



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.900179/2013-95</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3302-003.013 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRF S/A (SUCESSORA DE AVIPAL NORDESTE S/A)
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3302-003.007, de 29 de janeiro de 2026, prolatada no julgamento do processo 10530.900168/2013-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de contribuição não cumulativa, transmitido através do Programa PERD/COMP (Pedido Eletrônico de Restituição,

Ressarcimento e Reembolso e Declaração de Compensação), que restou indeferido, nos termos do Despacho Decisório que instrui os autos.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade na qual sustenta a necessidade de julgamento conjunto com outros processos de ressarcimento referentes aos mesmos elementos, inclusive para fins de uniformização dos julgados, também em relação ao auto de infração correspondente.

Ainda em preliminar, aborda a superficialidade do trabalho fiscal e discorre sobre o princípio da verdade material, que entende ofendido no procedimento efetuado, citando entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Trata da instrução probatória no Processo Administrativo Fiscal (PAF) e da necessidade de conhecimento do processo produtivo.

No mérito, discorre sobre o conceito de insumos, sobre a sistemática não cumulativa das contribuições, e sobre a legitimidade de seu pleito.

O colegiado a quo julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

(...)

**VINCULAÇÃO DE PROCESSOS SOBRESTAMENTO.IMPOSSIBILIDADE.**

*O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Não há previsão para sobrestar um processo em função de outro.*

**GLOSA DOS CRÉDITOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.**

*Só podem ser apurados créditos de insumos na modalidade não-cumulativa da contribuição, quando houver compra de pessoa jurídica nacional e utilização em processo produtivo. Quando comprovado que o negócio jurídico não foi realizado com a pessoa jurídica que aproveita os créditos, ou que a compra e industrialização existe apenas formalmente, de forma dissociada da realidade fática, deve ser feita a glosa integral dos créditos aproveitados indevidamente como insumos.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.**

*Do valor do PIS ou da COFINS, apurados segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.**

*Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. As despesas com embalagens de transporte, pallets, serviços de repaquetização, alimentos para consumo, tintas para carimbo e outras relacionadas não podem ser consideradas insumo na fabricação/produção de bens destinados à venda.*

**CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO ALÍQUOTA ZERO.**

*Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação aos arts.*

*3ªs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não mais se poderão apurar créditos decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO.*

*COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*

*É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação, guardando os elementos necessários ou, pelo menos, possibilitando a segregação dos dispêndios, se for o caso.*

*POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO.*

*VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.*

*Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse deve ser permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento.*

*CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da COFINS apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.*

*Na sistemática não-cumulativa das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes a locação de prédios, máquinas e equipamentos, desde que utilizados nas atividades da empresa e devidamente comprovados, por contratos, comprovantes de pagamentos ou outra documentação compatível.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.*

*Para os anos-calendários de 2008 e 2009, o percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista da contribuição será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 adquiridos de pessoa física ou das pessoas jurídicas indicadas nos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possuía percentual específico de 50%.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Insurgindo-se contra a decisão prolatada, a contribuinte interpôs recurso voluntário repisando as alegações trazidas na manifestação de inconformidade.

Convertida em Resolução, a Autoridade Fiscal emitiu Informação Fiscal constante nos autos.

Devidamente cientificada, a Recorrente alegou em sua manifestação:

*A DRF reconstituiu e recalculou os créditos de PIS e COFINS, e, no período objeto deste processo, concluiu pela existência de saldo apenas nos meses de [...] de [...]:*

*A Requerente refuta as conclusões da autoridade fiscal, pois elas ignoram os créditos passíveis de reconhecimento nos autos deste processo administrativo após julgamento do Recurso Voluntário pelo CARF, bem como os impactos significativos decorrentes da definição, pelo STJ, do conceito de insumo em sede de recursos repetitivos.*

*Nesse sentido, a Requerente reitera os argumentos contidos em seu Recurso Voluntário, pleiteia a aplicação do conceito de insumo previsto no REsp nº 1.221.170/PR, e a necessidade de reversão integral das glosas, reconhecendo-se integralmente o crédito pleiteado.*

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 na resolução paradigma como razões de decidir:

### **I – ADMISSIBILIDADE**

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

### **II – MÉRITO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, *verbis*:

*Art. 87. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 86.*

*§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.*

*§ 2º O processo paradigma de que trata o § 1º será sorteado entre as Turmas e, na Turma contemplada, sorteado entre os conselheiros, sendo os demais processos integrantes do lote de repetitivos movimentados para o referido colegiado.*

*§ 3º Quando o processo paradigma for incluído em pauta, os processos correspondentes do lote de repetitivos integrarão a mesma pauta e sessão, em nome do Presidente da Turma, **sendo-lhes aplicado a tese ou fundamento adotado e o resultado do julgamento do paradigma.***

Contudo um fato decorrido de decisão do STJ ultrapassou tal procedimento.

### **Conceito de Insumo**

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.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos.

#### Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, 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 (inciso II

do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.

167. Segundo 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".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Como se vê, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no **processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, admitindo-se créditos em relação ao insumo do insumo, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; assim como itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; e também os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Acerca da utilidade do teste de subtração, assim se manifestou o PN COSIT/RFB nº 5/2018:

21. **O teste de subtração** proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "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" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), **não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo.** Vale destacar que **a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.**

Como se vê, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos aludidos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". **Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das**

**contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos

Como se percebe, o conceito de Bens e Insumos e prestação de serviços foi ampliado sob nova ótica.

Assim, esse Conselheiro entende que esse tópico deva a Autoridade Fiscal, titular da competência originária, se manifeste sobre eventual reconhecimento de direito creditório adicional à vista do alargamento do conceito de insumos, assim como das informações prestadas pela contribuinte que julgar necessário para sua análise

Em face do exposto, proponho a remessa dos autos em resolução para que a Autoridade preparadora se manifeste quanto as alegações colocadas no Recurso Voluntário, elaborando Relatório de Informação Fiscal conclusivo, procedendo análise e intimações que julgar necessária para formação de

sua convicção, no formato previsto nas disposições da Receita Federal, mormente em relação os tópicos do Recurso Voluntário, devendo proceder a quantificação do eventual Direito Creditório, conforme elencado pela Recorrente:

*A DRF reconstituiu e recalculou os créditos de PIS e COFINS, e, no período objeto deste processo, concluiu pela existência de saldo apenas nos meses de junho, setembro e dezembro de 2009:*

*A Requerente refuta as conclusões da autoridade fiscal, pois elas ignoram os créditos passíveis de reconhecimento nos autos deste processo administrativo após julgamento do Recurso Voluntário pelo CARF, bem como os impactos significativos decorrentes da definição, pelo STJ, do conceito de insumo em sede de recursos repetitivos.*

*Nesse sentido, a Requerente reitera os argumentos contidos em seu Recurso Voluntário, pleiteia a aplicação do conceito de insumo previsto no REsp nº 1.221.170/PR, e a necessidade de reversão integral das glosas, reconhecendo-se integralmente o crédito pleiteado.*

Esclareço também que as informações fornecidas pela Recorrente devem estar devidamente organizadas e correlacionadas com os registros/declaração de informação, de forma clara, não bastando apenas a juntada de diversos documentos sem correspondência entre si.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Após a conclusão, proceder a ciência ao interessado para eventual manifestação conforme previsto na legislação e, após o prazo ali disposto, retornar ao CARF.

Nesse sentido, voto por converter o julgamento em diligência junto a Unidade da Receita Federal.

## **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente Redator