



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10469.723418/2012-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.509 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	MHAG SERVIÇOS E MINERAÇÃO S.A.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Hécio Lafeté Reis (substituto integral), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Dionisio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo Conselheiro Hécio Lafeté Reis.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com amparo no art. 115, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em face do Acórdão nº 3401-011.872, de 29 de junho de 2023, assim ementado:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o(a) PIS/Pasep não-cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **em dar provimento ao Recurso Voluntário**, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Marcos Roberto da Silva, que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos **recursos repetitivos**, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº **3401-011.869, de 29 de junho de 2023**, prolatado no julgamento do processo 10469.723417/2012-42, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

#### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tomada de crédito de PIS sobre as despesas relacionadas ao transporte de produto acabado.

Aponta que a legislação interpretada de forma divergente é o art. 3º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Aponta como paradigma o acórdão nº 9303-011.668:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do

conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

(...)

A Fazenda Nacional sustenta que:

(i) O acórdão recorrido assentou o entendimento de que as despesas para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos das contribuições.

(ii) O paradigma divergiu por excluir do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

O Despacho de Admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial, com essas razões:

#### COTEJO DOS ARESTOS CONFRONTADOS

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. O dissídio emerge patente, quando se constata que, enquanto a decisão recorrida admitiu o creditamento em questão, mesmo em se tratando de itens consumidos após o encerramento do processo produtivo, o Acórdão nº 9303-011.668 julgou em sentido oposto, rechaçando o creditamento.

Divergência comprovada.

Intimado, o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

#### CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Em relação ao crédito relacionado ao transporte de produtos acabados, a Fazenda Nacional apontou como paradigma o acórdão nº 9303-011.668, no qual se vê que a análise foi voltada ao **crédito do serviço de frete de produto acabado prestado por pessoa jurídica**:

Voto condutor do Acórdão 9303-011.668

1) Custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

Pelo que se nota dos autos, este deslocamento (transferência) de mercadorias se dá em virtude de diversos fatores interligados à estratégia de produção, logística e venda destas mercadorias.

Tenho o entendimento de que, como a lei nº 10.833, de 2003, fala, no seu art. 3º, IX, em “frete na operação de venda”, não se justificaria o crédito na circunstância de a operação reportar-se a uma mera transferência entre os estabelecimentos.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo contribuinte.

Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme definido pela legislação (no caso, a Lei nº 10.637, de 2002).

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente, por não se enquadrar no disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete de mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos: (...)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Entendo que a divergência **não** está configurada, porquanto o acórdão recorrido admitiu o creditamento dos valores relativos aos gastos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado, tratando os referidos dispêndios como “transporte de produtos acabados e suas despesas correlatas”.

Isso porque, na origem, a fiscalização glosou os seguintes créditos, segundo o relatório fiscal:

Pelo exposto acima, ficam glosados os créditos pleiteados pela contribuinte que não têm respaldo em notas fiscais de aquisição dos insumos no período correspondente, assim como os créditos pleiteados relativamente ao óleo diesel, que não

o é insumo da contribuinte, mas de suas prestadoras de serviço, como se pode verificar em seus contratos com as prestadoras de serviço e na resposta da contribuinte, transcrita acima, à intimação para discriminar a utilização do óleo diesel, descrevendo os processos em que foi utilizado.

A DRJ reverteu as glosas referentes a óleo diesel utilizado nas operações de lavra e processamento e na movimentação interna do minério, mantendo as glosas dos créditos apurados em relação a óleo diesel utilizado para o transporte de produto acabado:

Considerando o exposto acima, entendo que os combustíveis e demais insumos adquiridos pela manifestante e utilizados pelos prestadores de serviços em atividades que integrem o processo de produção daquela, são passíveis de gerarem créditos da não cumulatividade das Contribuições PIS/COFINS, desde que satisfaçam as demais condições acima expostas.

Para tanto, especificamente no caso do óleo diesel, devemos analisar em quais atividades são utilizados. Em resposta à fiscalização, que intimou a manifestante a discriminar a utilização da gasolina e do óleo diesel, descrevendo os processos em que foram utilizados (...).

Por isso, constou no Recurso Voluntário do Contribuinte o seguinte pedido:

Diante do exposto, requer-se o conhecimento e integral provimento de Recurso Voluntário, para modificar parcialmente a decisão recorrida, revertendo as glosas dos créditos apurados em relação ao óleo diesel utilizado para transporte do produto acabado, reconhecendo a integralidade do crédito pleiteado, nos termos da fundamentação apresentada e da jurisprudência judicial e administrativa formada sobre a matéria.

Considerando que o presente processo foi julgado pela instância *a quo* como repetitivo do paradigma nº 3401-011.869, transcreve-se trecho do voto vencido, que bem demonstra a controvérsia analisada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara:

Dos limites da lide

Conforme bem apontado pela recorrente em seu Recurso Voluntário, tendo sido revertidas pela DRJ as demais glosas promovidas pela Fiscalização, o objeto da lide devolvido para esta instância de julgamento se limita à “possibilidade de creditamento dos valores relativos aos gastos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado”.

(...)

#### **Do óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado**

A recorrente argumenta que os gastos incorridos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado devem ser objeto de creditamento das Contribuições, “nos termos previstos na legislação de regência e consoante jurisprudência formada no âmbito judicial e administrativo”.

(...)

Como se percebe da defesa apresentada pela recorrente, são duas as análises a serem feitas sobre o assunto: (1) se o óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado pode ser considerado insumo da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; e (2) se o óleo diesel utilizado no transporte e movimentação de produto acabado pode ser enquadrado como frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Nesse sentido, transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. No que diz respeito à possibilidade de creditamento com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a recorrente sustenta que os gastos com o “óleo diesel na movimentação, carga e descarga do produto acabado é um mero desdobramento da operação de venda e exportação do minério”, sendo imprescindível para o desenvolvimento de sua atividade empresarial.

Quanto a essa última afirmação, não tenho dúvidas da importância desses gastos para o escoamento da produção, mas é preciso destacar que não estamos, nesse ponto, analisando se o óleo diesel pode ou não ser considerado insumo da produção (pela aplicação do critério da essencialidade ou relevância), até porque já descartamos essa hipótese, mas sim se o óleo diesel adquirido pela recorrente pode ou não ser considerado frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

E, nesse aspecto, entendo não ser possível alargar o que foi disposto em lei (reconhecimento de crédito referente ao frete na operação de venda) para alcançar gastos incorridos antes mesmo da materialização da hipótese ali prevista. Observe-se que a recorrente não afirma, em qualquer momento, que o óleo diesel tenha sido utilizado para o transporte de produtos cuja venda já tivesse ocorrido, mas sim busca demonstrar a imprescindibilidade desse gasto “para permitir a operação de venda para o exterior”, chegando a dizer que “o referido gasto com óleo diesel na movimentação, carga e descarga do produto acabado é um mero desdobramento da operação de venda e exportação do minério”.

(...)

Por fim, o voto vencedor, replicado no acórdão ora recorrido, consignou:

O relator negou o direito a crédito e, assim, manteve a glosa sobre tais rubricas por entender que se trata de dispêndio pós processo produtivo e que, tampouco, se confunde com frete/despesas diretas com venda.

Ora, minha análise da situação é outra. **Primeiro porque entendo que se tratam de dispêndios de transporte que visam o deslocamento do produto de seu local de produção até o consumidor, sendo, portanto, uma questão de escoamento. Pouco importa se o frete é realizado de forma direta ou indireta aos clientes,**

**cabendo o direito a crédito por se tratar de despesas necessárias, em última análise, à venda.**

Em muitos setores, ter o produto disponível e logisticamente acessível ao cliente é fator decisivo para a venda, de forma que o momento de ocorrência do gasto não o descaracteriza como despesa de venda, visto que se trata de mera decisão comercial da empresa para melhor atender o mercado e garantir a fluidez de suas operações.

**Assim, o crédito sobre os gastos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado é situação fática diferente da contratação de prestação do serviço de frete prestado por pessoa jurídica.**

Logo, se não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**