



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



**Processo nº** 10380.903795/2012-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.635 – 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: 01/04/2008 a 30/06/2008

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.

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003). PNEUS, PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE TRATORES E COLHEITADEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Diante da ausência de prova de que os créditos pretendidos de aquisição de pneus e peças referem-se a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa, bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo e cumprem os requisitos do art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.833/2003, o creditamento desses itens deve ser negado (art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15).

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 – Mercado Interno, relativo ao 2º trimestre de 2008, pleiteado pela contribuinte acima identificada, por meio eletrônico sob nº 29521.48512.271009.1.1.11-1714, no valor de R\$ 297.871,33 (fls.02/05).

Vinculadas ao pedido de ressarcimento, transmitiu as seguintes Declarações de Compensação – DCOMP, conforme fls. 5/40:

06238.80226.140111.1.3.11-0803 14/01/2011

06557.05138.280711.1.7.11-6104 28/07/2011

35202.37944.200711.1.3.11-2430 20/07/2011

31742.53260.190811.1.3.11-4418 19/08/2011

Com base, na informação fiscal de fls. 54/57 (planilhas de fls. 58/60), a DRF de origem, por meio do despacho decisório de fl. 61, deferiu parcialmente o pleito, reconheceu crédito no valor de R\$ 190.714,00 e homologou totalmente as DCOMP transmitidas em 14/01/2011 e 28/07/2011, acima relacionadas e parcialmente a DCOMP número 35202.37944.200711.1.3.11-2430, vinculadas ao pedido de ressarcimento até o limite de crédito reconhecido, não homologando a DCOMP número 31742.53260.190811.1.3.11-4418, não havendo valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 29521.48512.270109.1.1.11-1714.

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

- no valor de R\$ 32.154,57 (conforme planilha de fls. 58/59), relativos à 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 condicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito de Cofins”;

- no valor de R\$ 75.002,76, (conforme planilha de fl. 60), relativos ao custo de aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras por

não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de direito a crédito previstas no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003;

Cientificada do despacho decisório em 19/04/2013, (AR de fl. 65), a contribuinte apresentou, em 25/04/2013, a manifestação de inconformidade de fls. 66/78, que após proceder ao relato dos fatos, alega em síntese, que:

Da glosa dos valores relativos aos pallets, cantoneiras e demais produtos de embalagem.

- 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 insigne 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 n.º 102 e n.º 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;

Da glosa dos valores relativos à aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras.

- em relação à glosa dos valores relativos à aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras, constata-se que a posição da Receita Federal é atribuir um caráter taxativo às hipóteses elencadas pela Lei 10.833/2003 em seu artigo 3º, destoando do entendimento do CARF;

- a discussão paira sobre o conceito de insumo, vez que a legislação não o define, entendendo que esse conceito deva ser mais amplo como todo custo necessário para a atividade da empresa, não sendo possível aplicar a legislação do IPI para limitar o creditamento das contribuições (transcreve doutrina de William Lima Batista e jurisprudência do CARF);

- não se pode contestar ser a aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras, necessários e essenciais para a produção da empresa, pois caso o contribuinte não possuísse tais equipamentos, bem como não os mantivesse em funcionamento jamais poderia realizar a colheita, restando, portanto, reconhecer os créditos de Cofins;

#### Dos pedidos

- postula o deferimento integral do crédito e a homologação das compensações em sua totalidade, 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 n.º 16-87.114, 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.

**PNEUS, PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE TRATORES E COLHEITADEIRAS. INSUMOS.**

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda e os serviços de manutenção podem

ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

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 Administrativo de Recursos Fiscais, 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*. Além disso, aponta a necessidade e essencialidade da aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção dos tratores e colheitadeira.

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 n.º 29521.48512.271009.1.1.11-1714, referente ao crédito de COFINS não cumulativa – Mercado Interno, do 2º trimestre de 2008, com vinculação às DCOMPs n.º 06238.80226.140111.1.3.11-0803, 06557.05138.280711.1.7.11-6104, 35202.37944.200711.1.3.11-2430 e 31742.53260.190811.1.3.11-4418.

A fiscalização, após verificar a legitimidade do crédito solicitado em PER/DCOMP, entendeu como não passíveis de creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003), as despesas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens destinadas ao transporte e os valores relativos à aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras.

Então, o ponto controvertido nestes autos é 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 e a aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras têm essa natureza.

## 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 as glosas de *pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte, por serem insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

## **Glosa dos valores relativos à aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras**

Como já posto acima, houve glosa dos valores relativos à aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores e colheitadeiras, por não se enquadrarem no conceito de insumo.

O recurso voluntário trouxe a mesma fundamentação da manifestação de inconformidade, no sentido de que *“não se pode contestar ser a aquisição de pneus e peças, além dos serviços de manutenção dos tratores e colheitadeiras NECESSÁRIOS E ESSENCIAIS para a produção da empresa, por pertencerem à atividade empresarial. Ora, caso o contribuinte não possuísse tais equipamentos, bem como não os mantivesse em funcionamento jamais poderia realizar a colheita”*.

Contudo, diante da ausência de prova de que os créditos pretendidos de aquisição de pneus e peças referem-se a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa, bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo e cumprem os requisitos do art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.833/2003, o creditamento deve ser negado.

É sabido que o ônus da prova é do contribuinte, nos termos dos art. 170 do CTN e art. 373 do CPC/15. Nas peças de defesa, os argumentos tecidos para esses itens são genéricos e desprovidos de apontamento em documentação hábil que confirme a real natureza dos dispêndios e o cumprimento dos requisitos legais.

A DRJ foi precisa ao tratar desse tópico, acolho as razões por com elas concordar integralmente:

À luz dos entendimentos exarados nas Soluções de Divergência e consoante o entendimento consolidado pelo STJ, as despesas com partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos e serviços de manutenção gerariam direito ao crédito se comprovadamente tivessem sido utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Há ainda um segundo requisito para que as partes e peças de reposição gerem o referido crédito: que não estejam escriturados no ativo imobilizado.

As partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na fabricação constituem bens que sofrem desgaste e, por isso, requerem reposição. Tais partes e peças de reposição têm sua **atuação vinculada à máquina ou equipamento a que pertencem**. Se estas máquinas e equipamentos fizerem parte da linha de produção onde ocorre a transformação do produto, é possível entender que a ação é diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Pode-se dizer, assim, que se enquadram no conceito de insumo.

Todavia, diferentemente do bem completo, **podem ou não ser incluídas no ativo imobilizado**, de modo que este requisito pode ou não ser atendido.

A definição sobre a **inclusão no ativo imobilizado** é obtida do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018) e em função do tempo de vida útil que se acrescenta à máquina com a substituição das partes e peças de reposição:

*Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).*

*§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II).*

*§ 2º O valor não depreciado de partes e peças substituídas poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:*

*I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou das peças;*

*II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso I;*

*III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado; e*

*IV- escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.*

*§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou com a comercialização dos bens e dos serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).*

Assim, se com a substituição das partes e peças houver um acréscimo do tempo de vida útil do equipamento superior a um ano, não podem ser admitidos os gastos com partes e peças de reposição como custos de produção. Nesse caso, o valor despendido não é considerado insumo à produção, mas um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado, que também permite desconto como crédito, desde que a máquina ou outro bem seja utilizado na fabricação, conforme determina o inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Todavia, consoante o inciso III do § 1º do art. 3º das citadas leis, o crédito deve ser descontado com base na depreciação do bem.

Desse modo, antes de efetuar o creditamento dos gastos com partes e peças de reposição a título de insumos, é mister verificar a repercussão dessa operação no ativo imobilizado. Caso haja aumento do tempo de vida útil do bem superior a um ano, o gasto deve ser incorporado ao ativo imobilizado e ser descontado como crédito à proporção que forem sendo registradas as depreciações.

Além disso, outro ponto a ser destacado é o de que para que os dispêndios com manutenção sejam considerados insumos, deverão ser atendidos todos os demais requisitos normativos e legais exigidos para geração do direito a crédito, a exemplo das exigências de que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição e sejam adquiridos/prestados por pessoa jurídica (art. 3º, § 2º, inc. II e § 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Em suma, as glosas de créditos decorrentes das despesas da aquisição de pneus, peças e serviços de manutenção de tratores devem ser mantidas.

### **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