



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



**Processo nº** 10380.723594/2010-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.636 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** DEL MONTE FRESH PRODUCE BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI Nº 10.833/2003). EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS *IN NATURA*. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção das frutas *in natura* e a consequente venda no mercado interno e exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura*, mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade.

CRÉDITO DE COFINS NÃO CUMULATIVA. RECEITAS SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS. LIMITAÇÃO.

Com a publicação da Lei nº 11.116/05, art. 16, ficou assentado que apenas os créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS acumulados a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação dessa Lei, poderiam ser utilizados para fins de compensação ou pedido de ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativo - Exportação, relativo ao 2º trimestre de 2004, pleiteado pela contribuinte acima identificada, por meio eletrônico sob nº 37686.00904.260907.1.1.09-1081, no valor de R\$ 864.296,64 (fls.03/05).

Com base, na informação fiscal de fls. 61/63, a DRF de origem, por meio do despacho decisório de fl. 120 (informação fiscal de fls. 116/118), deferiu parcialmente o pleito e reconheceu crédito no valor de R\$ 679.660,83.

O deferimento parcial decorreu de seguintes glosas efetuadas em determinados créditos considerados pela contribuinte:

- no valor de R\$ 76.000,00 (7,6% da despesa informada a maior no DICON no mês de abril de 2004 – informou em Bens Utilizados como Insumos o valor de R\$ 3.671.756,04 e apresentou, em planilha, despesas totalizando R\$ 2.671.756,04);

- no valor de R\$ 28.974,12 a partir de 01/05/2004 as receitas de venda de frutas (capítulo 8 da TIPI), no mercado interno, estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, conforme art. 28, inciso III da Lei nº 10.685/2004. Somente a partir de 09/08/2004 é que foi autorizada a manutenção dos créditos vinculados a receitas sujeitas à alíquota zero, conforme art. 16 c/c art. 17, inciso III da Medida Provisória 206 de 06/08/2004 (DOU 09/08/2004);

- no valor de R\$ 42.251,54, (conforme planilha I), relativos a despesas de depreciação com relação às quais não houve apresentação das notas fiscais que comprovam a despesa que deu origem à depreciação;

- no valor de R\$ 37.410,15 (conforme planilha II), relativos às despesas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens, pois de acordo com o disposto pelo no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, combinado com o § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, e art. 6º do Decreto nº 4.544/2002, “somente dão direito ao crédito de Cofins as embalagens que acondicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito de Cofins”;

Cientificada do despacho decisório em 01/12/2010, (fl. 122), a contribuinte apresentou, em 09/12/2010, a manifestação de inconformidade de fls. 126/138, que após proceder ao relato dos fatos, alega em síntese, que:

- é produtora de variados tipos de frutas *in natura* destinada à exportação, de modo que para garantir a qualidade e conservação de seus produtos é indispensável a utilização de determinados materiais para a embalagem;

- segundo consta na Informação Fiscal, “somente as embalagens que acondicionam os produtos de forma individual e autônoma poderiam gerar crédito de Cofins”.

Assim, as demais embalagens utilizadas, em especial àquelas adquiridas para a proteção das frutas frescas durante seu transporte ao exterior, não gerariam direito ao crédito;

- os *pallets*, cantoneiras e demais produtos são considerados embalagens de acondicionamento, a autoridade fiscal usou uma interpretação sobre aproveitamento de créditos do Imposto de Produtos Industrializados - IPI, que não poderia ser aplicada a não cumulatividade da Cofins;

- estamos tratando de créditos de Cofins, o qual tem como fato gerador as receitas provenientes da produção da empresa, que não é uma indústria, mas uma produtora de frutas frescas, sem qualquer beneficiamento;

- a distinção entre a embalagem de apresentação e embalagem de transporte fora definida para fins de incidência do IPI (RIPI), não sendo considerada no caso de ressarcimento da Cofins, que possui um fato gerador mais amplo;

- na legislação, tanto do PIS quanto da COFINS, os créditos de embalagem utilizadas na produção são expressamente autorizadas;

- os *pallets* (ou estrados), as cantoneiras, e os demais produtos utilizados no processo produtivo, têm como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação de uma mercadoria extremamente frágil (fruta fresca e natural) nas empilhadeiras e carregamento nos *containers*, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os locais destinatários e que sem tais materiais seria impossível a comercialização de frutas *in natura* para o exterior;

- traz à colação doutrina do constitucionalista Roque Antônio Carrazza, ementas de Soluções de Consulta prolatadas nas Divisões de Tributação (Disit) da 6ª e da 10ª Regiões Fiscais e das Soluções de Consultas Internas nº 102 e nº 118, ambas de 2008;

- depreende-se dessas duas últimas ementas, as seguintes conclusões: 1-Não configurando ativo imobilizado, surge a possibilidade de ressarcimento de crédito no caso em apreço, e 2- Se até nos casos que não há a suspensão do tributo torna possível o ressarcimento dos créditos, quanto mais no caso em tablado, arrematando no sentido de que os *pallets* (ou estrados) e as cantoneiras, e os demais produtos objeto de glosa, são, unicamente, materiais de embalagem, não retornando a empresa exportadora, e por isso, gerando créditos por não pertencerem ao ativo imobilizado;

- quanto aos créditos oriundos de receita de vendas no mercado interno com alíquota zero, destaca o fato de que a legislação apontada pelo Ilustre Fiscal como limitadora do direito de aproveitar créditos vinculados a receitas sujeitas a alíquota zero, tão somente, aduz que os créditos de PIS e COFINS que não puderem ser deduzidos de “*débitos das respectivas contribuições*” poderão ser utilizados na compensação de débito próprio oriundo de alíquota zero (transcreve art. 21 e inciso II, da IN SRF nº 600 de 2005), não havendo qualquer proibição/limitação da possibilidade de aproveitar créditos oriundos das receitas sujeitas à alíquota zero;

- ademais, o art. 16 da Medida Provisória 206/2004 é uma norma elucidativa, em outras palavras, apenas clarificou um direito anteriormente já garantido, uma vez que não há qualquer norma que limite a utilização dos créditos vinculados a receitas sujeitas a alíquota zero;

- postula o deferimento, na sua integralidade, do presente pedido de ressarcimento, como também que seja oportunizada a sustentação oral por parte do signatário da peça em apreciação, quando da inclusão do presente processo em pauta de julgamento.

A 15ª Turma da DRJ/SPO, Acórdão nº 16-85.697, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.**

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**PALLETS, CANTONEIRAS E DEMAIS PRODUTOS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE.**

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram, por conseguinte, direito ao crédito.

**CRÉDITO DE COFINS NÃO CUMULATIVA.**

Com a publicação da Lei nº 11.116/05, de 19/05/05, art. 16, ficou assentado que os créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS acumulados a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, poderiam ser utilizados para fins de compensação ou pedido de ressarcimento.

(...)

Em recurso voluntário, a empresa defende o conceito de insumo segundo o critério da essencialidade, com base no precedente do STJ, REsp 1.221.170/PR, e ressalta a importância das embalagens de transporte para a venda das frutas *in natura*. Além disso, aponta a ausência de proibição/limitação da possibilidade de aproveitar créditos oriundos de receitas sujeitas a alíquota zero e que o art. 16 da Medida Provisória 206/2004 é uma norma apenas “elucidativa”.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Na origem foi transmitido o PER de nº 37686.00904.260907.1.1.09-1081, referente ao crédito de COFINS não cumulativa - Exportação, do 2º trimestre de 2004.

A fiscalização, após verificar a legitimidade do crédito solicitado no PER, entendeu como não passíveis de creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003), as despesas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens destinadas ao transporte. Ademais, efetuou a glosa de bens utilizados como insumos e de despesas de depreciação com relação às quais não houve apresentação das notas fiscais que as comprovassem.

E ainda, houve glosa dos créditos correspondentes às receitas de frutas no mercado interno de maio e junho de 2004. Isso porque a partir de 01/05/2004 as receitas de vendas de fruta no mercado interno estão sujeitas a alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004. Somente a partir de 09/08/2004 é que foi autorizada a manutenção dos créditos vinculados às receitas sujeitas a alíquota zero, conforme art. 16 c/c art. 17, III, da MP nº 206 de 06/08/2004 (DOU 09/08/2004), convertida na Lei nº 11.033/2004 (DOU 22/12/2004).

Embora a manifestação de inconformidade formule pedido de reversão do valor total das glosas efetuadas e o reconhecimento integral do crédito estampado no PER, verifica-se que as glosas das despesas de depreciação e de bens utilizados como insumos não foram contestadas expressamente pela contribuinte, logo não integram a lide (art. 17 do Decreto nº 70.235/72).

Então, os pontos controvertidos nestes autos são o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa da COFINS, para reconhecimento de que as embalagens para transporte têm essa natureza e a vedação da manutenção dos créditos vinculados a receitas sujeitas à alíquota zero para período anterior a 09/08/2004.

### **Glosa dos créditos a título de insumo referentes às embalagens de transporte**

A Recorrente assegura que as embalagens de transporte são essenciais para sua atividade, logo são insumos, nesses termos:

No caso específico da Del Monte, que vende principalmente frutas para exportação, não haveria como fazer chegar seu produto ao consumidor final, tão distante, sem a proteção que os *pallets*, cantoneiras e demais embalagens externas proporcionam. Sem esses materiais, não há meio de transporte conhecido pelo homem que garanta a manutenção de qualidade de frutas no percurso de um continente a outro, ou mesmo para regiões diferentes de um País continental como o Brasil: é óbvio que o movimento natural da viagem danificaria severamente alimentos frágeis, como bananas e mamões.

O emprego desses materiais, portanto, é medida para acondicionamento do que foi produzido, e é absolutamente essencial para a preservação de sua qualidade.

Registre-se, então, que, embora seja possível produzir frutas sem *pallets* e cantoneiras, não é possível vendê-las sem isto, e a mera produção, sem a venda a terceiros, não gera receita e, logo, não é atividade tributável pelo PIS ou pela COFINS.

Nessa perspectiva, é importante consignar, por oportuno, que a expressão do legislador, tanto na Lei 10.833/2003 quanto na 10.637/2002, é “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”. Ou seja, se o que gera crédito é justamente a produção para fins de venda, é um absurdo alegar que insumos utilizados para viabilizar a venda não geram crédito.

A atividade geradora de receita é, portanto, indubitavelmente dependente de *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagens de transporte. Há essencialidade, e há ligação tão direta quanto possível entre o material que se pretende gerador de crédito e a respectiva atividade geradora de receita.

A contribuinte produz as frutas - abacaxis, melões, melancias e bananas - e as vende *in natura*, para o mercado interno e também para exportação.

Sem dúvida, as embalagens para transporte são essenciais e relevantes (STJ, REsp 1.221.170/PR) para a atividade da Recorrente. Isso porque os *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura* destinadas à venda. Sem as embalagens de transporte não há como manter a integridade das frutas vendidas *in natura*, em virtude de sua extrema fragilidade.

No mesmo sentido, cito dois recentes julgados desta 1ª Turma:

Acórdão nº 3301-009.413, Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira, julg. 15/12/2020

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

A embalagem para transporte garante a integridade do produto acabado e constitui insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, pois atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.

Acórdão nº 3301-008.922, Relator Salvador Cândido Brandão Junior, julg. 24/09/2020

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com *pallets* utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os *pallets* como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preencherem os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

Por conseguinte, devem ser revertidas as glosas de *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, por serem insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

### **Glosa dos créditos correspondentes às receitas de venda de frutas no mercado interno (maio e junho/2004)**

Como já posto acima, houve glosa dos créditos correspondentes às receitas de frutas no mercado interno de maio e junho de 2004. Isso porque a partir de 01/05/2004 as receitas de vendas de fruta no mercado interno estão sujeitas a alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004. Somente a partir de 09/08/2004 é que foi

autorizada a manutenção dos créditos vinculados às receitas sujeitas a alíquota zero, conforme art. 16 c/c art. 17, III, da MP nº 206 de 06/08/2004 (DOU 09/08/2004), convertida na Lei nº 11.033/2004 (DOU 22/12/2004).

O recurso voluntário trouxe a mesma fundamentação da manifestação de inconformidade, no sentido de ausência de proibição/limitação da possibilidade de aproveitar créditos oriundos de receitas sujeitas a alíquota zero e que o art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004 é uma norma apenas “elucidativa”.

A DRJ foi precisa ao tratar desse tópico, acolho as razões por com elas concordar integralmente, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9784/1999):

A fiscalização glosou os créditos correspondentes às receitas de venda de frutas no mercado interno, dos meses de maio e junho/2004 sob o argumento que a partir de 01/05/2004 as receitas de venda de frutas (capítulo 8 da TIPI), no mercado interno, estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, conforme art. 28, inciso III da Lei nº 10.685/2004, e que somente a partir de 09/08/2004 é que foi autorizada a manutenção dos créditos vinculados a receitas sujeitas à alíquota zero, conforme art. 16 c/c art. 17, inciso III da Medida Provisória 206 de 06/08/2004 (DOU 09/08/2004).

A Lei nº 10.685, de 30 de abril de 2004, estabeleceu que:

*Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:*

*(...)*

*III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI;*

Somente com a edição da Medida Provisória 206, de 06 de agosto de 2004, conforme artigo 16 c/c artigo 17, a aquisição de insumos utilizados na produção de bens vendidos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS passou a gerar crédito da COFINS:

*Art. 16. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

*Art. 17. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I - na hipótese dos arts. 1º a 6º, a partir de 1º de janeiro de 2005;*

*II - na hipótese do art. 10, no dia 1º de outubro de 2004;*

*III - na data de sua publicação, nas demais hipóteses.*

A MP 206 foi convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, cujo artigo 17, manteve a disposição que a aquisição de insumos utilizados na produção de bens vendidos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS passou a gerar crédito da COFINS, transcrito a seguir:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

Com a publicação da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, artigo 16, ficou assentado que os créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS acumulados a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, também poderiam ser utilizados, para fins de compensação ou pedido de ressarcimento, como a seguir transcrito:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

Conclui-se que a fiscalização agiu corretamente ao glosar os créditos referentes aos meses de maio e junho de 2004, pois o artigo 28, inciso III, da Lei nº 10.685, de 30 de abril de 2004, reduziu a zero a alíquota sobre a receita de venda de frutas classificadas no capítulo 8 da TIPI, no mercado interno, e, apenas com a MP 206, de 06 de agosto de 2004, artigos 16 c/c artigo 17 é que foi estabelecido o direito ao crédito.

A Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, citada pela contribuinte, é posterior a MP 206/2004 e sua conversão na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, não se aplicando aos meses de maio e junho de 2004.

Em suma, a glosa deve ser mantida, já que inexistia fundamento legal para a manutenção dos créditos vinculados às receitas sujeitas a alíquota zero para os meses de maio e junho de 2004.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora