



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



**Processo nº** 10380.723601/2010-09  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.761 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 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: 01/10/2005 a 31/12/2005

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 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.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.760, de 24 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.903764/2012-27, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente Redatora

Participaram da 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**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela

Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativo - Exportação, pleiteado pela contribuinte acima identificada.

Com base, na informação fiscal, a DRF de origem, por meio de despacho decisório, deferiu parcialmente o pleito e reconheceu parte do crédito.

O deferimento parcial decorreu de glosa efetuada, relativos às despesas com *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens de transporte, pois de acordo com o disposto pelo no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, combinado com o inciso I do § 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 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) as embalagens que acondicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)”.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, 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.
- que segundo consta na Informação Fiscal, “somente as embalagens que acondicionam os produtos de forma individual e autônoma poderiam gerar crédito de Pis/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”.
- que 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 do Pis/Cofins.
- que estamos tratando de créditos da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (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.
- que 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 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS), que possui um fato gerador mais amplo.

- que na legislação, tanto do PIS, quanto da COFINS, os créditos de embalagem utilizadas na produção são expressamente autorizadas.
- que 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.
- 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 DRJ negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada, em síntese:

#### NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

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.

#### SUSTENTAÇÃO ORAL. JULGAMENTO. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Não cabe sustentação oral pelo contribuinte na primeira instância do julgamento administrativo, por falta de previsão legal. Esse instrumento de defesa está previsto na fase recursal, perante o Conselho de Contribuintes, caso o autuado recorra da decisão e proteste por sua produção naquela instância.

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*.

É o relatório.

#### Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

Na origem foi transmitido o PER de nº 23689.16065.260907.1.1.08-4559, referente ao crédito de PIS não-cumulativo - Exportação, do 4º trimestre de 2006.

A fiscalização, após verificar a legitimidade do crédito solicitado, entendeu como não passíveis de creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002), as despesas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens destinadas ao transporte.

Então, o ponto controvertido nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa do PIS, para reconhecimento de que as embalagens para transporte têm essa natureza.

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 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 preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

Por conseguinte, devem ser revertidas **TODAS** as glosas de *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, por serem insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, observado o montante integral glosado especificado na e-fl. 35 em informação fiscal.

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.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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 Redatora