



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 11065.724779/2011-85  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3402-002.370 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Assunto**  
**Recorrente** QUERODIESEL TRANSPORTES E COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência, nos termos do voto da relatora. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 11065.724771/2011-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Thais de Laurentis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente temporariamente o Conselheiro Márcio Robson Costa (suplente convocado).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado na Resolução nº 3402-002.361, de 20 de novembro de 2019, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de créditos das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, apurados na forma dos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

### **Em síntese, foram apontadas as seguintes irregularidade:**

- i) Créditos Indevidos sobre Fretes Pagos na Aquisição de Diesel e Biodiesel para Revenda:**
- ✓ *O contribuinte apurou créditos da contribuição sobre fretes pagos na aquisição de óleo diesel e biodiesel para revenda;*

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.724779/2011-85

- ✓ *A previsão legal para a tomada de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre fretes pagos na aquisição de mercadorias para revenda se daria pela inclusão do custo destes no custo da mercadoria revendida. Contudo, sendo as mercadorias revendidas o óleo diesel e o biodiesel, e estes estando excepcionados da possibilidade do desconto de créditos, o custo dos fretes pagos na aquisição desses produtos não gera desconto de créditos;*
- ✓ *A fiscalizada não exerce atividade de “revenda de fretes”, tampouco de prestação de serviços de frete, mas sim de revenda de combustíveis, os quais, por expressa previsão legal, não podem gerar créditos na sua revenda a terceiros.*

**ii) Créditos Indevidos sobre Encargos de Depreciação:**

- ✓ *A contribuinte se creditou de valores relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, sendo a maior parte dessa despesa referente à depreciação de veículos (caminhões, carretas, motos, etc), estando incluído ainda tanques, máquinas e equipamentos, prédios e despesas de contraprestação de arrendamento mercantil;*
- ✓ *Considerando que a atividade da Querodiesel Transporte e Comércio de Combustível Ltda é a de revenda de combustíveis, não há a possibilidade do aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições sobre as suas máquinas e equipamentos no período em análise, por falta de previsão legal;*
- ✓ *Devem ser glosados os valores de créditos utilizados pelo contribuinte relativos a encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.*

**iii) Valores de Créditos Calculados sem Previsão Legal:**

- ✓ *O contribuinte se creditou dos seguintes custos, despesas e encargos informados na Linha 13 do Dacon: Borracharia de terceiro, combustíveis, despesas com pedágio, lavagem de terceiro, lubrificantes, manutenção de tanques e bombas, oficina de terceiros, peças e acessórios, pneus e câmaras e vaporização.*
- ✓ *Despesas gerais de conservação e manutenção, na atividade comercial, não encontram embasamento legal para servirem de base de cálculo de créditos das contribuições não cumulativas, conforme Solução de Consulta Disit SRRF n.º 38/2010<sup>1</sup> e Solução de Consulta Disit SRRF n.º 52/2009<sup>2</sup>.*

<sup>1</sup> Disit SRRF 08 SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 38/2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço. Portanto, as despesas relativas à manutenção e conservação de máquinas e equipamentos utilizados nos estabelecimentos comerciais da pessoa jurídica na atividade de comercialização de mercadorias não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins.

<sup>2</sup> Disit SRRF 10 SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 52/2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL. CUSTOS. DESPESAS INCORRIDAS. FROTA PRÓPRIA DE TRANSPORTE. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. As despesas com a frota própria de veículos (aquisição de autopeças, pneus e manutenção, entre outras) empregados no transporte de produtos e mercadorias comercializadas pela pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.724779/2011-85

Com isso, foram lavrados os Autos de Infração, constantes dos processos administrativos fiscais, para exigência das diferenças constatadas.

A DRF de origem proferiu o Despacho Decisório de e-fl., indeferindo o direito creditório pleiteado e não homologando as compensações efetuadas.

As razões para o indeferimento foram consignadas em cópia de Auto de Infração anexada aos autos às e-fls., lavrado após apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas.

Considerando que o valor da glosa supera o valor do saldo credor informado pelo contribuinte, remanesceram saldos devedores mensais das contribuições relacionados com as demais vendas realizadas pela fiscalizada e sujeitas à tributação, as quais ficaram a descoberto e, portanto, foram objeto do lançamento de ofício, acrescidos de multas de ofício, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 e multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito glosado relativos aos trimestres de 2006, nos termos do artigo 74, § 15 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 12.249/10, de 11 de junho de 2010.

Cientificada do Despacho Decisório e do Auto de Infração objeto deste processo, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade com pedido de homologação da Declaração de Compensação e cancelamento do débito lançado. A defesa foi julgada improcedente por unanimidade de votos, conforme Acórdão proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, cuja Ementa abaixo colaciono:

[...]

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Em decorrência, tratando-se de atividade comercial, não há que se falar em apuração de créditos sobre aquisição de insumos.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIACÃO.**

Nos termos da legislação que rege a apuração não cumulativa das contribuições, somente é possível aproveitamento de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Em decorrência, tratando-se de atividade comercial, não há que se falar em apuração de créditos sobre depreciação.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE BENS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

São vedados o aproveitamento e a utilização de créditos das contribuições em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição de óleo diesel e biodiesel dos produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º das Leis n.º 10.637m de 2002 e n.º 10.833, de 2003, sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados para revenda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

---

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.724779/2011-85

A Contribuinte foi intimada por via eletrônica, conforme Termo de Ciência por Decurso de Prazo.

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de folhas, pelo qual pediu o provimento para que seja reformado o Despacho Decisório, com o cancelamento do débito lançado, conforme argumentos abaixo sintetizados:

- i)* Apurou saldo credor de COFINS Mercado Interno não cumulativo passível de ressarcimento e/ou compensação.
- ii)* Deve ser reconhecido o direito aos créditos, uma vez que a autuação teve por base a aplicação das Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, cuja ilegalidade restou reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo nos autos do Recurso Especial representativo da controvérsia n.º 1.221.170, aplicando-se o artigo 62, § 2º do RICARF.
- iii)* O entendimento da fiscalização restringe indevidamente o direito ao crédito sobre insumos diretamente empregados na atividade exercida pela Recorrente.
- iv)* **Com relação à glosa dos créditos sobre os fretes:**
  - ✓ *A exceção das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, invocada para indeferimento do ressarcimento e a não homologação da respectiva compensação realizada com créditos sobre despesas de frete pagas pela Recorrente diz respeito exclusivamente ao crédito sobre os bens adquiridos para revenda, na medida em que a receita obtida pela venda é tributada à alíquota zero, cuja denominação segundo a Autoridade Administrativa chama-se monofásica;*
  - ✓ *Admitir a impossibilidade de desconto de crédito sobre o valor do frete pago na operação de compra da mercadoria que será revendida por ser custo de aquisição desta é entender que as demais despesas necessárias para o exercício regular da atividade da Recorrente, as quais de uma forma ou outra estão ligadas à aquisição da mercadoria, também não gerariam direito ao desconto de créditos, justamente por se configurarem como uma parcela do custo de aquisição;*
  - ✓ *A glosa sobre os fretes deve ser revertida, uma vez que o fato de o insumo transportado não ser tributado “não contamina” a operação de frete, a qual é tributada e, por estar diretamente ligada a produção, gera o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002;*
  - ✓ *Para a Autoridade Administrativa, com base em soluções de consulta n.ºs 141/2007 da SRRF09, 136/2008 da SRRF10, bem como pelo acórdão n.º 13-26.094 proferido pela 5ª Turma da DRJ/RJ, as pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial não estariam abrangidas pela norma que permite o desconto dos créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*
  - ✓ *Ocorre que a fiscalização não observou que a empresa Recorrente não possui atividade exclusivamente comercial, ou seja, de simples revenda de combustíveis, mas sim de transporte e comércio de óleo diesel, querosene, óleos combustíveis, sob a forma de transportador revendedor retalhista, estando submetida às normas legais previstas pela Agência Nacional do Petróleo e obrigatoriamente deve exercer a atividade de TRR – Transportador Revendedor Retalhista, de*

*acordo com o que previsto, sendo impedida de atuar de forma diversa no mercado;*

- ✓ *Portanto, para o exercício da atividade da Recorrente é essencial e obrigatório pela legislação a prestação do serviço de transporte.*

**v) Com relação à glosa dos créditos sobre Encargos de Depreciação:**

- ✓ *Há a prestação do serviço de armazenamento e o controle de qualidade e assistência técnica ao consumidor quando da comercialização de combustíveis. Tais atividades, indubitavelmente dependem da utilização de máquinas e equipamentos, bem como de veículos, os quais são inerentes ao objeto social da empresa Recorrente;*
- ✓ *Portanto, cai por terra o argumento de que não se aplica o inciso VI do art. 3º tanto da Lei nº 10.637/02 quanto da Lei nº 10.833/03, na medida em que perfeitamente configurada a hipótese da norma à situação fática descrita e comprovada pela Recorrente, ou seja, de que sua atividade inquestionavelmente depende da utilização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado para o seu regular exercício e que, por isso, deve descontar créditos em relação aos encargos de depreciação apurados.*

**vi) Com relação à glosa dos Valores de Créditos sem Previsão Legal:**

- ✓ *Autoridade Administrativa adotou as Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 e conceitua insumo como sendo, aqueles bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação do serviço e numa visão absolutamente restrita e ultrapassada do princípio da não-cumulatividade;*
- ✓ *Para isso, tratando-se de uma empresa que presta o serviço de transporte e revenda de combustíveis mostra-se evidente que as despesas acima listadas são essenciais para a atividade exercida;*
- ✓ *A Recorrente utiliza caminhões para o transporte do diesel revendido, de modo que os serviços de borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças e acessórios e pedágio, à evidência são necessárias ao exercício da atividade desempenhada, visto que tais despesas têm vínculo direto com a atividade de transporte exercida pela Recorrente;*
- ✓ *Se há regulamentação acerca das especificidades técnicas dos tanques e bombas, por uma questão lógica, a manutenção desses equipamentos deve obedecer a legislação específica, por força de exigência da Agência Nacional do Petróleo – ANP;*
- ✓ *Portanto, não há como entender que a despesa com manutenção dos tanques e bombas, equipamentos essenciais para o exercício da atividade de TRR, não estão intrinsecamente ligadas à atividade da empresa Recorrente.*

É o relatório.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.724779/2011-85

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

### Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado na Resolução n.º 3402-002.361, de 20 de novembro de 2019, paradigma desta decisão.

#### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

#### 2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

**2.1.** A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada em Relatório Fiscal de fls. 303-323, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada.

Através do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 10.1.07.00-2011-00276-0 a equipe de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS procedeu à verificação dos documentos apresentados pela Contribuinte, concluindo pelo lançamento de saldos devedores mensais remanescentes, acrescidos de multas de ofício.

A DRJ de origem manteve o mesmo entendimento que a Autoridade Fiscal quanto à conceituação de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada.

**2.2.** O C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, invocadas na decisão recorrida, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

**2.3.** Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

**2.4.** Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11065.724779/2011-85

**Ementa.** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

**2.5.** Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**2.6.** Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto à necessidade de conversão do julgamento em diligência para que sejam apuradas a relevância e essencialidade de cada item identificado como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Autoridade Fiscal Autuante.

### **3. Do objeto da autuação**

Conforme relatado, o lançamento em análise decorreu das seguintes glosas de créditos utilizados pela Recorrente e considerados indevidos pela Fiscalização:

#### **3.1. Créditos sobre Fretes Pagos na Aquisição de Diesel e Biodiesel para Revenda:**

A Recorrente tem por objeto social<sup>3</sup> e atividade principal o comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista - TRR (Código CNAE 46.81-8-02).

O Auditor Fiscal lançou o crédito tributário por considerar que “*sendo as mercadorias revendidas o óleo diesel e o biodiesel, e estes estando excepcionados da possibilidade do desconto de créditos, o custo dos fretes pagos na aquisição desses produtos não gera desconto de créditos*”.

Por sua vez, a decisão recorrida considerou que a vedação em referência abrange todos os valores que compõem o custo de aquisição para revenda de tais bens, inclusive gastos com fretes relacionados a referida aquisição.

Considerou, ainda, que o óleo diesel e suas correntes comercializados pela contribuinte são sujeitos ao regime monofásico de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, resultando na impossibilidade de apuração de créditos na aquisição de bens para revenda, conforme previsão do art. 3º, I, “b” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

### **3.2. Créditos Indevidos sobre Encargos de Depreciação.**

#### **Afirma a fiscalização que:**

- ✓ *A Contribuinte se creditou indevidamente de valores relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, sendo a maior parte dessa despesa referente à depreciação de veículos (caminhões, carretas, motos, etc), estando incluído ainda tanques, máquinas e equipamentos, prédios e despesas de contraprestação de arrendamento mercantil;*
- ✓ *Considerando que a atividade da Querodiesel Transporte e Comércio de Combustível Ltda é a de revenda de combustíveis, não há a possibilidade do aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições sobre as suas máquinas e equipamentos no período em análise, por falta de previsão legal;*
- ✓ *Devem ser glosados os valores de créditos utilizados pelo contribuinte relativos a encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.*

#### **Por sua vez, argumenta a Recorrente que:**

- ✓ *A Autoridade Administrativa e o Acórdão recorrido não observaram o fato de que a empresa Recorrente tem por atividade o transporte e o comércio de óleo diesel, querosene, óleos combustíveis, sob a forma de transportador revendedor retalhista;*

---

<sup>3</sup> Cláusula 4ª - A sociedade tem por objetivo, o transporte e comércio de óleo diesel, querosene, óleos combustíveis, sob a forma de transportador revendedor retalhista (TRR), de acordo com a resolução 12/77 do Departamento Nacional de combustíveis, de transporte e comércio de graxas e lubrificantes embalados para fins automotivos e industriais, e comércio de óleos lubrificantes usados ou contaminados, de acordo com a resolução 04/87 do Departamento Nacional de Combustíveis, comércio de peças e serviços de manutenção de bombas e tanques de combustíveis, bem como a participação em outras sociedades.

✓ *Tal demonstração se fez pela juntada do contrato social da Recorrente, no qual consta a atividade de transportador revendedor retalhista, bem como através da habilitação concedida pela Agência Nacional do Petróleo – ANP, conforme atesta o documento anexado com a manifestação de inconformidade;*

✓ *Em outros termos, a atividade da Recorrente não se resume a mera e exclusiva revenda de combustíveis como afirmado no relatório da ação fiscal, mas sim consistente na aquisição, armazenamento, transporte, revenda a retalho e o controle de qualidade e assistência técnica ao consumidor quando da comercialização de combustíveis;*

✓ *Aplica-se o inciso VI do art. 3º tanto da Lei nº 10.637/02 quanto da Lei nº 10.833/03, na medida em que perfeitamente configurada a hipótese da norma à situação fática descrita e comprovada pela Recorrente, ou seja, de que sua atividade inquestionavelmente depende da utilização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado para o seu regular exercício e que, por isso, deve descontar créditos em relação aos encargos de depreciação apurados.*

### **3.3. Valores de Créditos Calculados sem Previsão Legal.**

A equipe de fiscalização procedeu à glosa de créditos sobre valores calculados sem previsão legal, apontados pela Contribuinte como despesas gerais de conservação e manutenção, bem como originados dos seguintes custos, despesas e encargos informados na Linha do Dacon:

<b>Créditos Linha 13 Dacon</b>
Borracharia de Terceiros
Combustíveis
Despesa c/Pedágio
Lavagem de Terceiros
Lubrificantes
Manut.de Tanques e Bombas
Oficina de Terceiros
Peças e Acessórios
Pneus e Câmaras
Vaporização

Alega a Recorrente que utiliza caminhões para o transporte do diesel revendido, de modo que os serviços de borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças e acessórios e pedágio, à evidência são necessárias ao exercício da atividade desempenhada, visto que tais despesas têm vínculo direto com a atividade de transporte exercida pela Recorrente.

### **4. Da necessidade de conversão do julgamento em diligência.**

**4.1.** Conforme já relatado, a presente demanda restringe-se à definição do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, resultando em inquestionável necessidade de análise acerca da condição de insumo sobre os itens que a Contribuinte pretende se creditar, devendo ser considerado o “teste de subtração” já mencionado neste voto.

**4.2.** Da análise dos argumentos da Autoridade Fiscal e da defesa, bem como em razão da documentação apresentada pela Contribuinte, entendo necessária a realização de diligência para melhor identificar a configuração de insumos sobre as seguintes despesas que deram origem aos créditos glosados pela equipe de fiscalização: *i)* fretes pagos para transporte dos insumos indicados, *ii)* depreciação de bens do ativo imobilizado e, *iii)* despesas gerais de conservação e manutenção (Créditos da linha 13 – DACON: borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças, acessórios e pedágio).

**4.3.** Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente para que sejam apresentados os seguintes esclarecimentos e comprovações:

**a)** Demonstrar de forma detalhada e individualizada por meio de Laudo Técnico, o enquadramento de cada bem e serviço glosado e contestado, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

**b)** Com base na apuração indicada no Item “a”, especificar e comprovar a forma de utilização dos fretes pagos na aquisição de diesel e biodiesel para revenda.

**c)** Com base na apuração indicada no Item “a”, especificar e comprovar a forma de utilização dos itens considerados para os valores lançados como depreciação de bens do ativo imobilizado.

**d)** Com base na apuração indicada no Item “a”, especificar e comprovar a forma de utilização dos itens que deram origem aos valores supostamente calculados sem previsão legal e apontados pela Contribuinte como despesas gerais de conservação e manutenção (Créditos da linha 13 – DACON: borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças, acessórios e pedágio).

**e)** Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;

**f)** Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência;

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11065.724779/2011-85

g) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;

**4.4.** Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

### **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do Recurso em diligência, nos termos do voto condutor.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes