



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



|                    |                                                         |
|--------------------|---------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11065.724802/2011-31</b>                             |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 3101-000.668 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA    |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 27 de novembro de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                              |
| <b>RECORRENTE</b>  | QUERODIESEL TRANSPORTES E COMERCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                        |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Ferreira Braga** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

**RELATÓRIO**

Versam os presentes autos sobre Recurso Voluntário interposto contra Acórdão de Impugnação que julgou improcedente Pedido de Ressarcimento eletrônico (PER) pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de direito creditório relativo a contribuição (PIS) vinculada a receitas do mercado interno no 3º trimestre de 2006 no valor de R\$ 13.259,52.

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

As razões para esse indeferimento foram consignadas em cópia de Auto de Infração anexada aos autos às e-fls. 383/403. Dele consta que se instalara procedimento fiscal para verificar a regularidade dos créditos pleiteados dos períodos 3º e 4º trimestres de 2004; 1º 2º 3º e 4º trimestres de 2005, 2006 e 2007; e 1º trimestre de 2008. Tais créditos são relativos a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas no mercado interno de combustíveis sujeitos alíquota zero, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, remanescentes ao final dos trimestres-calendário após deduções de débitos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Nos termos do relatório da DRJ, o mencionado Auto de Infração se deu em razão das seguintes irregularidades apontadas:

### 3. IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS ...

3.1. Créditos Indevidos sobre Frete Pagos na Aquisição de Diesel e Biodiesel para Revenda O contribuinte, em resposta aos Termos de Intimação nº 001, 002 e 003, demonstrou à fiscalização estar apurando créditos da contribuição sobre frete pagos na aquisição de óleo diesel e biodiesel para revenda.

Contudo, para a revenda de óleo diesel pelo contribuinte, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 excepcionaram expressamente o desconto de créditos (grifei):

...

Dentre os produtos elencados nos parágrafos 1º dos artigos 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, encontra-se, nos respectivos incisos X, o óleo diesel e suas correntes, que são submetidos à sistemática de tributação monofásica.

Posteriormente, a Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 incluiu nessa mesma sistemática de tributação o biodiesel, conforme abaixo:

...

A previsão legal para a tomada de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre frete 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 frete pagos na aquisição desses produtos não gera desconto de créditos.

...

Ressaltamos que 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.

Procedeu-se à glosa desses créditos apurados e demonstrados pelo contribuinte em suas respostas a nossos termos de intimação (constantes do processo), conforme demonstrado a seguir, contendo os valores contábeis mensais utilizados como base para a apuração (em R\$):

..

3.2. Créditos Indevidos sobre Encargos de Depreciação Em análise aos Dacons do contribuinte, verifica-se que o fiscalizado se creditou de valores relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado. Mediante Termos de Intimação nº 001, 002 e 003 solicitamos que fossem apresentadas planilhas de controle do referido crédito e esclarecidas as despesas que o compõem.

Em resposta aos referidos Termos de Intimação, o contribuinte esclareceu que a maior parte dessa despesa refere-se 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.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm a possibilidade de desconto de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, mas restringindo para aqueles adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, não incluindo nesse permissivo legal os bens utilizados nas atividades comerciais das empresas.

A seguir, transcreveu-se o inciso VI e VII do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como seu parágrafo 1º, inciso III, que tratam, junto com os mesmos dispositivos da Lei nº 10.637/2002, da questão ora em debate:

...

Diante disso, glosar-se-ão os valores de créditos utilizados pelo contribuinte relativos a encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme tabela abaixo. De outro modo, não estão sendo glosadas as despesas constantes das linhas 09 das fichas Apuração dos Créditos da Cofins e Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep dos Dacons relativas a encargos de depreciação e amortização de edificações e

benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros e o valor de contraprestações de operações de arrendamento mercantil (valores expressos em reais):

...

Valores de Créditos Calculados sem Previsão Legal Examinando-se os Dacons do contribuinte, verifica-se a existência de valores creditados nas linhas destinadas a Outras Operações com Direito a Crédito nas Fichas correspondentes, linha esta destinada a outros custos, despesas e encargos em relação aos quais a legislação autoriza o cálculo de créditos, mas que não tenham sido contemplados nas linhas anteriores das respectivas Fichas do demonstrativo.

Intimado a prestar esclarecimentos, a fiscalizada apresentou planilha em que detalha os custos, despesas e encargos informados na Linha do Dacon citada, conforme abaixo:

Ao analisarmos os custos/despesas/encargos elencados na tabela acima, e considerando a legislação de regência da matéria, infere-se que tal creditamento é indevido, uma vez que carente de previsão legal para tanto. 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, conclusão essa que se extrai da solução de consulta abaixo transcrita:

...

#### 4. CONSOLIDAÇÃO DAS IRREGULARIDADES ...

#### 5. CRÉDITOS GLOSADOS ...

6. DO LANÇAMENTO DOS SALDOS DEVEDORES E MULTAS DE OFÍCIO CORRESPONDENTES Considerando que o valor da glosa apurado pela fiscalização supera o valor do saldo credor apurado pelo contribuinte, verifica-se a existência de saldos devedores mensais das contribuições relacionados com as demais vendas realizadas pela fiscalizada e sujeitas à tributação, as quais ficaram a descoberto, e que são objeto do presente lançamento de ofício.

Tais lançamentos, juntamente com as respectivas multas de ofício, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, dão origem aos Autos de Infração constantes deste processo, conforme abaixo (em R\$).

Ressalta-se que os valores anteriores a janeiro de 2006 não estão sendo lançados, em obediência ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código tributário Nacional – CTN).

Ressalta-se ainda que, em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verificase a existência de recolhimentos indevidos sob os códigos 5856 (Cofins Não Cumulativa) e 6912 (PIS Não Cumulativo) durante o ano de 2006, objetos de Pedido Eletrônico de Restituição (PER) por parte do contribuinte, e já devidamente restituídos.

A manifestação foi julgada improcedente, nos termos do Acórdão de Impugnação assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 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, tratado-se de atividade comercial, não há que se falar em apuração de créditos sobre aquisição de insumos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

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, tratado-se de atividade comercial, não há que se falar em apuração de créditos sobre depreciação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando o que segue:

- a) A autuação teve por base a aplicação das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, editadas 4 pela Receita Federal, 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.
- b) Repisa os argumentos apresentados na defesa do auto de infração juntado na decisão da DRJ.
- c) Acerca dos Créditos sobre Encargos de Depreciação – Alega a Recorrente que está submetida às normas legais previstas pela Agência Nacional do Petróleo e obrigatoriamente deve exercer a atividade de TRR – Transportador Revendedor Retalhista, sendo impedida de atuar de forma diversa no mercado. 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. 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.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Compulsando os autos, verifico a necessidade de diligência, por entender que o processo ainda não está maduro para o julgamento de todos os itens do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

O contrato social do Recorrente prevê as atividades abaixo elencadas:

### Objeto Social

A sociedade passa a executar também o objeto de comércio varejista de lubrificantes (CNAE 4732-6/00), passando, assim, a cláusula 4.<sup>a</sup> do contrato social a vigorar com a seguinte nova redação:

***Cláusula 4.<sup>a</sup>** – A sociedade tem por objeto: (a) o transporte e o comércio de óleo diesel, querosene e óleos combustíveis, sob a forma de transportador revendedor retalhista (TRR), de acordo com a Resolução n.º 12/77 do Departamento Nacional de Combustíveis, (b) o transporte e o comércio de graxas e lubrificantes embalados para fins automotivos e industriais, (c) o comércio de óleos lubrificantes usados ou contaminados, de acordo com a Resolução n.º 04/87 do Departamento Nacional de Combustíveis, (d) o comércio de peças e a prestação de serviços de manutenção de bombas e tanques de combustíveis, (e) o transporte rodoviário de cargas líquidas em geral, principalmente de produtos derivados do petróleo e de produtos químicos a granel; (f) o comércio varejista de lubrificantes; e, (g) a participação em outras sociedades.*

Assim, o transporte rodoviário de cargas líquidas em geral, bem como o comércio de combustíveis, inclusive sob a forma de transportador revendedor retalhista (TRR) constam expressamente do objeto social da empresa.

De acordo com a Agência Nacional de Petróleo, Gás natural e Biocombustível, Transportador Revendedor Retalhista – TRR é a empresa autorizada pela ANP a adquirir em grande quantidade combustível a granel, óleo lubrificante acabado e graxa envasados para depois vender a retalhos. O TRR também é responsável pelo armazenamento, transporte, controle de qualidade e assistência técnica ao consumidor quando da comercialização de combustíveis.

Desde a publicação da Resolução ANP nº 948/2023, TRRs podem comercializar gasolina C e etanol hidratado combustível. Porém, não podem adquirir ou vender biodiesel, diesel A, gasolina A, combustíveis de aviação, GNV e GLP.

Como relatado, houve glosa de créditos de depreciação de ativos do imobilizado relativos a veículos, tanques, máquinas e equipamentos, tendo em vista a atividade comercial exercida pela contribuinte, impeditiva da apuração dos créditos.

A possibilidade de apuração de créditos quanto ao ativo imobilizado no período dos autos está assim regulada pela Lei nº 10.833, de 2003, aplicável ao PIS por força de seu artigo 15:

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

...

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - 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;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

...

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Afirmou a Fiscalização que:

Como se verifica da leitura dos dispositivos legais, as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Já as edificações e benfeitorias incorporadas ao ativo imobilizado geram direito ao crédito se utilizadas na atividade da empresa, não apenas no setor de produção.

Do contexto legal exposto, verifica-se, que o aproveitamento de créditos da não cumulatividade sobre os encargos de depreciação limita-se aos encargos relativos às máquinas, equipamentos, ou bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção dos bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Como esclarecido anteriormente neste Voto, a contribuinte desempenha atividade comercial, e os serviços por ela desempenhados são meramente acessórios ao comércio realizado, tal como a entrega do combustível vendido. Assim, não há utilização dos bens do seu imobilizado em produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, pelo que não resta atendida a hipótese legal de apuração de créditos sobre tais bens (art. 3º, inciso VI, acima transcrito).

Note-se que, atentando à diferença de tratamento estabelecida pela legislação sobre os créditos do imobilizado, a auditoria não procedeu à glosa dos créditos relativos às edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa genericamente consideradas, nem das contraprestações de arrendamento mercantil (art. 3º, incisos V e VII, acima transcritos).

Em sua defesa, 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, e que a mencionada 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.

Alega, ainda, que a atividade de TRR (transportador revendedor retalhista) tem legislação específica, ou seja, encontra-se regulada pelas normas da Agência Nacional do Petróleo – ANP, juntando legislação pertinente.

Com isso o exercício da atividade da Recorrente seria essencial a prestação do serviço de transporte, obrigação prevista na legislação.

A DRJ, no entanto, entendeu que a contribuinte desempenharia atividade comercial, e os serviços por ela desempenha seriam meramente acessórios ao comércio realizado, tal como a entrega do combustível vendido.

Outrossim, restou comprovada a prestação de serviços de transporte, sendo necessária a análise pormenorizada dos documentos acostados nas páginas 101 a 382, com emissão de relatório conclusivo.

### **Dos alegados valores de créditos 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: borracharia de terceiros, combustíveis, despesas com pedágio, lavagem de terceiros, lubrificantes, manutenção de tanques e bombas, oficina de terceiros, peças e acessórios, pneus e câmaras e vaporização.

Entende a DRJ que 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 nº 38/20101 e Solução de Consulta Disit SRRF nº 52/20092 .

In verbis:

Disit SRRF 08 SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 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 nº 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.

Disit SRRF 10 SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 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.

Por sua vez, 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.

Observe assim que a Recorrente se limita a argumentar acerca da sua atividade desenvolvida, alegando ser imprescindível a utilização de outras máquinas e equipamentos, a utilização de veículos (caminhões), os quais para locomoção necessitam de combustíveis e lubrificantes, de modo que não demonstrou de forma detalhada e individualizada o enquadramento de cada bem e serviço glosado, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Da mesma forma ocorre com a vaporização e manutenção de tanques e bombas para a armazenagem dos combustíveis, bem como os reparos e a regular manutenção. Sem dúvida alguma são extremamente necessários para o atendimento dos níveis de qualidade do combustível revendido.

Assim, considerando que a empresa exerce atividade como transporte, armazenagem, controle de qualidade e assistência técnica, imperioso baixar em diligência para que a unidade de origem intime o contribuinte para discriminar os créditos apropriados apontado a atividade que utilizava.

Por todo o exposto, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para a Unidade de Origem, para que:

- a) Intime o sujeito passivo para discriminar os créditos apropriados e indicar para qual atividade desempenhada os créditos devem ser aproveitados;
- b) Analise os documentos acostados pelo sujeito passivo, principalmente nas folhas 101 a 382, apurando a liquidez e certeza do direito creditório;

- c) Caso necessário, intime o sujeito passivo para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários para realização da diligência;
- d) Elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.
- e) Intime a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Ferreira Braga**