



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.723385/2016-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.895 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	CIA. HERING
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constatam vícios na decisão embargada como omissões sobre pontos que deveriam ser apreciados.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2010

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de diligência requerida com a finalidade de suprir a falta de apresentação de provas no momento processual oportuno deve ser indeferida.

REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. SÚMULAS 346 E 473 DO STF. LEI Nº 9.784/99, ARTS. 53 E 54.

A Administração Pública possui o poder-dever de anular de ofício os próprios atos eivados de ilegalidade, decorrente do princípio da autotutela, conforme as Súmulas nº 346 e 473 do STF e os artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 1.999.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher, parcialmente, os embargos de declaração, integrando o acórdão com as razões relativas ao indeferimento da diligência e à possibilidade de revisão de ofício, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro (a Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Enk de Aguiar.

## RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-012.123, nos quais alega os seguintes vícios:

1. Erro na premissa de que não teriam sido apresentados os documentos que comprovassem o direito creditório e que a discussão é eminentemente conceitual;
2. Erro na premissa adotada pelo acórdão que teria afirmado que a Embargante teria anexado documentos que não guardariam relação com a competência ora em análise;
3. Contradição entre o indeferimento do pedido de diligência, por desnecessidade, e a conclusão de validade do despacho decisório, por supostamente ter analisado os documentos e concluído que não se caracterizariam como insumos, para fins de crédito de PIS e Cofins;
4. Contradição quanto à suficiência dos documentos que comprovam as despesas objeto do recurso voluntário, pois se os documentos apresentados pela embargante durante o procedimento de Fiscalização foram suficientes para o julgamento da DRJ porque não seriam supostamente suficientes para o julgamento do CARF;
5. Omissão quanto ao fato de que todos os documentos foram apresentados perante a Fiscalização;
6. Omissão quanto à análise dos documentos apresentados por amostragem em relação aos bens importados para revenda;
7. Omissão quanto aos fundamentos que demonstraram a nulidade da revisão de ofício.

O despacho de admissibilidade admitiu parcialmente os embargos, para sanar a obscuridade quanto à validação do despacho decisório, a contradição quanto à rejeição da

diligência e a omissão quanto aos fundamentos que demonstraram a nulidade da revisão de ofício”.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, relator.

A embargante tomou ciência do acórdão embargado em 03/02/2023, opondo os embargos em 08/02/2023, dentro do prazo de cinco dias previsto no artigo 116 do Anexo do Regimento Interno do CARF, sendo, portanto, tempestivos.

Passo à análise dos vícios alegados.

**Contradição entre o indeferimento do pedido de diligência, por desnecessidade, e a conclusão de validade do despacho decisório, por supostamente ter analisado os documentos e concluído que não se caracterizariam como insumos, para fins de crédito de PIS e Cofins**

Quanto à validade do despacho decisório, a embargante alega obscuridade na afirmação de que o Despacho Decisório teria avaliado a essencialidade e relevância dos bens e serviços tomados pela embargante como insumos, conforme o excerto abaixo da decisão:

“[...]”

No despacho decisório consta expressamente que a certeza e liquidez do indébito pleiteado, decorrente de desconto de créditos do PIS, foram analisadas a partir da documentação apresentada pela recorrente. No entendimento daquela autoridade, os custos/despesas com bens e/ ou serviços cujos créditos foram glosados não constituem insumos e/ ou não são essenciais nem relevantes ao desenvolvimento de sua atividade econômica.”

Contudo, no tópico “2. FUNDAMENTOS, item 2.1 – O Conceito de Insumos” do Despacho Decisório, a autoridade fiscal avaliou os insumos da embargante com base nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, com a seguinte conclusão feita:

“Muito embora tal conceito suscite entre contribuintes e esta Secretaria discussões quanto a seu alcance, em sede administrativa tais controvérsias há muito perderam sentido. Por meio das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, ficou claro que por insumos devem ser entendidos aqueles bens e serviços que sejam diretamente utilizados no processo produtivo, em detrimento de teorias que defendam ser insumo todo e qualquer ônus suportado pela pessoa jurídica, como claramente demonstram as normas a seguir:

[...]”

Como se depreende, tanto um bem quanto um serviço podem ser considerados insumos, desde que atendidos os requisitos abaixo:

a) Quando se trata de um bem utilizado na fabricação de produtos, ele deve:

- exercer ação direta sobre o produto em fabricação;
- sofrer alteração sob a forma de desgaste, dano ou perda de propriedade física ou química e;
- não estar incluído no ativo imobilizado.

b) Quando se trata de um bem utilizado na prestação de serviços, ele deve:

- ser consumido na prestação deste serviço e;
- não estar incluído no ativo imobilizado.

c) Quando se trata de um serviço utilizado na fabricação de produtos, ele deve:

- ser prestado por pessoa jurídica domiciliada no país e;
- ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.

d) Quando se trata de um serviço utilizado na prestação de serviços, ele deve:

- ser prestado por pessoa jurídica domiciliada no país e;
- ser aplicado ou consumido na prestação do serviço.”

Destarte, é evidente que o Despacho Decisório não avaliou a essencialidade e/ou a relevância dos insumos, pois estava sob a égide das instruções normativas, posteriormente, declaradas ilegais pelo STJ no REsp 1.221.170/PR. Assim, o excerto acima transcrito da decisão deve ser alterado para:

“No despacho decisório consta expressamente que a certeza e liquidez do indébito pleiteado, decorrente de desconto de créditos do PIS, foram analisadas a partir da documentação apresentada pela recorrente. No entendimento daquela autoridade, os custos/despesas com bens e/ ou serviços cujos créditos foram glosados não constituem insumos, nos termos das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, às quais estava a autoridade fiscal vinculada à época.”

Contudo, o fato de o Despacho Decisório ter adotado um conceito de insumos, posteriormente declarado ilegal, não o torna ato nulo, nos termos do artigo 59<sup>1</sup> do Decreto nº 70.235/72. Apenas que deve ser reformado, para que os insumos sejam apreciados sob os critérios adotados no REsp 1.221.170/PR.

Assim, acolho os embargos nesta parte, para sanar a obscuridade, sem imprimirlhes efeitos infringentes.

Quanto ao indeferimento do pedido de diligência, a decisão embargada fundamentou a desnecessidade de diligência nos seguintes termos:

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

“A recorrente requereu a baixa dos autos em diligência para verificar se foi observado o conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

No entanto, trata-se de pedido desnecessário, tendo em vista que o julgamento nesta fase recursal levará em conta o conceito de insumos dado pelo STJ naquele julgamento.”

A meu ver, não há contradição, pois se o pedido de diligência é apenas para fazer a subsunção dos itens glosados ao conceito definido pelo STJ e a decisão iria realizar a subsunção, não haveria motivo para o deferimento da diligência.

Já a questão relativa à documentação juntada aos autos ser suficiente, ou não, à subsunção do conceito de insumo não é fundamento à realização de diligência, se a recorrente teve oportunidade para juntar essa documentação aos autos. Por certo, quando da interposição da manifestação de inconformidade, não havia decisão do STJ proferida no REsp 1.221.170/PR. Contudo, na interposição do recurso voluntário, em 11/12/2019, já havia sido proferida a decisão do STJ, inclusive emitido o Parecer Cosit nº 5/2018, o que possibilitou à recorrente juntar quaisquer outros documentos que entendesse necessário para a subsunção dos insumos glosados aos critérios de essencialidade e relevância definidos no REsp 1.221.170/PR, nos termos da alínea “b”<sup>2</sup> do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72

Assim, o acórdão deve ser integrado com o fundamento acerca da função da diligência no processo administrativo fiscal. Neste sentido, o ônus da prova, como já mencionado em outros capítulos, cabe a quem alega o direito. Destarte, deve ser aplicado o artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 373 do CPC, ou seja, caberia ao contribuinte juntar em recurso voluntário os documentos suficientes à subsunção das glosas de insumos aos critérios do REsp 1.221.170/PR, não destinando a diligência a suprir deficiência probatória que já poderia ter sido suprida por ocasião da interposição da peça recursal.

Portanto, acolho os embargos neste tópico, devendo o acórdão embargado ser integrado com as razões acima delineadas, sem efeitos infringentes.

**Omissão quanto aos fundamentos que demonstraram a nulidade da revisão de ofício**

---

<sup>2</sup> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A embargante alega que o acórdão embargado não apreciou os fundamentos aduzidos no recurso voluntário sobre a nulidade da revisão de ofício das compensações homologadas tacitamente, em desacordo com os arts. 145, 146 e 149 do CTN.

No item 2.2 do recurso voluntário, a embargante aduziu que a revisão de ofício com base no artigo 149, inciso VIII do CTN, não seria aplicável à situação dos autos, tendo em vista o julgamento do REsp 1.130.545/RJ, sob a sistemática de recursos repetitivos, esclarecendo que somente fatos novos, desconhecidos pelo Fisco quando do lançamento ensejariam a possibilidade de revisão do lançamento anterior realizado.

Alegou que houve alteração de critério jurídico quanto à essencialidade e relevância dos bens/serviços utilizados como insumos, ensejando a nulidade da revisão de ofício.

Por sua vez, a decisão embargada consignou que “Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 145 c/c o art. 149, inciso VIII, ambos do CTN.”

O caso concreto diz respeito à revisão de ofício da DCOMP 15190.15873.211111.1.3.04-3183, conforme excerto do Despacho Decisório:

“Cuida este processo de análise do Pedido de Restituição nº 11983.60443.171111.1.2.04-1202, cumulado com a(s) Declaração(ões) de Compensação no(s) 15190.15873.211111.1.3.04-3183.

O crédito solicitado é de pagamento indevido ou a maior de Cofins não-cumulativa, competência agosto de 2010, no valor de R\$ 431.367,98.

Consta nos sistemas da Receita Federal do Brasil a homologação da(s) compensação(ões) declarada(s), motivo pelo qual a presente análise tem natureza de revisão de ofício.”

Quanto à possibilidade de revisão de despacho decisório, entendo que a Administração Pública possui o poder-dever de anular de ofício os próprios atos eivados de ilegalidade, decorrente do princípio da autotutela. Neste sentido as Súmulas nº 346 e 473 do STF e os artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 1.999:

Súmula nº 346:

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula nº 473:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Lei nº 9.784/99:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

O caso diz respeito a declaração de compensação, cujos créditos pleiteados devem ser líquidos e certos, a teor do artigo 170 do CTN. Ademais, não se trata de lançamento para constituição de crédito tributário, nos termos do artigo 149 do CTN, uma vez que os tributos objeto da declaração de compensação consistem em confissão de dívida e já estão lançados.

Não houve lançamento de crédito tributário anterior ou posterior, sendo inaplicáveis ao caso os artigos 146 e 149 do CTN. Ademais, o art. 146 do CTN diz respeito à alteração de critério jurídico pela Administração Tributária de forma geral a ser aplicada a fatos futuros e não a decisões individuais no âmbito do contencioso administrativo, as quais não prospectam efeitos para os contribuintes em relação a fatos geradores futuros.

Diante do exposto, voto para acolher, parcialmente, os embargos de declaração, integrando o acórdão com as razões relativas ao indeferimento da diligência e à possibilidade de revisão de ofício, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède