



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.906367/2016-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.673 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BETANIA LACTEOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CRÉDITO. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, é vedado o aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Ramon Silva Cunha (substituto[a] integral), Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 103-003.991, proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 que, por unanimidade de votos, julgou procedente a manifestação de inconformidade e reconheceu em parte o direito creditório, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de Apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido especificamente contestada pelo interessado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de Apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) 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, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

MATERIAL DE LIMPEZA DE ATIVOS PRODUTIVOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados na produção de leite e seus derivados são considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

MATERIAL DE LABORATÓRIO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O material de laboratório utilizado na análise microbiológica e físico-química do leite pela indústria de alimentos (leite e seus derivados) é considerado insumo gerador de crédito das contribuições.

SORO DE LEITE EM PÓ. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável ao soro de leite em pó, produto resultante da industrialização do soro de leite fluido, a redução a zero da alíquota da contribuição incidente sobre as aquisições e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno prevista no inciso XIII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

Manifestação de Inconformidade Procedente

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Para fins de economia processual, adoto integralmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, o qual descreve com completude e clareza os fatos pertinentes, conforme segue:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que reconheceu em parte o crédito de Cofins Merc Interno não-cumulativo(a) – Não Tributado(a), apurado no 3º trimestre/2012 e demonstrado no PER nº 19674.72856.130114.1.1.11-8030. Do crédito pleiteado de R\$ 1.883.060,73, foi reconhecido R\$ 1.394.897,41, com o qual foram homologadas compensações declaradas pelo contribuinte, sendo-lhe, em seguida, ressarcido em espécie eventual diferença de crédito (R\$ 0,00).

O manifestante é pessoa jurídica submetida ao regime de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real e se dedica à industrialização e comercialização de laticínios em geral, sendo que suas vendas no período em questão foram destinadas, em sua grande maioria, ao mercado interno.

Dos créditos apurados pelo contribuinte foram efetuadas glosas daqueles decorrentes de aquisições de material de limpeza e material empregado em laboratório para a realização de análise físico-química do leite. De acordo com a Informação Fiscal que fundamenta o despacho decisório, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, foi dado pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e 404, de 12 de março de 2004. Estes atos normativos estabelecem que somente são considerados insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Nesse sentido, concluiu a autoridade decisória que materiais destinados à limpeza, bem assim aqueles utilizados em laboratórios para análise físico-química, destoam do conceito de insumo, razão

pela qual foram glosados os créditos relativos a aquisição destes bens, conforme evidenciado em planilha.

Também foram objeto de glosa o crédito apropriado sobre despesas com aquisição de insumos sujeitos à alíquota 0 (zero) das contribuições, conforme evidenciado em planilha (art 1º, caput, inc. XIII, da Lei nº 10.925/2004). Trata-se da aquisição de soro de leite em pó (NCM 0404.10.00), e cujas alíquotas de PIS/Pasep e Cofins sobre a sua venda foram também reduzidas a 0 (zero). Nesse quadro, o inc. II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, veda a tomada quando não há incidência dessas contribuições na aquisição do insumo.

Cientificado eletronicamente do decisório em 22/02/2017, o contribuinte manifestou inconformidade em 22/03/2017, pedindo, em suma, o reconhecimento do seu direito creditório, a homologação das compensações e/ou o deferimento do ressarcimento, sobre o crédito decorrente da indevida glosa sobre despesas com material de limpeza e material empregado em laboratório para a realização de análise físico-química do leite.

Alega que a produção de alimentos, especialmente de laticínios, principal produto produzido, requer um trato diferenciado em relação à produção de outros bens, já que está diretamente ligada à saúde humana, a quem é destinado seu consumo. A falta de cuidados na qualidade dos produtos pode acarretar em graves problemas à saúde pública, motivo pelo qual há um rígido controle governamental em relação à produção de alimentos, obrigando as empresas do setor a investirem na qualidade dos alimentos produzidos, de forma a se adequarem aos padrões técnicos e sanitários exigidos. A importância desses dispêndios é tanta que, se não existissem, o contribuinte sequer estaria autorizado a funcionar e a comercializar seus produtos, ou seja, não existiria atividade produtiva sem esses gastos.

Nesses termos, sustenta que tais itens são essenciais ao processo produtivo do recorrente, adequando-se perfeitamente ao conceito de insumo, conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (processo nº 11020.001952/2006-22, 2ª Turma da 2ª Câmara) e do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 19/05/2015, DJe 29/06/2015).

Acerca da glosa sobre a aquisição de soro de leite em pó, sustenta que tal produto não está submetido à alíquota zero como erroneamente entendeu a RFB, pois que é tributado normalmente.

Ao contrário, há previsão da incidência da alíquota zero para o soro de leite fluido, consoante art 1º, caput, inc. XIII, da Lei nº 10.925/2004. Argumenta que, embora os dois produtos tenham o mesmo NCM 0404.10.00, estes são diferentes e, por consequência, são submetidos a regras de tributação distintas(doc. 06). Para comprovar a incidência, juntou Declaração de Importação (doc. 07), a demonstrar que o soro de leite em pó vem sendo tributado, fato este que assenta o correto creditamento feito pelo contribuinte.

É o relatório.

Por ocasião do julgamento, a turma decidiu por unanimidade julgar a impugnação procedente, reconhecendo em parte o direito creditório. Os julgadores decidiram, em síntese:

1. Materiais de limpeza de ativos produtivos: Reconhecer como insumos geradores de crédito da Cofins, dada a sua essencialidade na produção de alimentos, especialmente em função das exigências sanitárias. A glosa foi revertida.
2. Materiais utilizados em laboratório: Reconhecer como insumos, considerando que são empregados para a realização de análises microbiológicas e físico-químicas do leite, as quais são exigidas por legislação sanitária. A glosa foi revertida.
3. Soro de leite em pó: Reconhecer que este produto não está abrangido pela alíquota zero prevista no art. 1º, inciso XIII, da Lei nº 10.925/2004 (que se refere apenas ao soro de leite fluido). Portanto, permitiu-se o creditamento da Cofins sobre sua aquisição. A glosa foi revertida.
4. Leite em pó, integral ou desnatado: Manter a glosa por estarem esses produtos sujeitos à alíquota zero, conforme legislação aplicável. Além disso, o acórdão considerou que matéria não foi impugnada expressamente pelo contribuinte.

Concluindo:

“Do quanto expendido, voto por julgar procedente a manifestação de inconformidade, nº sentido de reconhecer o crédito de Cofins Merc Interno não-cumulativo(a) – Não Tributado(a), apurado no 3º trimestre/2012 e demonstrado no PER nº 19674.72856.130114.1.1.11-8030, no valor de R\$ 20.930,58, homologando-se as compensações declaradas e/ou ressarcindo-se em espécie eventual valor remanescente.”

Insatisfeita com a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário perante este Conselho, alegando, de forma resumida, os seguintes pontos:

1. Preliminar – Da contestação da totalidade das glosas de créditos – Princípio da Verdade Material:

A Recorrente afirma ter impugnado todas as glosas realizadas, inclusive aquelas referentes a insumos adquiridos com alíquota zero (leite em pó integral e desnatado), sendo, portanto, incorreta a conclusão da DRJ quanto à ausência de contestação. Invoca a aplicação do Princípio da Verdade Material, a fim de assegurar a análise integral do direito creditório.

## 2. Do Direito:

Sustenta o direito ao crédito de COFINS sobre insumos sujeitos à alíquota zero, fundamentando-se na sistemática da não-cumulatividade prevista para a contribuição, operada pelo método subtrativo indireto, o qual independe da incidência do tributo nas etapas anteriores. Com base nisso, requer o reconhecimento da legitimidade dos créditos glosados.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### Da Preliminar

Cumpre, inicialmente, analisar a preliminar suscitada pela recorrente quanto à alegada omissão do acórdão recorrido no exame integral das matérias impugnadas na manifestação de inconformidade, notadamente no que se refere aos créditos apurados sobre aquisições de leite em pó integral e desnatado.

A recorrente aduz que apresentou impugnação abrangente a todas as glosas promovidas pela fiscalização, inclusive aquelas fundadas na suposta sujeição dos insumos à alíquota zero de PIS e COFINS. Alega que, embora tenha destacado pontualmente o item “soro de leite em pó” em sua manifestação, tal menção teve finalidade meramente exemplificativa, sem qualquer intuito de restringir a controvérsia àquele produto específico.

Conforme afirmado no Recurso Voluntário:

“Não poderia o acórdão recorrido fundamentar que a matéria não teria sido contestada apenas pelo fato de a Recorrente ter exemplificado um dos produtos para subsidiar seu argumento [...], posto que tal fato não significa na falta de impugnação a respeito das demais glosas sobre o mesmo assunto”

De fato, ao se examinar o teor da manifestação de inconformidade, observa-se que a contribuinte efetivamente contestou o critério adotado pela fiscalização quanto à glosa de créditos vinculados a aquisições supostamente sujeitas à alíquota zero, tomando o soro de leite em pó apenas como exemplo representativo da tese jurídica sustentada, nos seguintes termos:

“Tais produtos não estão submetidos à alíquota zero como erroneamente entendeu a RFB. **A título exemplificativo**, apontamos o soro de leite em pó, um dos produtos indicados no levantamento fiscal como sendo sujeito à alíquota zero e que na verdade é tributado normalmente”

Embora a impugnação tenha feito referência expressa a apenas alguns dos itens glosados, é inequívoco que tal referência teve caráter ilustrativo, com o objetivo de fundamentar, por analogia, a inconformidade com todas as glosas de mesma natureza jurídica.

Com efeito, a própria noção de exemplificação pressupõe, por definição lógica, a existência de um conjunto mais amplo de elementos abrangidos pela mesma argumentação. Caso contrário, não haveria necessidade de se recorrer ao uso de exemplos. Assim, ao eleger determinado item como exemplo, a contribuinte demonstra que há outros itens na mesma condição, cujos créditos também foram indeferidos com base em fundamento jurídico idêntico.

Dessa forma, por uma interpretação sistemática da peça recursal, conclui-se que a manifestação de inconformidade abrangeu, sim, a integralidade das glosas constantes das planilhas fiscais, não se justificando qualquer limitação interpretativa quanto ao alcance do pedido formulado.

Assim, superada a preliminar, passa-se à análise do mérito.

### **Do Mérito**

A controvérsia posta sob exame diz respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos da COFINS, no regime de apuração não cumulativo, nas hipóteses de aquisição de insumos cuja receita de venda, na etapa anterior da cadeia, esteja submetida à alíquota zero das referidas contribuições.

Quanto a essa questão, impõe-se observar, de início, que o artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece, de forma clara e objetiva, a redução a zero das alíquotas da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de leite em pó integral e desnatado, tanto nas operações internas quanto nas operações de importação:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Por sua vez, o artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, veda expressamente o aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero. O regime não cumulativo, embora permita a apropriação de créditos como regra, condiciona tal aproveitamento à efetiva incidência das contribuições nas etapas anteriores da cadeia, o que não se verifica nos casos em que a lei reduz a alíquota a zero.

Esse entendimento é reiteradamente consagrado na jurisprudência deste Conselho, conforme se depreende do Acórdão nº 3301-002.999, publicado em 21/06/2016:

“COMPRA DE PRODUTOS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADOS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS

**As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e COFINS, por terem sido adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas), gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito, conforme o disposto nos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.** Neste caso, encontram-se as compras de leite in natura e pasteurizado ou industrializado e vacinas, pintos e ovos.” (grifo nosso)

No mesmo sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se no Acórdão nº 9303-004.343, cuja ementa explicita com precisão a tese acolhida:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.

IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de produtos tributados alíquota zero de PIS/Cofins não dão direito a créditos no regime de apuração não cumulativo.”

A conclusão restou também afirmada de forma categórica no dispositivo do referido acórdão:

“Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe parcial provimento, apenas para **afastar o direito ao crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de bens ou serviços tributados à alíquota zero.**” (grifo nosso)

Adicionalmente, vale citar o Acórdão nº 9303-013.876, também da 3ª Turma da Câmara Superior, no qual, embora se tenha reconhecido o direito ao crédito sobre o frete relacionado à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero — por tratar-se de despesa tributada e integrante do custo de aquisição —, restou consignado que não há direito ao crédito sobre os próprios insumos adquiridos à alíquota zero, em razão da expressa vedação legal.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2006 PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

**O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º).** Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação

legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.” (grifo nosso)

Assim, verifica-se que a distinção entre os créditos decorrentes de insumos propriamente ditos (vedados, se sujeitos à alíquota zero) e aqueles relativos ao frete incidente sobre tais aquisições (admitidos, desde que tributados) está firmemente assentada na jurisprudência administrativa.

Dessa forma, entendo que não assiste razão à recorrente quanto à pretensão de aproveitamento de créditos da COFINS relativamente às aquisições de leite em pó integral e desnatado, uma vez que tais produtos, conforme disposto em lei, estão submetidos à alíquota zero, circunstância que inviabiliza o creditamento. A glosa efetuada pela autoridade fiscal, e mantida pela DRJ, encontra-se plenamente respaldada pela legislação de regência e pela jurisprudência pacificada no âmbito deste Conselho.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão**