



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.906584/2012-05  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.695 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ITAUEIRA AGROPECUARIA S.A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 288/295), admitido pelo despacho de fls. 339/342, em face do acórdão 3301-010.660, de 28/07/2021, cuja ementa dispõe quanto à matéria controvertida:

...

## EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, pallets e cantoneiras, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas 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.

Em síntese, a Fazenda Nacional se insurge contra o recorrido na parte que este proveu o recurso voluntário para admitir a reversão da glosa de créditos em relação às despesas de embalagem para transporte, uma vez as mesmas terem sido utilizadas após o processo produtivo. Acostou como paragonado o aresto 9303-005.553. Arrima seu entendimento nos critérios da essencialidade ou da relevância do bem destinado à venda, nos termos do decidido no REsp 1.221.170. Faz menção à Nota SEI 63/2018/PGACET/PGFN-MF, ao discorrer sobre o “teste de subtração”, e conclui transcrevendo itens 55 e 56 do Parecer COSIT/RFB nº05/2018, quando este, expressamente, aduz que não podem ser considerados insumos as “embalagens para transporte de mercadorias acabadas”. E conclui:

No caso em apreciação, os **pallets (ou estrados), as cantoneiras e os demais produtos têm como finalidade a acomodação das caixas que contém as frutas frescas em unidades maiores**, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria em, por exemplo, empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais. Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que as frutas já se encontram devidamente embaladas.

Em contrarrazões (fls. 350/362), alega o contribuinte que sua atividade preponderante é o cultivo e comercialização de frutas, devendo observar uma série de exigências sanitárias, tanto de transporte da mercadoria, como de acondicionamento, conforme normas de higiene, limpeza e conservação de produtos estabelecidos pela Anvisa e pela MAPA. Assevera o seguinte:

Assim, como mercadoria específica da Recorrida, é certo que os produtos da Recorrida não podem ter qualquer contato com o chão, ou qualquer impacto, tudo para evitar a contaminação ou lesão à fruta, o que o tornaria inconsumível ou fora do padrão de qualidade exigido pelas autoridades sanitárias.

Como também reconhecido no Acórdão, há, atualmente, exigência pela INC nº 02/2018 do MAPA E da ANVISA para que os pallets de transportes sejam identificáveis e manipulados por meio do processo de rastreabilidade, ou seja, a Recorrida deve adotar um conjunto de procedimentos que permitam detectar a origem e o acompanhamento da movimentação de um produto ao longo da cadeia produtiva até a chegada deste ao consumidor final.

Esta exigência, antes comercial, agora também decorre de ato normativo dos órgãos responsáveis pelo cuidado sanitário à nível nacional.

Alega que o paradigma utilizado pela Recorrente, possui entendimento defasado, uma vez que é datado de 16/08/2017, anterior ao julgamento repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, que ocorreu em 14/11/2018 (julgamento de embargos de declaração), pelo que entende que não deve ser conhecido o apelo fazendário. Caso conhecido, requer que no mérito seja improvido.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-013.695 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 10380.906584/2012-05

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator.

Conheço do recurso nos termos em que admitido. Embora tenha razão a contrarrazoante no sentido de que o paragonado 9303-005.553 tenha sido prolatado antes do REsp 1.221.170, verdade, porém, que ele tratou de “embalagem utilizada para transporte de produto acabado”.

Assim, resta estabelecida a similitude fática e divergência jurisprudencial a ensejar o processamento do apelo especial fazendário.

### EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

Esta Turma já assentou entendimento unânime que em se tratando de embalagem que têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, reveste-se a mesma da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas** (item 55 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018), como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

A propósito, cito excerto do voto do Ministro Mauro Campbell no REsp 1.221.170:

Em resumo, é de **se definir como insumos**, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e **cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

Por conseguinte, **gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto**, o que a meu juízo resta claro na hipótese dos autos, vez o contribuinte transportar “frutas frescas”, o que tomo por incontestado. Ou seja, caso específico que deve ser analisado casuisticamente, eis que foge a regra geral do entendimento vazado no referido REsp.

Nesse sentido, decidimos recentemente nos arestos 9303-010.575, 9303-010.448, 9303-010.118 e 9303-011.184, dentre outros. Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios. Abaixo, para ilustrar, transcrevo a ementa do julgado 9303-011.354 (de 13/04/2021), de minha relatoria, votado à unanimidade no ponto, referente a empresa produtora de frutas:

...

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, **desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto**, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Dessarte, sem reparos à r. decisão.

### **DISPOSITIVO**

Forte em todo o exposto, conheço do recurso fazendário e nego-lhe provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire