



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.900992/2017-05
ACÓRDÃO	9303-017.039 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA.

O Recurso Especial e o paradigma indicado enfrentam claramente a tese e os dispositivos analisados no acórdão recorrido, restando caracterizada a divergência jurisprudencial.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 217.

Nos termos da Súmula CARF nº 217 “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário (relatora) e Semíramis de Oliveira Duro, que votaram pelo não conhecimento, para, no mérito, dar-lhe provimento, por unanimidade de votos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Vinícius Guimarães – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela **Fazenda Nacional** em face do Acórdão nº 3301-011.100, de 21 de setembro de 2021, assim ementado:

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

eríodo de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Fatos

Na origem o feito compreendeu pedido de ressarcimento de créditos de COFINS decorrente de vendas realizadas no mercado interno com alíquota zero das contribuições, vinculado a diversos pedidos de compensação. A fiscalização concluiu pelo reconhecimento parcial dos créditos, com a consequente homologação das compensações apenas até o limite do crédito reconhecido.

Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade questionando a legalidade do lançamento, uma vez “que a fiscalização não teria descrito e justificado o motivo da glosa de diversos itens utilizados como crédito” se insurgindo em face das razões de mérito das glosas realizadas”. Questiona as glosas realizadas a partir do conceito de “insumo” utilizado pela legislação de regência (inciso II) e também quanto à possibilidade de apropriação de crédito sobre despesas de armazenagem e frete na operação de venda (inciso IX).

Acórdão DRJ

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

FRETES.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS.

Não é toda e qualquer operação que gerará direito a crédito em um regime não cumulativo das contribuições sociais, o que não puder ser definido categoricamente como sendo despesa de armazenagem, não será capaz de produzir os créditos a serem abatidos da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins.

CRÉDITO. SERVIÇOS ADUANEIROS.

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compoñham a base de cálculo(valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação que, prevista em lei, geraria crédito, não se reconhece o direito em relação às demais despesas relativas aos serviços aduaneiros, despesas com transportes, apoio logístico e afins, como armazenagem, transbordo, transporte de graneis, com uso de terminal portuário, com despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem, que também não compuseram a mesma base de cálculo.

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário foram reiterados os termos da Manifestação de Inconformidade e acrescentada a alegação de a nulidade da decisão recorrida, por falta de análise e manifestação sobre todos os argumentos tecidos em manifestação de inconformidade.

Acórdão Recorrido

O Acórdão recorrido por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos fretes de transferência de produtos inacabados entre os diversos estabelecimentos do contribuinte e fretes de aquisição de insumos. E, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos fretes de transferência entre os diversos estabelecimentos de produtos acabados.

Recurso Especial

No Recurso Especial a Fazenda Nacional sustenta a existência de divergência jurisprudencial quanto ao reconhecimento do direito de crédito sobre custos com **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte**, apontando como paradigma o Acórdão nº 9303-011.548.

Indica como dispositivo legal violado o inciso II do artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03 (insumo).

Despacho de Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi inicialmente inadmitido por intempestividade (fls. 1.485). Contudo, em face do Despacho de fls. 1.628, foi realizada a revisão do despacho de admissibilidade, em que se constatou a tempestividade do apelo.

Em exame de admissibilidade, portanto, entendeu-se preenchidos os requisitos e foi dado seguimento.

Contrarrazões

O Contribuinte apresentou 2 (duas) contrarrazões (fls. 1.564 e seguintes, em 27/07/2022 e fls. 2.080, em 07/12/2023), ambas com o mesmo teor, pugnando pela não admissão do recurso especial fazendário por ausência de similitude fática e, no mérito, defende que

“praticamente a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compõem os pagamentos objetos de restituição no presente processo, se referem a **despesas com fretes de matéria prima** e não de produtos acabados e, mesmo que assim se admitir, tais créditos são relativos à operação de venda, que possui previsão legal para creditamento”.

Apenas para fins de relatório, consigno que o Contribuinte opôs Embargos de Declaração em face do acórdão recorrido aduzindo omissão “em relação às glosas dos créditos sobre as aquisições de insumos tributados à alíquota zero, créditos de produtos intermediários e armazenagem, logística de importação de insumos, aquisição de equipamentos de proteção individual, tratamento de resíduos e dispêndio com movimentação de mercadorias e embalagens”, que foram rejeitados em Despacho de Admissibilidade proferido pelo Presidente da Turma *a quo*.

Houve interposição de Recurso Especial pelo Contribuinte, que teve seguimento negado em Despacho não sujeito a recurso. Nada obstante, foi apresentado Agravo, também rejeitado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

I. Admissibilidade

O presente Recurso Especial foi admitido em sede de Despacho.

Embora tenha havido, no curso do feito, dúvidas quanto à tempestividade recursal, entendo que tal aspecto se encontra superado, não tendo sido, sequer, objeto de contrarrazões pelo contribuinte.

- Delimitação da matéria

Quanto ao ponto controvertido, é preciso contextualizar que o recurso fazendário tem por objeto, exclusivamente, o frete de **produtos acabados** entre estabelecimentos do mesmo contribuinte:

II – CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

(...)

O acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o custo com frete de produtos acabados entre estabelecimentos deve ser considerado para o cálculo do crédito de PIS e COFINS.

(fl. 1.474)

Em divergência, apresenta-se o Acórdão nº 9303-011.548, segundo o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, **não geram créditos os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.**

(fl. 1.475)

Desse modo, em que pese a Contribuinte alegar, em contrarrazões, que “praticamente a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compôs os pagamentos objetos de restituição no presente processo, se referem a **despesas com fretes de matéria prima**”, estes não são objeto de irresignação recursal.

- Diversidade de fundamento legal

Quanto à matéria controvertida, decidiu a decisão recorrida:

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é imprescindível à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Em suma, deve ser revertida a integralidade das glosas relacionadas a frete.

A ementa do acórdão recorrido deixa clara a distinção entre as disposições legais aplicáveis à cada uma das modalidades de frete que foram ali examinadas:

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. **FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS.** POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a **aquisição dos insumos, essenciais e relevantes**, com crédito assegurado no **art. 3º, II**, da Lei 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. **FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.** POSSIBILIDADE.

O **frete de produto acabado** entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, **configurando-se como frete na operação de venda**, atraindo a aplicação do permissivo do **art. 3º, inciso IX** e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Não há dúvida de que o dispositivo legal aplicado pelo acórdão recorrido para legitimar o direito ao crédito sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos é o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, contudo, se insurge em face do inciso II art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como deixa claro nas suas razões recursais:

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, dispondo sobre a não cumulatividade, respectivamente, do PIS e da COFINS, determinou, **em seu inciso II**, o direito a créditos a serem deduzidos do valor da contribuição devida, relativos à aquisição de insumos:

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

(...)

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;”

(fl. 1.478)

O art. 118 do Regimento Interno do CARF estabelece:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

No caso, o dispositivo legal apontado como interpretado de forma divergente pela Fazenda Nacional (inciso II) não é o mesmo utilizado como fundamento pelo Acórdão Recorrido (inciso IX), o que leva, também, a inexistência de prequestionamento da matéria.

Quanto ao Acórdão nº 9303-011.548, apontado como paradigma, tem-se na ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006)

(...)

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

No voto vencedor:

2.2 MÉRITO A Recorrente alega o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos decorrentes das transferências realizadas com produtos acabados e produtos para revenda (frete na transferência de produtos destinados à venda) Não assiste razão à recorrente.

Entendo que o direito à tomada de créditos das contribuições não cumulativas, relativo a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, está delimitada pelo processo produtivo do contribuinte. Ainda que a decisão do STJ tenha afastado a aplicação das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, interpretando o conceito de insumo dentro do critério da essencialidade e da relevância, tais requisitos estão dentro de tal conceito, que se relaciona com o processo produtivo. Ou seja, o termo insumo é diretamente relacionado com a produção, resultando em um produto acabado. Dessa forma, os gastos posteriores ao processo produtivo não podem ser considerados como insumos, e o direito ao crédito somente é possível mediante autorização legislativa expressa. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, assim definiu:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos** para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

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.

Confirmo, portanto, a glosa efetuada, e nego provimento ao recurso.

Não há dúvidas de que o Acórdão Paradigma examinou exatamente o conceito de insumo previsto no inciso II do 3º da Lei nº 10.833/2003, não trazendo absolutamente qualquer menção, no seu voto vencedor, acerca do inciso IX utilizado pelo acórdão recorrido.

Embora ambos os acórdãos tenham analisado despesa de mesma natureza (frete de produto acabado entre estabelecimentos), tais despesas não foram enfrentadas sob a ótica do mesmo dispositivo legal.

Em que pese, nas razões recursais, tenha mencionado, em reforço argumentativo, que “é expressamente permitido o creditamento de valores relativos a fretes, **mas apenas nos casos em que estes estejam inequivocamente associados a operações de venda**”, em nenhum momento aduziu que, na hipótese dos autos, não estaria configurada tal caracterização, o que seria imprescindível para se entender que tal aspecto seria objeto de expressa insurgência recursal.

Todo o exame do recurso Fazendário deixa bastante claro que o único fundamento recursal é o conceito de insumo estabelecido pelo inciso II do art. 3º da lei nº 10.833/03.

Admitir o processamento do Recurso especial com base numa suposta existência de impugnação relativamente ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (e não apenas do inciso II do mesmo dispositivo), seria admitir o conhecimento de um Recurso Especial a partir de uma impugnação genérica, configurando clara ausência de dialeticidade recursal.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de exigir a impugnação específica, entendendo que a impugnação genérica configura afronta ao princípio da dialeticidade recursal:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DE FUNDAMENTOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE RECURSAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

I. Caso em exame

1. Agravo regimental interposto contra decisão monocrática que não conheceu de agravo em recurso especial, em razão da ausência de impugnação específica de todos os fundamentos da decisão que inadmitiu o recurso especial, notadamente a aplicação das Súmulas 284/STF e 83/STJ, conforme disposto no art. 932, III, do CPC e no art. 253, parágrafo único, I, do Regimento Interno do STJ.

2. A parte agravante sustenta violação ao princípio da colegialidade e afirma ter impugnado todos os fundamentos da decisão recorrida, argumentando que a fundamentação apresentada demonstrou violação ao art. 33, § 2º, alínea "c", do Código Penal.

3. O Ministério Público Federal manifestou-se pelo não provimento do agravo regimental, enquanto o Ministério Público do Estado de São Paulo alegou intempestividade do recurso e reiterou manifestações anteriores.

II. Questão em discussão

4. A questão em discussão consiste em saber se o agravo regimental apresentou impugnação específica e pormenorizada de todos os fundamentos da decisão que inadmitiu o recurso especial, conforme exigido pelo princípio da dialeticidade recursal.

III. Razões de decidir

5. A decisão agravada está fundamentada na ausência de impugnação específica dos fundamentos relativos às Súmulas 284/STF e 83/STJ, o que atrai a incidência do art. 932, III, do CPC e do art. 253, parágrafo único, I, do Regimento Interno do STJ.

6. O princípio da dialeticidade recursal exige que a impugnação seja efetiva, concreta e pormenorizada, não sendo suficientes alegações genéricas ou relativas ao mérito da controvérsia, conforme Súmula 182/STJ.

7. O julgamento monocrático pelo relator possui previsão legal e regimental, não configurando violação ao princípio da colegialidade quando fundamentado em óbices processuais e jurisprudência consolidada.

IV. Dispositivo e tese 8. Resultado do Julgamento: Agravo regimental não provido.

Tese de julgamento:

1. A decisão que inadmite recurso especial deve ser impugnada em sua integralidade, com impugnação específica e pormenorizada de todos os fundamentos, conforme o princípio da dialeticidade recursal.

2. A mera alegação genérica ou relativa ao mérito da controvérsia não afasta a incidência da Súmula 182/STJ.

Dispositivos relevantes citados: CPC, art. 932, III; RISTJ, art. 253, parágrafo único, I. Jurisprudência relevante citada: STJ, Súmula 182; STJ, Súmula 7.

(AgRg nos EDcl no AREsp n. 2.920.169/SP, relatora Ministra Maria Marluce Caldas, Quinta Turma, julgado em 7/10/2025, DJEN de 14/10/2025.)

Em decisões monocráticas da mesma Corte pela inadmissão de Recurso Especial:

Confrontando-se a fundamentação adotada pela Corte a qua e a insurgência recursal, resta evidenciado que a parte recorrente deixou de impugnar fundamento suficiente do acórdão recorrido, qual seja, os valores não devem ser restituídos, pois a situação não se confunde com as de tutela de urgência. O grau de evidência do direito que surgiu com o primeiro julgamento em segundo grau conferiu maior segurança à parte autora quanto ao direito reclamado, a reforçar a boa-fé no recebimento dos valores (fl. 23e).

Nesse cenário, as razões recursais encontram-se dissociadas daquilo que foi decidido pelo tribunal de origem, caracterizando a deficiência na fundamentação do recurso especial, a atrair, por analogia, os óbices das Súmulas n. 283 e 284 do Supremo Tribunal Federal ("é inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"; e "é inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia").

(REsp n. 2.233.473, Ministra Regina Helena Costa, DJEN de 17/10/2025.)

Sobra a ausência de dialeticidade recursal:

Inicialmente, esclareço que a decisão que inadmite o recurso especial na origem não é formada por capítulos autônomos, mas por um único dispositivo, razão pela qual **deve ser impugnada na sua integralidade, ou seja, em todos os seus fundamentos, inclusive de forma específica, suficiente e pormenorizada, não sendo suficientes meras alegações genéricas ou relativas ao mérito da controvérsia**, sob pena de incidência do óbice da Súmula n. 182/STJ (AgRg nos EDcl no AREsp n. 2.985.942/MA, relator Ministro Antonio Saldanha Palheiro, Sexta Turma, julgado em 16/9/2025, DJEN de 25/9/2025).

Ao que se observa, o Tribunal de origem não admitiu o apelo nobre em razão da incidência da Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça.

Contudo, a parte agravante, nas razões do agravo em recurso especial, restringiu-se a afirmar, de maneira genérica, que não se trata de revolvimento do acervo fático-probatório. Não foi realizado o necessário cotejo entre o explicitado na decisão que não admitiu o recurso especial e as teses veiculadas no apelo nobre.

Nesse panorama, **verifico que deixou de ser observada a dialeticidade recursal** (art. 932, inciso III, do CPC, c/c o art. 3º do CPP). Por conseguinte, o agravo em recurso especial carece do indispensável pressuposto de admissibilidade atinente à impugnação adequada e concreta de todos os fundamentos empregados pela

Corte a quo para não admitir o recurso especial, a atrair a incidência da Súmula 182/STJ.

Ante o exposto, não conheço do agravo em recurso especial (arts. 932, III, do CPC/2015, e 253, parágrafo único, I, do RISTJ).

(REsp n. 2.172.541, Ministro Sebastião Reis Júnior, DJEN de 17/10/2025.)

E também:

Nos termos do art. 932, III, do CPC e do Enunciado da Súmula 182/STJ, as alegações deduzidas pela parte agravante são insuficientes para serem consideradas como impugnação aos fundamentos da decisão agravada, notadamente em relação à incidência, por analogia, da Súmula 280 do STF.

Consoante pacífica jurisprudência desta Corte, "são insuficientes para considerar como impugnação aos fundamentos da decisão que inadmite o recurso especial na origem: meras alegações genéricas sobre as razões que levaram à negativa de seguimento, o combate genérico e não específico e a simples menção a normas infraconstitucionais, feita de maneira esparsa e assistemática no corpo das razões do agravo em recurso especial" (AgInt no AREsp n. 2.146.906/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/11/2022, DJe de 11/11/2022).

(REsp n. 2.234.254, Ministro Afrânio Vilela, DJEN de 16/10/2025.)

Portanto, inviável o seguimento do Recurso Especial fazendário em face da insurgência quanto ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, posto que se trata de dispositivo legal diverso daquele examinado pelo acórdão recorrido, não podendo se estabelecer divergência jurisprudencial em face de fundamentos legais distintos.

- Ausência de pré-questionamento

Para além da questão relativa à diversidade de fundamentação legal, resta evidente o prequestionamento da matéria objeto do Recurso Especial Fazendário.

Como já demonstrado, o único fundamento utilizado pelo acórdão Recorrido para reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas com frete de produto acabados entre estabelecimentos é o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

O Recurso Especial Fazendário, contudo, ao tratar do mérito, apresenta sua irresignação exclusivamente em face do conceito de insumo (inciso II), exatamente como o acórdão paradigma apresentado:

Portanto, eventual violação ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º) arguido pela Procuradoria da Fazenda Nacional não foi enfrentado pelo acórdão recorrido quando examinou a natureza das despesas em questão, **carecendo, portanto, do necessário prequestionamento da matéria.**

- Fundamento Autônomo não atacado

Por fim, ainda que pudessem ser superados os tópicos precedentes, também se pode observar a existência de fundamento autônomo não enfrentado pelo acórdão paradigma.

Ainda que se entenda que o Recurso Especial Fazendário, interposto por violação específica do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (conceito de insumo), possa ser admitido, esta Turma precisaria enfrentar a conclusão do Acórdão recorrido quanto à abrangência do inciso IX do mesmo dispositivo legal (frete de venda), o que só seria possível em extrapolação das razões recursais e sem a existência de acórdão paradigma hábil. Logo, permanecendo hígida a conclusão recorrida quanto à aplicabilidade do inciso IX, não recorrida, inócuo seria seu exame em face exclusivamente do inciso II.

II. Mérito

Uma vez vencida no conhecimento, apresento voto de mérito.

Em se admitindo o cabimento do Recurso Especial por violação aos incisos II e IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é de se aplicar, na hipótese, a Súmula CARF nº

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Estando centrada a insurgência especificamente com relação aos fretes de tal natureza – fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa – é de se aplicar o comando sumular para resolução do mérito.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, uma vez vencida quando ao conhecimento, por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional,

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado

Do conhecimento

Com o devido respeito aos argumentos da i. relatora, divirjo de seu entendimento quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A razão para o conhecimento do recurso fazendário é singela: além de atacar a questão atinente à impossibilidade de créditos sobre os fretes de **produtos acabados** entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sob a ótica do inciso II, art. 3º das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos, a peça fazendária também sustenta a inadmissibilidade de referidos créditos em face do inciso IX do art. 3º daquelas leis – fretes sobre operações de vendas.

Com efeito, os excertos transcritos abaixo, retirados do recurso fazendário, demonstram que a Fazenda Nacional se insurge contra os créditos sobre despesas com fretes de produtos acabados sob a ótica do referido inciso IX do art. 3º das leis básicas da não cumulatividade:

(...) Pela legislação posta, infere-se que é expressamente permitido o creditamento de valores relativos a fretes, mas apenas **nos casos em que estes estejam inequivocamente associados a operações de venda, ou seja, que sejam utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente.**

Quando se trata de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, todavia, inexistente previsão normativa para o creditamento.

(...)

Em reforço a essa argumentação, impende colacionar jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça que tratou da matéria nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335014 / CE AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2012/0150383-7. Relator: Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 08/02/2013)

Portanto, os gastos com fretes no transporte dissociados das operações de venda ou mesmo realizado entre estabelecimentos da mesma empresa não geram direito a crédito.

Dos excertos transcritos, depreende-se, de forma clara, que o recurso fazendário se opõe à tese veiculada no acórdão recorrido. Diversamente deste, o recurso especial sublinha que as despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa não geram créditos de PIS/COFINS não cumulativos, pois não há previsão normativa para tanto: somente nos casos de fretes inequivocamente associados a operações de venda – “transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente” -, é que há norma permitindo o creditamento de frete.

Veja-se, ademais, nos excertos transcritos a seguir, reproduzidos no recurso fazendário e extraídos do paradigma indicado (Acórdão nº 9303-011.548), que a matéria analisada é nitidamente discutida sob o ângulo das operações de venda:

Acórdão nº 9303-011.548

“A Recorrente alega o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos decorrentes das transferências realizadas com produtos acabados e produtos para revenda (frete na transferência de produtos destinados à venda)

Não assiste razão à recorrente.

Entendo que o direito à tomada de créditos das contribuições não cumulativas, relativo a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, está delimitada pelo processo produtivo do contribuinte. Ainda que a decisão do STJ tenha afastado a aplicação das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, interpretando o conceito de insumo dentro do critério da essencialidade e da relevância, tais requisitos estão dentro de tal conceito, que se relaciona com o processo produtivo. Ou seja, o termo insumo é diretamente relacionado com a produção, resultando em um produto acabado. **Dessa forma, os gastos posteriores ao processo produtivo não podem ser considerados como insumos, e o direito ao crédito somente é possível mediante autorização legislativa expressa. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.**

Dos trechos transcritos, constata-se que o acórdão paradigma rechaça a possibilidade de créditos sobre fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, **“pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda”**.

Nesse cenário, resta evidente que o recurso especial e o acórdão paradigma tratam da matéria atinente à impossibilidade de creditamento, no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, sobre as despesas com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos do próprio contribuinte.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Vinícius Guimarães