art. 3º)”.

Nesse sentido, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) no **Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05**, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões. O referido parecer Parecer COSIT/RFB n.º 5, de 2018, aborda a matéria em seu item 59 e 60, excluindo do conceito de insumo os gastos realizados após o término do processo de produção. A seguir, encontram-se reproduzidos os referidos dispositivos:

“59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço”.

Como é cediço, muito embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial e ao simples funcionamento ordinário das empresas, sob pena se permitir a dedução de gastos ligados à atividade-meio, e não à atividade-fim. (despesas operacionais, art. 290 e 299 do RIR). Apenas darão direito ao crédito aquilo que for empregado diretamente na produção do bem ou prestação de serviço, cuja operação de venda originou a receita tributada pelo PIS e pela COFINS.

E, desta forma, restando claro que os gastos se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

Importa ressaltar que, no Recurso Especial, a Contribuinte traz à tona o seguinte requerimento “(...) *portanto, considerando as peculiaridades da atividade social da LUIZ MINOZZO, aliadas à característica própria do transporte das mercadorias por ela vendidas, que ou a despesa com combustíveis utilizados no transporte (frete) das vendas é também um componente do tipo "insumo" previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, ou, então constitui-se em despesa de vendas, pois a operação é realizada com esse propósito e o ônus é suportado pelo vendedor, permitindo, então, o direito ao creditamento de tal despesa com o frete conforme previsão no inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003*”.

Registro que na decisão recorrida, não há referência à possibilidade de classificação dos combustíveis utilizados na entrega de mercadorias revendidas como “frete na venda”, por aplicação analógica do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, que afastou também de pronto sua eventual aplicação. Explico.

Início, reproduzindo o referido dispositivo:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - **bens e serviços**, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...).

**IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, **quando o ônus for suportado pelo vendedor**.

O Contribuinte informa em seu recurso ter vendido os seguintes produtos: adubos, fertilizantes e insumos agropecuários, cuja alíquota é zero, conforme art. 1º do Decreto nº 5.195, de 2004 e art. 1º do Decreto nº 5.630, de 2004, e cereais (soja e trigo em grãos). Consta do recorrido que no DACON, essas vendas, estão informadas conjuntamente na linha “Receita Isentas, NT, Suspensão ou alíquota Zero”.

Pois bem. Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete na atividade de revenda de mercadorias, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não poderiam ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir o parágrafo 42, a seguir reproduzidos:

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas **dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.**

Ainda, para fins de esclarecimento, registro o entendimento que o referido dispositivo deve ser interpretado de maneira restritiva, limitando o creditamento aos gastos com frete pago a terceiros que, por sua vez, como pessoas jurídicas, tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios na entrega de mercadorias.

Reprise-se que na legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito. Além disso, não há qualquer previsão para crédito sobre combustíveis e lubrificantes para a atividade de revenda de mercadorias.

Nesse mesmo sentido, foi o que decidiu esta Turma em processo de minha relatoria, julgado na sessão de 16/10/2019, prolatado o Acórdão nº 9303-009.679.

Desta forma, restando claro que os gastos se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

Adicionalmente, registrando que, nem na decisão recorrida, nem no recurso especial ou no paradigma, há referência à possibilidade de classificação dos combustíveis utilizados na entrega de mercadorias revendidas como “frete na venda”, por aplicação analógica do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, afasto também sua eventual aplicação.

A seguir, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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

...

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Apenas para fins de esclarecimento, registro o entendimento que o dispositivo deve ser interpretado de maneira restritiva, limitando o creditamento aos gastos com frete pago a terceiros que, por sua vez, como pessoas jurídicas, tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios na entrega de mercadorias.

Portanto, as despesas incorridas com **combustíveis e lubrificantes**, dispendidas no **transporte e armazenagem** (manutenção de frota e silos), das mercadorias que o Contribuinte revende, tais como: **adubos, fertilizantes, cereais e outros**, não encontra abrigo na legislação de regência para apropriação de créditos do PIS e da COFINS.

### Conclusão

Considerando todo o acima exposto, voto por conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos