



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.904596/2021-19
ACÓRDÃO	3301-014.986 – 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: 01/07/2020 a 30/09/2020

CRÉDITOS. PIS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DESTINADAS À PRESERVAÇÃO E QUALIDADE DOS PRODUTOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 235.

As embalagens para transporte de produtos, quando destinadas a manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se da definição de insumos fixada pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

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

Rodrigo Kendi Hiramuki – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Keli Campos de Lima, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente)

RELATÓRIO

1. Versa o presente sobre PER/DCOMP transmitida em 12/11/2020 para ressarcimento e compensação de créditos de PIS referentes ao 3º trimestre de 2020.
2. Em apertada síntese, por meio do mandado de segurança nº 5007397-13.2021.4.03.6000, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia foi instada a apreciar o referido pedido de ressarcimento no prazo máximo de 60 dias.
3. Ao ser intimado a apresentar documentos complementares a fim de comprovar seu direito creditório, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo para apresentação, pedido que foi indeferido por inviabilizar o prazo para apreciação determinado na decisão judicial.
4. Posteriormente, o contribuinte conseguiu nova decisão judicial que dilatou o prazo para que a Autoridade Fiscal analisasse os documentos complementares apresentados pelo contribuinte.
5. Assim, em 25/03/2022 foi lavrada a Informação Fiscal (fls. 007 a 073) que embasou o Despacho Decisório (fls. 002 a 006) de 05/07/2022 que reconheceu em parte o direito creditório.
6. Após a ciência do contribuinte, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade (fls. 085 a 243) em que o contribuinte reclamou pela reversão de glosas feitas sobre **EMBALAGENS, FRETES SOBRE COMPRAS e CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.**
7. O Acórdão da DRJ (fls. 313 a 323) manteve as glosas sobre as embalagens, reverteu as glosas sobre os fretes e em relação ao crédito presumido, não conheceu do recurso tendo em vista que as glosas se referem ao ano de 2018 enquanto o presente Despacho Decisório é referente ao 3º trimestre de 2020.
8. Em 17/07/2024 a empresa tomou conhecimento do resultado do julgamento (fl. 338) e, inconformada, apresentou Recurso Voluntário (fls. 342 a 397) juntado aos autos em 02/08/2024 **reclamando pela reversão das glosas com embalagens.**
9. Em 15/12/2025 foi juntado o Mandado Judicial (fls. 420 a 431) que determinou a conclusão da análise do Recurso Voluntário no prazo máximo de 90 dias.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Kendi Hiramuki**, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O contribuinte foi devidamente cientificado da decisão recorrida em 17/07/2024. Tendo sido o Recurso Voluntário protocolado no dia 02/08/2024, reconheço a tempestividade e, presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

A Ementa do Acórdão contra o qual a interessada insurge, restou assim redigido:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2020 a 30/09/2020 EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CRÉDITO DE PIS E COFINS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A embalagem de transporte, por não se integrar ao processo produtivo do bem destinado a venda, não pode ser considerada insumo. Portanto, não se enquadrando como insumo, esse tipo de embalagem não gera crédito da não cumulatividade de PIS e Cofins, o que se admitiria apenas na hipótese de existir, nesse sentido, expressa previsão legal.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS PELO PIS E PELA COFINS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

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

Em sede de Recurso Voluntário, o interessado requer apenas que “seja dado total provimento ao Recurso Voluntário, para o efeito de reformar parte do Acórdão recorrido que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, para o efeito de reconhecer os créditos pretendidos pela recorrente sobre as embalagens”.

2.1. Créditos de embalagem.

A Informação Fiscal (fls. 002 a 073), que embasou o Despacho Decisório, justificou a glosa sobre embalagens no Parecer Normativo COSIT/Receita Federal do Brasil nº 05/2018 e na Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 1911/2019, por entender que as embalagens

glosadas são para transporte de mercadorias acabadas e, portanto, utilizadas após o fim do processo produtivo.

Na Manifestação de Inconformidade (fls. 085 a 243) a interessada apresentou, dentre outros argumentos, que:

- a) *"As embalagens "integram a cadeia de produção da requerente, e, por esta razão, estão inseridos no conceito de insumo, pois são indispensáveis ao regular exercício da sua atividade-fim." (fl. 087);*
- b) *"a 1ª seção do Superior Tribunal de Justiça concluiu que o conceito de insumo, para fins de apuração dos créditos de PIS/COFINS, decorre da observância dos critérios da ESSENCIALIDADE ou RELEVÂNCIA da despesa para a atividade desempenhada. Portanto, todos os custos que a requerente tenha e que sejam ESSENCIAIS PARA SUA ATIVIDADE-FIM, GERAM DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS." (fl. 089);*
- c) *"Diante da posição do Superior Tribunal de Justiça, pode-se concluir que os gastos com todo e qualquer custo necessário para a geração dos bens produzidos pela requerente, são passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS." (fl. 089);*
- d) *"O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, entende que a ESSENCIALIDADE DECORRE DOS ITENS NECESSÁRIOS PARA A ATIVIDADE-FIM, DE ACORDO COM O OBJETO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA" (fls. 089 a 090);*
- e) *"as ATIVIDADES DA REQUERENTE são, dentre outras, a criação e abate de aves para a CRIAÇÃO E ABATE FRIGORÍFICO DE AVES PARA A PRODUÇÃO DE CORTES DE CARNE, comercializadas no mercado interno e para exportação." (fl. 092);*
- f) *"Em razão desta atividade-fim, a requerente está OBRIGADA a cumprir o que estabelecem os artigos 25, 30 e 31, todos do Decreto nº 9.013/2017" (fl.093);*
- g) *"Considerando que a requerente ATENDEU TODAS AS CONDIÇÕES EXIGIDAS PELAS NORMAS QUE REGEM SUA ATIVIDADE-FIM, FOI EMITIDO O TÍTULO DE REGISTRO nº 4232" (fl. 093);*
- h) *"que a atividade FRIGORÍFICA da requerente possui diversas etapas de produção, em que os animais são abatidos, gerando cortes de carne que são resfriados e devem ser devidamente acondicionados em embalagens apropriadas, ao final desse processo produtivo, caracteriza-se o PRODUTO FINAL ACABADO" (fl. 094);*

- i) *“QUE SÃO OBRIGATÓRIAS PARA O ACONDICIONAMENTO DAS CARNES RESFRIADAS, EM RAZÃO DAS NORMAS APLICÁVEIS, COMPONDO OS PRODUTOS FINAIS. Portanto, para garantir que os alimentos estejam apropriados para o consumo humano, são utilizadas as embalagens, que ficam em contato direto com as carnes resfriadas, bem como as embalagens seguintes, para manter a integridade dos invólucros, sendo que ESTA UNIDADE CARACTERIZA O PRODUTO FINAL.”* (fl. 095);
- j) *“O acondicionamento nas embalagens apropriadas, tem o objetivo de evitar o atrito entre os sacos plásticos, para que não ocorra o rompimento do invólucro, o que deixaria a carne exposta aos agentes externos, que podem contaminar o alimento, tornando-o impróprio para o consumo e nocivo para a saúde humana, além de manter a temperatura controlada, pois o produto é refrigerado/congelado.”* (fl. 095);
- k) *“O Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, EXIGE QUE A REQUERENTE TENHA EM SUAS DEPENDÊNCIAS, CONDIÇÕES DE ACONDICIONAR E EMBALAR OS PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL, O QUE CONFIRMA QUE AS EMBALAGENS ACIMA REFERIDAS SÃO ESSENCIAIS PARA SUA ATIVIDADE-FIM, POIS ASSEGURAM QUE OS PRODUTOS SEJAM APROPRIADOS PARA CONSUMO HUMANO.”* (fl. 098);
- l) *“A NÃO UTILIZAÇÃO DA EMBALAGEM ADEQUADA, CONFIGURA INFRAÇÃO na forma do artigo 496, incisos IV e XXVII e do artigo 497, inciso XIII, do multicitado Decreto nº 9.013/2017* (fl. 102);
- m) *“ALÉM DE ESSENCIAIS, AS EMBALAGENS integram o processo produtivo da requerente, CONFORME REGISTRO NO MAPA, pois não são colocadas após a finalização do produto, mas durante a sua produção, até porque não se pode vender as carnes em sacos plásticos, mas, sim, devida e apropriadamente acondicionadas, por exigência sanitária”* (fl.679); e n) *“as embalagens utilizadas pela requerente, além de cumprir a função de apresentação final ao mercado consumidor, atendem às questões sanitárias e de higiene, para garantir a integridade dos produtos QUE NÃO PODEM PRESCINDIR DO DEVIDO ACONDICIONAMENTO, EM RAZÃO DAS NORMAS QUE REGEM OS PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.”* (fl. 105).

Na apreciação do mérito, a DRJ manteve os créditos glosados argumentando que:

- a) *“A dicção da lei não deixa dúvida de que insumo é o bem empregado na produção ou na fabricação de produtos. Isso implica dizer que se o bem for utilizado depois de concluído o processo produtivo, ele não poderá ser*

considerado insumo para fins de apropriação de crédito, por mais indispensável e relevante que seja. Trate-se de delimitação do conceito de insumo imposta pela lei.” (fl. 319);

- b) *“O argumento de que caixas de papelão e pallets são essenciais para conservar a carne, impedindo o rompimento do invólucro; bem como a alegação de que as caixas são exigidas por normas sanitárias não conferem a tais itens a condição de insumo, pois são empregados, todos eles, após a conclusão do processo de produção do bem.” (fl. 319);*
- c) *“No mais, muitos produtos têm de ser conservados e transportados, e devem sê-lo de forma adequada, considerando as fragilidades a impacto, a variação de temperatura, umidade, pressão etc. Mas, nem assim, as embalagens de transporte adequadas a tais características revestem a condição de insumo.” (fl. 319); e*
- d) *“Por fim, vale dizer que as embalagens objeto de discussão neste tópico não são vendidas ao consumidor final como parte integrante do produto. Não há, portanto, unidade entre tais embalagens e a carne, que é o produto final.” (fl. 320).*

Em sede de Recurso Voluntário, no que se refere à materiais de embalagem, a recorrente apenas reiterou os argumentos já expostos na Manifestação de Inconformidade.

Adiantando as conclusões, entendo que as glosas sobre as referidas embalagens devem ser revertidas, mas não por todos os argumentos trazidos pelo contribuinte.

Pela leitura atenta dos argumentos trazidos, percebe-se que a tese central de sua argumentação é a de que as embalagens secundárias (utilizadas também para transporte das mercadorias) enquadram-se, segundo entendimento do STJ exarado no REsp nº 1.221.170/PR, no conceito de insumo de produção. Seja porque 1) interpreta que “o TRF da 4ª Região, aplicando o entendimento do STJ, entende que a essencialidade decorre dos itens necessários para a atividade-fim, de acordo com o objeto social da pessoa jurídica” e, portanto, a embalagem é essencial uma vez que uma de suas atividades finalísticas é expedir o produto final “para abastecer o mercado interno” ou remeter para exportação; ou porque 2) o acondicionamento das embalagens primárias nas embalagens secundárias faz parte de seu processo produtivo e que somente “esta unidade caracteriza o produto final”.

Mesmo reconhecendo o esforço argumentativo da empresa, tendo a discordar.

Afirmar que o comércio de mercadorias, seja no mercado interno ou externo, é sua atividade fim porque consta tal descrição em seu objeto social, se não é errado, pode ser considerado pelo menos uma simplificação que ignora a distinção fundamental entre a atividade industrial (produção) e a atividade comercial (venda).

Todas as empresas com fins lucrativos e até algumas sem tal finalidade, para sobreviverem, precisam, em última análise, vender seus produtos e serviços. Portanto, nesse sentido amplo, a venda é uma atividade universal. No entanto, o que caracteriza a atividade econômica de uma empresa (ou atividade fim como denominou a recorrente), entendo ser sua atividade principal, aquela que a diferencia de outras empresas ou que permita categorizá-la em uma determinada classificação.

Parece ser este também o entendimento dado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR uma vez que o recurso especial foi parcialmente provido. Nas palavras do Exmo. Ministro Mauro Campbell:

*“Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa** que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.”* (grifei).

Posteriormente, o Exmo. Sr. Ministro ainda alterou seu voto para aderir a tese da Exma. Sra. Ministra Regina Helena na parte em que “a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI).”

Ressalta-se que a empresa recorrente do citado REsp é industrial do ramo alimentício e não se pode negar que a comercialização de seus produtos, seja no mercado interno ou externo, é essencial para a sua sobrevivência. Por óbvio que é. Não obstante, teve seu recurso parcialmente provido, ficando de fora despesas que, no entendimento do próprio STJ, não se referem ao processo produtivo (inclusive despesas comerciais). Vale dizer, tais despesas não são essenciais porquanto não se referem à atividade econômica (principal) da empresa.

Já o argumento de que o acondicionamento das embalagens primárias nas embalagens secundárias faz parte de seu processo produtivo e que somente “esta unidade caracteriza o produto final” entendo que não deve ser aceito porque não condiz com a verdade fática.

As próprias fotos e imagens contidas no Recurso Voluntário, especialmente as das folhas 354 a 356 mostram com clareza um dos produtos da empresa, os produtos acondicionados em suas embalagens primárias e estas dispostas nas embalagens secundárias.

A alegação de que uma caixa de papelão contendo diversas outras embalagens com mercadorias dentro caracteriza o produto final da empresa não me parece ser adequada, posto que seu produto é o bem oferecido ao mercado e não a forma como ele é armazenado, distribuído

ou vendido. A caixa de papelão é, evidentemente, uma embalagem para transporte e, portanto, utilizada após acabada a fabricação do produto.

Em tese subsidiária, a interessada alegou que a utilização das embalagens secundárias decorre, também, de exigências normativas, em especial as contidas no Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta as leis números 1.283/1950 e 7.889/1989, que dispõem sobre a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal.

Acertado, neste ponto, o entendimento da requerente.

Conforme bem apontado no Recurso Voluntário, o artigo 435 do mencionado Decreto 9.013/2017, determina que:

“Art. 435. Os produtos de origem animal devem ser acondicionados ou embalados em recipientes ou continentes que confirmam a necessária proteção, atendidas as características específicas do produto e as condições de armazenamento e transporte.”

Portanto, trata-se de exceção à literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Em outras palavras, a regra é que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições bens e serviços utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

No entanto, pela extensão do conceito de insumo trazida pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, há casos justificados em que bens e serviços aplicados após a conclusão do processo produtivo são essenciais para a manutenção, preservação e qualidade do produto ou serviço e, portanto, devem ser considerados como insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS.

É o presente caso. Em que a legislação impõe ao contribuinte exigências em relação ao acondicionamento e transporte de seus produtos. Mas não somente exigências normativas servem para caracterizar a essencialidade da despesa após a fabricação do bem.

Neste sentido, recentemente, em Sessão Extraordinária ocorrida em 05 de setembro de 2025, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a edição da Súmula CARF nº 235 com a seguinte redação:

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.

Dentre os acórdãos precedentes, julgo pertinente o trecho extraído da decisão 9303-013.721 que no mérito, ao discorrer sobre conceito de insumo, declarou:

Portanto, tais dispêndios são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja preservado durante o transporte. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável a sua venda por se tratarem de alimentos congelados, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.

Dessa forma, com relação às embalagens para o transporte dos produtos acabados, imperioso o reconhecimento do direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

Assim, de observância obrigatória, aplico a SÚMULA CARF Nº 235 para reverter as glosas sobre as despesas com embalagens.

3. Conclusão

Do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, julgar procedente para reverter as glosas sobre embalagens nos termos da Súmula CARF nº 235.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Kendi Hiramuki