



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.904585/2021-21
ACÓRDÃO	3301-014.971 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BELLO ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CRÉDITO DE PIS E COFINS. POSSIBILIDADE. Súmula CARF nº 235

Na atividade frigorífica de abate e industrialização de carnes, as embalagens de transporte que asseguram a manutenção da temperatura, a integridade física e a aptidão sanitária dos produtos, em atendimento às exigências do Decreto nº 9.013/2017 e às normas do MAPA, configuram insumos relevantes. As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESONERADAS. Súmula CARF nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntario interposto contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente. Em linhas gerais, a fiscalização, ao apreciar o PER/DCOMP de Cofins não cumulativa relativo ao 1º trimestre de 2019, reconheceu apenas parte do crédito declarado pela contribuinte, glosando, em síntese:

- a. créditos sobre embalagens qualificadas como “embalagens de transporte”, por entende-las despesas posteriores ao processo produtivo, não enquadráveis no conceito de insumo para fins de PIS/Cofins;
- b. que os fretes de aquisição de insumos isentos não dão direito ao crédito por incorporar custo do insumo.

2. Na manifestação de inconformidade, a recorrente alegou:

1. Preliminarmente: nulidade dos despachos decisórios por suposto descumprimento da ordem judicial (análise antes da completa instrução documental e impossibilidade temporária de protocolar documentação complementar), bem como cerceamento de defesa.
2. No mérito:
 - c. que as embalagens de papelão e de acondicionamento, ainda que rotuladas como de transporte, são insumos essenciais à industrialização e comercialização de carnes, à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ;
 - d. que os fretes de aquisição de insumos, sendo serviços tributados, geram crédito integral de Cofins independentemente do regime do produto transportado;
 - e. que o crédito presumido da agroindústria deveria observar o percentual de 60%.

3. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

RELATÓRIO

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada por BELLO ALIMENTOS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Despacho Decisório nº 754/2022EADC1/DRF-Goiânia/GO.

A contribuinte apresentou pedido eletrônico de ressarcimento (PER), tendo por objeto o crédito de Cofins não cumulativa do 1º trimestre de 2019, no montante de R\$ 3.065.257,51. Vinculadas ao PER, foram apresentadas declarações de compensação.

A autoridade fiscal, tendo efetuado algumas glosas, reconheceu o crédito de R\$ 2.341.912,52 e, até o limite do crédito reconhecido, homologou as compensações declaradas.

À decisão sobreveio manifestação de inconformidade.

A princípio, a requerente se deteve na conceituação de insumo, observando o paradigma definido pelo E. Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Recurso Especial 1.221.170/PR. De acordo com o entendimento daquela corte, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Nessa linha, concluiu a requerente que todos os custos essenciais para sua atividade gerariam direito a créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

O despacho decisório impugnado, diz ela, teria afrontado esse entendimento ao glosar créditos relativos a embalagem e frete.

A autoridade fiscal considerou que as embalagens não foram aplicadas no processo de produção de bens destinados a venda. Seriam elas gastos posteriores ao processo de produção, circunstância que, por si só, afastaria o enquadramento como insumo.

Por outro lado, o frete de bens adquiridos com suspensão e beneficiados com crédito presumido não geraria direito a crédito de PIS e Cofins não cumulativos, já que não seria possível, à luz da legislação em vigor, a apropriação de crédito quando os bens transportados não sofressem tributação ou não ensejassem a cobrança de PIS e Cofins.

Contrariando o entendimento do Fisco, a requerente sustenta que embalagens e fretes integram a cadeia de produção, e, dessa forma, estariam inseridos no conceito de insumo, sendo ambos indispensáveis ao regular exercício da atividade

econômica, a qual consiste na criação e abate de aves para a comercialização de cortes, no mercado interno e no mercado internacional (exportação). Tais produtos devem ser acondicionados em embalagens apropriadas para a manutenção do resfriamento. A exigência está prevista em normas sanitárias, fixadas pelo órgão competente para fiscalizar a referida atividade econômica.

A par dessas considerações iniciais, as objeções à legalidade do despacho decisório desdobram-se em três pontos, conforme abaixo especificado.

Créditos sobre embalagens sobre os créditos relativos a embalagens, disse a requerente que a atividade frigorífica tem diversas etapas de produção, em que os animais são abatidos, gerando cortes de carne, que são resfriados e devem ser, ao final do processo, acondicionados em embalagens apropriadas.

Nesse processo, são empregadas as embalagens que geram os créditos de PIS e Cofins não reconhecidos no despacho decisório.

As embalagens são exigidas para acondicionamento das carnes resfriadas, compondo o produto acabado. Assim, para garantir que os alimentos estejam em condições apropriadas para consumo humano, são utilizadas embalagens que ficam em contato direto com as carnes resfriadas, bem como as embalagens seguintes que mantêm a integridade dos invólucros, sendo que esta unidade compõe o produto final.

O acondicionamento em embalagem apropriada tem por objetivo evitar o atrito entre os sacos plásticos, impedindo o rompimento do invólucro, que, se ocorresse, deixaria a carne exposta aos agentes externos, contaminando o alimento e tornando-o impróprio para consumo, nocivo à saúde humana. Ademais, a embalagem mantém a temperatura controlada, tendo em vista que o produto é refrigerado e congelado. A utilização das embalagens, portanto, é indispensável em face de normas de saúde e de higiene.

Não obstante a indispensabilidade das embalagens, o despacho decisório não reconheceu o direito à apropriação de créditos de PIS e de Cofins não cumulativos.

Ressaltou a requerente que o produto acabado é a união das carnes refrigeradas, colocadas em invólucro plástico e protegidas pelas demais embalagens, que mantêm a integridade dos alimentos e a temperatura controlada.

O uso das embalagens decorre do processo de produção, e são exigidas por normas que regulam a atividade dos frigoríficos. A requerente está obrigada a produzir de acordo com as normas fixadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), que exigem a aplicação de embalagens de papelão e de armazenagem, para a manutenção da integridade e temperatura do produto. Dessa forma, as embalagens de papelão e de armazenagem são intrínsecas ao processo produtivo, sendo necessárias e essenciais à atividade-fim. Por essa

razão, caracterizam-se como insumo para fins de crédito de PIS e Cofins não cumulativos.

Ressaltou que as embalagens não são colocadas após a finalização do produto, mas durante a produção. Não se pode vender carnes em sacos plásticos, mas, sim, devida e apropriadamente acondicionadas, conforme as exigências sanitárias.

A não utilização de embalagem adequada configura infração.

Créditos sobre fretes. O entendimento que levou a autoridade fiscal a glosar os créditos calculados sobre fretes foi o de que o frete na aquisição de insumos deve receber, quanto à apropriação de créditos, o mesmo tratamento dado aos insumos adquiridos.

Na aquisição de insumos com suspensão de PIS e Cofins, beneficiados com crédito presumido, a Fiscalização glosou, em relação ao frete, a diferença entre o crédito ordinário e o presumido. A requerente contestou tal procedimento, alegando que os fretes dão direito a crédito integral, não podendo ser admitida a limitação imposta pelo despacho decisório, pois o frete seria custo essencial da atividade econômica.

O crédito de frete relativo ao transporte de insumos adquiridos com suspensão não se submete ao mesmo método de cálculo dos insumos transportados, inexistindo qualquer previsão legal nesse sentido. A apuração do crédito de frete não mantém relação de subsidiariedade com a forma de apuração do produto transportado.

Por essas razões, os créditos calculados sobre o frete seriam legítimos.

Crédito presumido da agroindústria. Disse a requerente ter apurado, do 2º ao 4º trimestre de 2018, dois tipos de créditos presumidos da agroindústria. O primeiro é o crédito previsto no art. 55, da Lei nº 12.350/2010 (aves – 30%, crédito vinculado à receita de exportação); o segundo, o crédito previsto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004 (industrializados – 60%, crédito vinculado à receita tributada no mercado interno).

Alguns produtos são comuns a ambos os créditos presumidos calculados pela requerente, tais como aves vivas (NCM 01.05) e milho (NCM 10.05). No entanto, mesmo tendo alguns produtos idêntica base de cálculo, os créditos presumidos possuem legislação diversa e alíquotas reduzidas distintas. A base de um não é excludente da do outro.

A requerente alega ter realizado os controles necessários, calculando ambos os créditos presumidos na forma prevista pelas normas aplicáveis, mas não escriturou separadamente por CST (código de situação tributária) e por alíquota, no EFD-Contribuições, as notas fiscais eletrônicas que compõem os créditos presumidos. Em consequência, a requerente utilizou na escrituração apenas um CST e uma alíquota.

A Fiscalização entendeu erroneamente que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 faz referência aos códigos da NCM relativos aos insumos utilizados na produção. Na esteira desse entendimento equivocado, a autoridade fiscal concluiu que o dispositivo não menciona os códigos 01.05 das aves vivas e 10.05 do milho em grãos, reduzindo assim o percentual de 60% para 30% e, por conseguinte, glosando a diferença.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 dispõe que as pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal poderão deduzir do PIS e da Cofins devidos em cada período de apuração um valor a título de crédito presumido. Contudo, a lei relaciona os códigos da NCM pertinentes aos itens vendidos, e não aos insumos utilizados na produção.

A redução do percentual para 30% é indevida, já que a Fiscalização não considerou que se trata de créditos presumidos previstos em leis distintas. O art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, estabelece o percentual de 60% nas aquisições para a industrialização de produtos de origem animal.

Mesmo reconhecendo que houve erro ao deixar de proceder à separação das bases de cálculo por CST e por alíquota, a requerente sustenta que a redução de 60% para 30% deve ser revertida.

Com esses fundamentos, pugnou pelo provimento da manifestação de

inconformidade.

É o relatório.

4. A DRJ, em 25 de março 2024, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, restando assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CRÉDITO DE PIS E COFINS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Embalagem de transporte, por não se integrar ao processo produtivo do bem, não pode ser considerado insumo. Não sendo insumo, a utilização de crédito da não cumulatividade de PIS e Cofins apenas se admitiria se houvesse expressa previsão legal.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMO NÃO TRIBUTADO PELO PIS E PELA COFINS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de amparo legal, o frete na aquisição de insumos não tributos pelo PIS e pela Cofins não gera, nem sequer indiretamente, crédito de não cumulatividade.

ACÓRDÃO 3301-014.971 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
10140.904585/2021-21

PROCESSO

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, o presente recurso voluntário apresentando os mesmos fundamentos manifesto em sede de manifestação de inconformidade.

6. Posteriormente, a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 5013092-68.2025.4.04.7005/PR, perante a Justiça Federal da 2ª Vara de Foz do Iguaçu/PR, visando compelir o Presidente do CARF a concluir, em prazo razoável, a análise dos recursos voluntários interpostos. Na decisão liminar, proferida em 03/12/2025, o Juízo deferiu parcialmente a medida para determinar que, no prazo total de 90 dias, a autoridade coatora proceda à conclusão da análise dos recursos voluntários relacionados na inicial.

7. O CARF foi formalmente cientificado dessa decisão em 16/12/2025, por meio de ofício dirigido à Presidência, para cumprimento da ordem judicial e prestação de informações no mandado de segurança.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

9. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

10. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

II. PRELIMINARES. ORDEM JUDICIAL. CUMPRIMENTO.

11. No tocante ao cumprimento da ordem judicial, verifica-se que o CARF observou integralmente a liminar concedida no Mandado de Segurança nº 5013092-68.2025.4.04.7005/PR. A ciência da decisão ocorreu em 16/12/2025, iniciando-se, nessa data, o prazo de 90 (noventa) dias, cujo termo final recairia em 15/03/2026.

12. A sessão de julgamento deste processo realizou-se em 10/02/2026, quando já haviam transcorrido 56 (cinquenta e seis) dias, restando ainda 34 (trinta e quatro) dias de prazo.

13. Fica, assim, objetivamente demonstrado que o julgamento ocorreu dentro do prazo judicial, não havendo falar em descumprimento da liminar ou nulidade por esse fundamento.

III. MÉRITO

III.1. Contextualização processual. Do conceito de insumo à luz do RESP 1.221.170/PR

14. Inicialmente, o exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça. Registre-se que tal consolidação jurisprudencial se aperfeiçoou após a prolação da decisão de primeiro grau ora recorrida.

15. Pois bem. Após décadas de debates doutrinários e oscilação jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 779). Nesse precedente, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4 . Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns . 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Fonte: STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467

16. Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

17. A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

18. Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

Critério mJurídico-Interpretativo	Descrição Técnica-Operacional
A) Essencialidade	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
B) Relevância	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.
C) Teste de Subtração	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
D) Limite Legal (Vedação Expressa)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

19. Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

20. A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

21. Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante

documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

22. Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

<u>Etapa Metodológica</u>	<u>Descrição Técnica</u>
a) Mapeamento das etapas do processo produtivo ou da prestação de serviço	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.
b) Aplicação do "teste de subtração"	Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade.
c) Verificação de imposição normativa específica	Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.).
d) Comprovação documental e técnica da função essencial ou relevante	Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas, etc.), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.
e) Análise da inexistência de vedação legal expressa ao creditamento	Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.

Fonte: Elaborado pela Relatora.

23. Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a

realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

24. Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização (despacho decisório) e impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

III.2. Créditos sobre embalagens de transporte. Produto perecível. Possibilidade

25. No tocante aos créditos sobre embalagens qualificadas como “embalagens de transporte”, a Fiscalização glosou os valores sob o fundamento de que tais gastos se referem a materiais utilizados apenas após o término do processo produtivo, para mera proteção e movimentação física das mercadorias (pallets, caixas externas, filmes para transporte etc.), não se confundindo com embalagens de apresentação do produto ao consumidor.

26. Com base na legislação de PIS/Cofins não cumulativas e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, entendeu que somente bens e serviços que ingressem diretamente no processo de produção, ou que sejam indispensáveis à prestação de serviços, se enquadram como insumos. Assim, as embalagens de transporte teriam natureza de despesa logística ou comercial, alheia ao núcleo da atividade industrial, razão pela qual não gerariam direito a crédito.

27. A DRJ, ao examinar a manifestação de inconformidade, manteve essa compreensão, assentando que a distinção feita pela Fiscalização entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte, com apoio em critérios adotados inclusive pela legislação do IPI, seria pertinente também para fins de PIS/Cofins.

28. No Recurso Voluntário, a empresa impugna especificamente essa glosa, sustentando que, em seu ramo de atividade (refrigerado e produção de carnes), as embalagens de papelão, plásticos, caixas e demais materiais classificados pela Fiscalização como “embalagens de transporte” são, na realidade, indispensáveis para garantir a conservação, a integridade física e a segurança sanitária dos produtos, desde a saída da linha de produção até a entrega ao comprador, em estrita observância às normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA e do Decreto nº 9.013/2017.

29. Argumenta que, à luz do conceito de insumo fixado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (critérios de essencialidade e relevância), tais embalagens integram a cadeia produtiva, pois, sem elas, o produto não pode ser adequadamente estocado, transportado ou comercializado, o que as qualifica como insumos geradores de crédito.

30. Pois bem. Neste ponto assiste razão à Recorrente.

31. Conforme, inclusive, consta do Recurso Voluntário, as embalagens utilizadas pela contribuinte, a exemplo das caixas de apresentação e das caixas externas de acondicionamento, não possuem caráter meramente estético-comercial, mas desempenham função eminentemente sanitária, garantindo que o produto perecível se mantenha próprio para consumo durante o armazenamento, o manuseio e o transporte.

32. Com efeito, o Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta a Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e a Lei nº 7.889, de 23 de novembro de 1989, ambas relativas à inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, expressamente inclui a embalagem no rol de etapas sujeitas à inspeção e fiscalização sanitária, nos seguintes termos:

Art. 5º Ficam sujeitos à inspeção e à fiscalização previstas neste Decreto os animais destinados ao abate, a carne e seus derivados, o pescado e seus derivados, os ovos e seus derivados, o leite e seus derivados e os produtos de abelhas e seus derivados, comestíveis e não comestíveis, com adição ou não de produtos vegetais.

Parágrafo único. A inspeção e a fiscalização a que se refere este artigo abrangem, sob o ponto de vista industrial e sanitário, a inspeção ante mortem e post mortem dos animais, a recepção, a manipulação, o beneficiamento, a industrialização, o fracionamento, a conservação, o acondicionamento, a embalagem, a rotulagem, o armazenamento, a expedição e o trânsito de quaisquer matérias-primas e produtos de origem animal.

33. Ademais, conforme se extrai do contrato social juntado aos autos (fl. 105), dentre outras atividades, a Recorrente realiza “abate e frigorífico de aves, criação de frangos para corte, fabricação de alimentos para animais, fabricação de outros produtos alimentícios (...)”, desenvolvendo, portanto, atividade típica de indústria de alimentos perecíveis. Adicionalmente, a empresa apresentou diversos registros SIF, emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, confirmando sua natureza de estabelecimento submetido a rigoroso controle sanitário oficial.

34. A recorrente ainda apresenta imagens que ratificam as afirmações quanto a relevância:

Imagem 01:

Apresentação das embalagens juntados pela recorrente em sede de Recurso Voluntário.

ACÓRDÃO 3301-014.971 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
10140.904585/2021-21

PROCESSO



35. Nesse contexto fático-regulatório, e aplicando-se a matriz metodológica de análise de insumos assentada no item III.1 desta peça (critérios de essencialidade e relevância), é possível afirmar que as embalagens de transporte utilizadas nos produtos da Recorrente atendem, ao menos, ao critério de relevância, na medida em que são imprescindíveis para garantir a qualidade, a integridade e a aptidão para consumo dos alimentos perecíveis que produz.

36. Não se trata de mera despesa logística ou comercial, mas de elemento integrante do conjunto de exigências sanitárias impostas pelo ordenamento jurídico para que o produto possa ser colocado no mercado.

37. Aliás, esse tem sido, de forma expressa, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF sobre o tema, conforme se extrai do seguinte julgado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

(...)

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

ACÓRDÃO 3301-014.971 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
10140.904585/2021-21

PROCESSO

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

Fonte: Processo nº 10925.901492/2018-11, Acórdão nº 9303-016.903 – CSRF/3ª Turma, sessão de 27 de agosto de 2025, Recurso Especial do Procurador, Recorrente: Fazenda Nacional, Interessado: Cooperativa Central Aurora Alimentos.

38. Diante desse quadro normativo, fático e jurisprudencial, concluo que, para a atividade específica desenvolvida pela Recorrente (indústria de produtos perecíveis de origem animal), as embalagens de transporte qualificam-se como insumos relevantes para fins da não cumulatividade da Cofins.

39. Ademais, a que se aplicar a súmula 235:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

40. A aplicação do referido enunciado é obrigatória, independentemente de entendimento pessoal desta Relatoria, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, que confere efeito vinculante às súmulas aprovadas.

41. A inobservância injustificada de súmula vinculante constitui infração ao dever funcional do Conselheiro, podendo inclusive ensejar a perda do mandato, nos termos do art. 85, VI, do RICARF.

42. Nesse sentido, afasto a fundamentação adotada pela Fiscalização e pela DRJ e revento as glosas efetuadas sobre créditos decorrentes de embalagens de transporte, devendo tais valores ser restabelecidos na apuração do crédito da Recorrente.

III.3. Créditos sobre fretes de aquisição de insumos de pessoa física.

43. A controvérsia neste ponto diz respeito à possibilidade de apropriação de crédito sobre frete, especialmente quando os insumos forem adquiridos de pessoa física e, portanto, não tributados pelo PIS e pela Cofins.

44. Partindo da premissa de que o frete integra o custo de aquisição do insumo, concluiu que o regime de creditamento do serviço de transporte deveria espelhar o regime tributário do insumo transportado.

45. A DRJ, ao julgar a manifestação de inconformidade, ratificou esse entendimento. Em sua ementa assentou que, por falta de amparo legal, o frete na aquisição de insumos não tributados pelo PIS e pela Cofins não gera, nem sequer indiretamente, crédito de não cumulatividade, mantendo integralmente as glosas sob o fundamento de que a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado.

46. Vejamos:

Créditos sobre fretes

A controvérsia neste ponto diz respeito à possibilidade de apropriação de crédito sobre frete, especialmente quando os insumos forem adquiridos de pessoa física e, portanto, não tributados pelo PIS e pela Cofins. O fundamento da glosa foi assim expresso na Informação EADC1/DRF/GOI nº 665/2022:

36. Em análise das informações disponíveis nas EFD-Contribuições e na base SPED, referentes aos valores que compuseram a base de cálculo informada pelo contribuinte, foram identificados frete sobre compras de pessoa jurídica. 37. Os fretes sobre compras referentes às aquisições de insumos não estão incluídos no rol de custos/despesas que geram créditos de PIS e COFINS relacionados no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Entretanto, quando o ônus for suportado pelo comprador, o frete compõe o custo de aquisição do bem, fazendo parte da base de cálculo de créditos prevista pelo artigo 3º das leis mencionadas. 38. De acordo com o acima exposto, o crédito de PIS e COFINS relativo aos fretes sobre compras somente será possível quando o bem adquirido der direito ao crédito e, obviamente, o ônus do frete seja suportado pelo comprador. 39. Não existe previsão legal para a apuração de crédito sobre fretes se estes forem considerados isoladamente, como não integrantes do custo da mercadoria adquirida. 40. O artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecem que não haverá direito a crédito referente a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS. (...) 41. Segundo as diretrizes estabelecidas pelo já citado parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS. Logo, uma vez que os produtos adquiridos pelo contribuinte não estão sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS, as despesas de frete relacionadas às aquisições desses produtos não dão direito a crédito para o contribuinte. 42. Concluindo, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos,

e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado. 43. Pelo exposto, serão objeto de glosa os valores informados pelo contribuinte referentes a despesas de fretes relacionadas às aquisições de bens não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS.

O entendimento adotado, no caso concreto, pela autoridade fiscal não discrepa da orientação, com força vinculante, emanada da própria Receita Federal. Em diversos atos, a RFB se posicionou nesse sentido, sendo um dos mais recentes a Solução de Consulta Cosit 46/2023, da qual se destaca o trecho abaixo:

47. Cabe mencionar não ser possível à consulente a apuração de créditos sobre insumos para sua atividade relativa ao comércio varejista de bens. Além disso, o frete, assim como a escolta e o transporte de valores, também não gera direito a crédito na modalidade de insumos para sua atividade de produção de bens nos setores de padaria e restaurante localizados em seu estabelecimento, haja vista não ser parte inseparável do processo produtivo dos bens neles produzidos (critério da essencialidade) nem a respectiva falta priva os bens de qualidade (critério da relevância), nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, item 19. 48. A Lei nº 10.833, de 2003, em seu art. 3º, inciso IX, c/c o art. 15, inciso II5, no entanto, prevê a hipótese específica de creditamento para o frete, para os casos de bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. 49. Na aquisição de bens adquiridos para revenda (como ocorre com o supermercado) ou utilizados como insumos na produção de bens (no caso da consulente, nos setores de padaria e de restaurante), o frete pago pelo comprador (consulente) fará parte do custo de aquisição dos bens e poderá gerar crédito se for permitido o creditamento dos bens adquiridos. 49.1 Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito. 49.2 Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte. (g.n.)

O despacho decisório está alinhado com esse entendimento, razão pela qual, também neste ponto, a glosa deve ser mantida.

47. Na manifestação de inconformidade, a contribuinte sustentou que os fretes pagos para transportar insumos utilizados na fabricação de seus produtos constituem custo essencial de produção e integram o custo de aquisição dos insumos, de modo que devem gerar crédito integral de PIS e Cofins não cumulativos, ainda que tais insumos se encontrem sob suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

48. Argumentou que não há na legislação qualquer dispositivo que condicione o crédito relativo ao serviço de frete ao mesmo método de cálculo ou ao mesmo regime tributário

aplicado ao insumo transportado, enfatizando que a apuração do crédito de frete não guarda relação de subsidiariedade com a forma de apuração do produto. Para corroborar sua tese, invocou precedentes do CARF que reconhecem o direito ao crédito de fretes contratados de forma autônoma, tributados pela sistemática não cumulativa, utilizados no transporte de insumos empregados no processo produtivo.

49. No Recurso Voluntário, a recorrente reiterou esses fundamentos e destacou que, nas aquisições com suspensão, não tributadas ou com crédito presumido, foram efetuados os ajustes pertinentes quanto aos insumos, mas que os fretes correspondentes, destacados em notas fiscais de serviços e submetidos à incidência das contribuições, asseguram direito a crédito ordinário integral.

50. Pois bem. Neste ponto, também assiste razão à Recorrente.

51. O art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, autoriza o desconto de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, ao mesmo tempo em que veda o crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

52. A prestação de serviço de transporte, todavia, constitui operação autônoma, sujeita em regra à incidência do PIS e da Cofins não cumulativos na pessoa jurídica transportadora, de modo que, quando destacadas e tributadas as contribuições sobre a receita de frete, não se está diante de serviço imune, isento ou sujeito à alíquota zero. Nessa hipótese, o fato de o insumo transportado encontrar-se sob suspensão, isenção ou alíquota zero não descaracteriza a sujeição do serviço de frete às contribuições, nem afasta, por si só, a possibilidade de creditamento pelo adquirente, desde que atendidos os demais requisitos legais (vinculação a insumo utilizado na produção e ônus econômico suportado pela contribuinte).

53. A jurisprudência administrativa consolidou precisamente essa leitura com a edição da Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com **serviços de fretes** na aquisição de insumos **não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas**, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

54. A aplicação do referido enunciado é obrigatória, independentemente de entendimento pessoal desta Relatoria, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, que confere efeito vinculante às súmulas aprovadas.

55. A inobservância injustificada de súmula vinculante constitui infração ao dever funcional do Conselheiro, podendo inclusive ensejar a perda do mandato, nos termos do art. 85, VI, do RICARF.

56. Como se verifica dos autos, a controvérsia aqui travada é estritamente jurídica. Em outras palavras, as glosas se fundaram em interpretação que foi expressamente afastada pelo enunciado sumular, o qual admite o creditamento sobre fretes tributados, ainda que vinculados à aquisição de insumos não onerados.

57. Diante desse, revento as glosas sobre as despesas com fretes de aquisição de insumos não tributados, isentos, não incidentes (quando de pessoa física), sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, desde que tais serviços constem de documentos fiscais próprios, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, com destaque e recolhimento das contribuições na forma não cumulativa e com ônus financeiro efetivamente suportado pela recorrente.

IV. CONCLUSÃO

58. **DIANTE DO EXPOSTO**, voto por acolher o recurso voluntário e, no mérito, em dar integral provimento.

59. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves