



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



**Processo nº** 13204.000079/2005-47  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-014.190 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de julho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE  
ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.  
JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, em relação a óleo diesel utilizado no transporte de produtos acabados, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran, que votaram por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 198 a 203), contra o Acórdão 3201-009.311, proferido pela 1ª Turma

Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 164 a 196), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

CONCEITO DE INSUMO. ÓLEO DIESEL. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e de produtos acabados, por serem tais serviços essenciais à atividade do sujeito passivo.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 221 a 226), a PGFN defendeu que não há direito ao crédito sobre os gastos com combustíveis utilizados em veículos empregados no transporte de produtos acabados.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 239 a 247), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, pois não haveria “*interesse de agir da Fazenda Nacional*”, nos seguintes termos:

7. Ocorre que o Recurso não deveria ser admitido, pois ele se refere ao óleo diesel utilizado para o transporte de produtos acabados, contudo, o acórdão recorrido glosou esse crédito, mantendo apenas o óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de matérias-primas e produtos intermediários.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**, o contribuinte, ao contestar o “*interesse de agir*” da Fazenda Nacional, toma por base o Voto Vencido do Acórdão recorrido.

No Voto Vencedor (assim como na ementa, já transcrita) está claro que também foram revertidas as glosas relativas aos combustíveis utilizados no transporte de produtos acabados:

Com a devida vênia, divirjo em parte, do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor em relação aos temas referentes as glosas de (i) serviços de melhorias de estradas e (ii) óleo diesel utilizado no transporte do produto final da área de produção para a área de distribuição.

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, em maior extensão, para reverter as glosas de créditos em relação aos gastos incorridos com (i) serviços de melhorias de estradas e (ii) óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de produtos acabados.

Quanto à divergência, é patente já na ementa do Acórdão paradigma (nº 9303-011.413, de 15/04/2021).

Assim, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, discute-se o direito ao crédito de PIS/Cofins relativo aos gastos com o transporte nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, no caso, o óleo diesel utilizado nos caminhões para o transporte do caulim “da produção para a distribuição”, conforme se extrai do Recurso Voluntário (fls. 138 e 139):

11. ÓLEO DIESEL: utilizado nos caminhões para **transporte de caulim**. Certo está que todo o processo produtivo do caulim pressupõe o **transporte e deslocamento de matéria-prima**, produtos intermediários, e **produto final** entre os diversos setores da produção, seja das áreas de extração para a produção, entre setores desta última, ou ainda **da produção para a distribuição**. Por sua vez, este transporte no mais das vezes é feito com a utilização de veículos movidos a combustão de óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da recorrente.

Esta Turma, na Sessão de novembro/2022, não reconheceu o direito ao crédito, conforme Acórdão n.º 9303-013.573, cujo redator do Voto Vencedor, nesta parte, foi o Conselheiro Rosaldo Trevisan:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

No conceito de insumo (inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003), não se enquadram esses gastos, pois são posteriores ao processo produtivo e, expressamente, não estão dentre as “exceções justificadas” do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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.

Dessa forma, se o produto já está pronto e acabado para a venda, efetivamente, não se trata de serviço utilizado como insumo "na produção ou fabricação de bens ou produtos" destinados à venda.

Quanto à possibilidade de enquadramento no inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 (frete na operação de venda), também aplicável à Contribuição para o

PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei, alega-se que estes fretes seriam parte da “operação de venda”, contudo, a jurisprudência dominante do STJ (tão dominante que as decisões passaram a ser monocráticas) é no sentido oposto, interpretando-se que o “O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento”, conforme REsp n.º 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"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.

(...)

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora

(grifou-se)

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em relação a óleo diesel utilizado no transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira