



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.723387/2016-14</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.900 – 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**

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS DE OMISSÃO.

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

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

Incumbe ao contribuinte o ônus processual de provar a liquidez e certeza do direito creditório.

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

As alegações recursais relativas a matéria estranha à lide não devem ser conhecidas.

## ACÓRDÃO

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 a possibilidade de revisão de ofício, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.899, de 17 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 13971.723386/2016-61, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente Redator

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

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 no acórdão paradigma.

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face de Acórdão de Recurso Voluntário, 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 os embargos, integralmente.

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 no acórdão paradigma como razões de decidir:

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.

**Erro na premissa de que não teriam sido apresentados os documentos que comprovassem o direito creditório e que a discussão é eminentemente conceitual**

A recorrente alega que todos os documentos foram apresentados e que o Despacho Decisório não se assentou em falta de comprovação de documentos, mas sim no conceito restrito de insumos, à época normatizado pela RFB.

Contudo, a afirmação de que o Despacho Decisório glosou créditos apenas por divergência no conceito de insumos não corresponde à verdade dos

fatos. Assim, em diversas glosas, a questão probatória foi fundamento, como a seguir exposto:

3.1 – Bens para Revenda - linha 1, ficha 06A ou 16A, do Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

[...]

Percebe-se ainda da relação de bens utilizados como insumos vários itens cuja descrição do bem e de sua utilização no processo produtivo encontra-se de tal forma genérica, que restou impossibilitado identificar tais bens ou, mesmo quando identificados, concluir que tenham efetivamente sofrido alterações em função da ação diretamente exercida sobre o bem ou produto fabricado. A relação destes bens, que serão glosados, está no Anexo II desta decisão.

[...]

3.2 – Bens Utilizados Como Insumos - linha 2, ficha 06A ou 16A, do Dacon

[...]

Percebe-se da relação de serviços utilizados como insumos vários itens cuja descrição e utilização no processo produtivo encontra-se de tal forma genérica que restou impossibilitado identificar tais serviços ou, mesmo quando identificados, concluir que tenham efetivamente sido aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos ou consumidos na prestação de serviços. A relação destes serviços, que serão glosados, está no Anexo III desta decisão.

[...]

3.3 – Serviços Utilizados Como Insumos - linha 3, ficha 06A ou 16A, do Dacon

[...]

No entanto, foi entregue tão somente um demonstrativo do valor da conta sintética 42.12.00.02 - Máquinas e Equipamentos.

Como já exposto, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos créditos que alega possuir. Não é razoável supor, diante de tão insuficientes informações, que seja possível firmar convicção quanto à pertinência dos créditos calculados nesta linha do Dacon. Não resta, assim, alternativa diferente da glosa da base de cálculo demonstrada nesta linha, conforme quadro abaixo.

[...]

3.4 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica - linha 6, ficha 06A ou 16A, do Dacon

[...]

Diante de todo o exposto e da análise da resposta da contribuinte, percebe-se que alguns dos bens que formaram a base de cálculo, como sistemas de transporte, não encontram relação com o processo produtivo (Anexo IV), ou possuem a descrição do bem e/ou da sua utilização genérica ou insuficiente para a análise (Anexo V), impossibilitando concluir pela pertinência da sua utilização na base de cálculo dos créditos.

[...]

3.5 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação) – linha 9, ficha 06A ou 16A, do Dacon

[...]

Alguns dos bens que formaram a base de cálculo demonstrada na linha 10 não encontram relação com o processo produtivo (Anexo VI). Outros possuem sua descrição genérica ou insuficiente, impossibilitando concluir pela pertinência da sua utilização na base de cálculo dos créditos (Anexo VII).

[...]

3.7 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição) – linha 7, ficha 06B ou 16B, do Dacon

[...]

Alguns dos bens que formaram a base de cálculo demonstrada possuem a descrição do bem e/ou da sua utilização genérica ou insuficiente para a análise (Anexo XI), impossibilitando concluir pela pertinência da sua utilização na base de cálculo dos créditos.

[...]

3.8 – Outras Operações com Direito a Crédito – linha 8, ficha 06B ou 16B, do Dacon

Ao analisar toda a resposta relativa a outras operações com direito a crédito, percebe-se que o total é igual ao demonstrado em outras operações com direito a crédito da linha 13, fichas 06A ou 16A. Desta forma, por não haver nos autos referência a qualquer outro valor a este título, conclui-se que nenhuma informação sobre a linha 8, fichas 06B ou 16B, foi entregue pela Cia Hering.

Como já exposto, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos créditos que alega possuir. Não é razoável supor, diante da inexistência de informações nos autos, que seja possível firmar convicção quanto à pertinência dos créditos a partir do valor demonstrado nesta linha do Dacon. Não resta, assim, alternativa diferente da glosa dos créditos, conforme quadro abaixo:

[...]”

Verifica-se que, em quase todos os itens glosados (exceção apenas do tópico 3.6), houve fundamento de glosa em deficiência probatória ou de documentação, como informações genéricas ou insuficientes nos documentos apresentados.

Destarte, não há erro de premissa fática na afirmação de que não teria sido apresentada toda a documentação necessária e o fundamento da glosa não foi exclusivamente conceitual.

**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**

A embargante alega nos próprios embargos que juntou a documentação de vários anos em todos os processos quando da intimação de um determinado conjunto de processos, conforme exceto abaixo:

“Por esta razão, quando da interposição do Recurso Voluntário, optou-se novamente pela juntada dos mesmos documentos que haviam sido apresentados na Manifestação de Inconformidade, tendo em vista o volume alto de informações correspondentes aos créditos para cada processo.

Feitos todos estes esclarecimentos, verifica-se novamente outra premissa equivocada que, com o devido respeito, foi adotada pelo Acórdão recorrido, ao afirmar que a Embargante teria anexado documentos que não guardariam relação com a competência ora em análise.

Por exemplo, no caso do presente processo, por se tratar da glosa de créditos de COFINS da competência de setembro de 2010, foram anexados os documentos, por amostragem, referente a todo o exercício de 2010 – o que inclui tanto a competência em discussão quanto as demais.”

Ora, os próprios embargos denotam que a afirmação efetuada na decisão fora correta, ou seja, que houve apresentação de documentos relativos a competências distintas da do objeto do PER/DCOMP. Por certo, ao analisar o direito creditório de um período, documentos que não se referem a este período não dizem respeito à lide.

Assim, não houve premissa fática equivocada, mas apenas uma constatação de que documentos juntados ao processo não se referiam à lide daquele processo.

Portanto, rejeito os embargos neste item.

**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**

A decisão embargada fundamentou a desnecessidade de diligência nos seguintes termos:

“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 10/12/2019, 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>1</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

<sup>1</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)

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 em parte a alegação neste tópico, integrando o acórdão embargado com as razões acima delineadas, sem efeitos infringentes.

**Contradição quanto à suficiência dos documentos que comprovam as despesas que são objeto do recurso voluntário**

Neste ponto, o contribuinte aduz que o acórdão embargado negou provimento à reversão de glosas sobre despesas com manutenção e lubrificação de máquinas e equipamentos, fretes internos de insumos, materiais intermediários, produtos semielaborados e acabados às oficinas de costura/facções, mão de obra terceirizada e serviços de armazenagem, considerando que os documentos apresentados pela fiscalização foram suficientes à análise do conceito de insumos pela DRJ, mas que são insuficientes para o CARF, configurando assim uma contradição.

Destaca-se, de plano, que a contradição que desafia embargos é a interna à própria decisão embargada e não em relação a outra decisão.

Ademais, a premissa da embargante não corresponde à realidade, pois tanto o Despacho Decisório, quanto a DRJ, quanto CARF decidiram, em parte, pela ausência de provas nestas matérias, conforme excetos abaixo:

Decisão DRJ:

“DAS DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES

[...]

Foi mantida a glosa de itens classificados com "Mão de Obra de terceiros", que não permitem verificar se sua utilização foi efetuada no processo produtivo.

[...]

DAS DESPESAS COM MANUTENÇÃO E LUBRIFICAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

[...]

Portanto, a empresa tem direito às despesas desse item desde que as comprove.

[...]

No entanto, ela não traz na peça de defesa, planilha ou qualquer outro elemento que permita identificar os valores glosados nesse item e, principalmente, quais itens teriam sido glosados.

O citado Doc. 04 traz cópias de notas fiscais e faturas, algumas ilegíveis, que repete o que já fora apresentado na fase de instrução e leva este julgador à mesma conclusão contida no Despacho Decisório, qual seja, não é possível definir o que efetivamente se caracteriza como insumo entre os valores relacionados nesse item.

Registre-se que as despesas relacionadas a este item que puderam ser reconhecidas nas planilhas de glosa da fiscalização foram reconhecidas no item anterior.

[...]

#### DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM

As despesas de armazenagem são previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep), que estabelece:

[...]

Temos então que a empresa tem direito a se creditar sobre as despesas de armazenagem que sejam diretamente relacionadas às operações de venda. No entanto, não foram identificadas por este relator e nem a manifestante identificou quais as glosas quanto a esse item.”

Destarte, não vislumbro a contradição alegada.

#### **Omissão quanto a análise dos documentos anexados aos autos**

Neste ponto, a embargante alega que o Despacho Decisório glosou os créditos por considerar o conceito restrito de insumo e que o acórdão não analisou os documentos juntados aos autos que comprovam a legitimidade dos créditos.

Novamente, a embargante adota premissa fática equivocada, qual seja, a de que o Despacho Decisório tenha efetuado as glosas exclusivamente com base no conceito restrito de insumos que a RFB adotava à época, o que já foi analisado e afastado anteriormente.

Quanto à análise probatória, é necessário verificar se os documentos apreciados no paradigma correspondem aos documentos juntados nos presentes autos, uma vez que o julgamento ocorreu na sistemática de recursos repetitivos. Passo à análise das matérias decididas por deficiência probatória.

## II.1) Despesas com manutenção e lubrificação de máquinas e equipamentos

A decisão recorrida apreciou a matéria nos seguintes termos:

“Na decisão recorrida, a autoridade julgadora de primeira instância reconheceu o direito de a recorrente descontar créditos sobre as despesas com manutenção e lubrificação de máquinas e equipamentos. Contudo, não houve reversão de glosa de créditos, sob o fundamento de que, na manifestação de inconformidade, a recorrente não identificou os créditos glosados.

Nesta fase recursal, a recorrente insiste na alegação de que houve glosa de créditos sobre tais despesas, apresentando como prova o Doc. 02 às fls. 878/1010, juntado ao presente recurso, no qual estão discriminadas as notas fiscais, por amostragem.

Inicialmente, ressaltamos que, nesta fase recursal, para que seja possível analisar e apurar os créditos da contribuição a que recorrente faz jus, não basta apresentar notas fiscais por amostragem. Caberia a ela ter apresentado um demonstrativo de apuração dos créditos e respectiva memória de cálculo, acompanhado das notas fiscais que originaram os valores descontados/aproveitados no PER/Dcomp em discussão.

Por força do princípio da verdade material, examinamos os documentos que compõem aquele Doc. 02. As cópias às fls. 879/898 são de uma Licença Ambiental de Operação expedida pela Fundação do Meio Ambiente (Fatma) do Estado de Santa Catarina; às das fls. 899//1010 são de notas fiscais. Apesar de algumas dessas notas fiscais estarem inelegíveis, verificamos que há: 1) notas fiscais de aquisições de produtos químicos; 2) notas fiscais de prestação de serviços; 3) notas fiscais com descrição de produtos que não permitem identificar a natureza e utilização dos bens. Ressaltamos, ainda, que nenhuma das notas fiscais é do período dos fatos geradores, objeto do PER/Dcomp em discussão.

A recorrente, em seu recurso voluntário, sequer dignou citar os números das notas fiscais que seriam de serviços de manutenção e lubrificação das máquinas e equipamentos utilizados no seu processo produtivo e/ ou que seriam de aquisições de peças e partes para suas manutenções.

Assim, mantém-se a glosa dos créditos descontados sobre despesas com manutenção e lubrificação de máquinas e equipamentos.”

Na peça recursal, a recorrente alega que juntou ao doc. 02 os documentos que comprovariam o direito creditório, ressaltando que a juntada fora por amostragem.

Verificando o referido documento (e-fls. 879/1011), não localizei nota relativa a setembro/2010. Há notas de 2008, 2009 e 2010.

Cabem as mesmas considerações feitas no acórdão embargado, no sentido de que não basta juntar notas fiscais por amostragem, mas ao menos uma planilha com a relação das notas relativas ao período objeto do PER, indicando sua aplicação no processo produtivo, para que haja um mínimo de verossimilhança nas alegações. O que há no recurso voluntário é apenas uma alegação de que tais bens e serviços são essenciais ou relevantes ao processo produtivo, sem indicação de sua utilização e sem demonstração de sua contabilização em custo de produção.

Ora a alegação de essencialidade e relevância demandam, no mínimo, as informações acima delineadas, para que se possa, ao menos, baixar o processo em diligência para dirimir eventuais dúvidas.

Assim, mantenho a glosa neste ponto.

## II.2) Despesas com fretes

A decisão recorrida apreciou a matéria nos seguintes termos:

“[...]”

O desconto de créditos sobre despesas nas operações de vendas está previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003; já sobre o transporte de bens semielaborados/ semiacabados, no inciso II deste mesmo dispositivo legal, além disto, este custo enquadra-se no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. As despesas com fretes, para movimentação interna de produtos acabados, não têm amparo naquele dispositivo legal nem se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp.

Para comprovar as referidas despesas, a recorrente juntou ao presente recurso voluntário, o Doc. 03 às fls. 1011/1020.

Do exame daquele documento, verificamos que a recorrente carrou aos autos cópias das Notas Fiscais de prestação de serviços de transportes.

No entanto, além de nenhuma daquelas notas corresponder à competência, objeto do PER/Dcomp em discussão, nelas não constam quais bens foram transportados, mas apenas a descrição “Prestação de Serviços de Transporte”.

Assim, não é possível identificar a natureza dos fretes tal qual descrita pela recorrente em seu recuso voluntário: (i) fretes internos, vinculados ao transporte de insumos e materiais intermediários; (ii) fretes oficinas de costura/facções, vinculados ao transporte de produtos semielaborados/semiacabados; e (iii) fretes diversos, vinculados ao transporte de produtos acabados para comercialização.

Não basta a apresentação de uma planilha, a título de exemplo, para fundamentar o direito aos créditos descontados.

Caberia ao contribuinte ter apresentado demonstrativos de apuração dos créditos descontados para cada uma das modalidades dos fretes cujos valores foram glosados pela Fiscalização e mantida pela DRJ, acompanhados das respectivas memórias de cálculo, dos documentos fiscais (notas fiscais e/ ou Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC) e contábeis (cópia do Razão ou Diário) para comprovar o seu direito.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e declaração de compensação (PER/Dcomp), a certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado devem ser comprovadas pelo requerente (contribuinte), mediante a apresentação de documentos fiscais (notas fiscais, DCTF, Dacon) e contábeis (Razão/Diário).

[...]

Caberia ao contribuinte/recorrente ter apresentado, no mínimo, demonstrativos de apuração dos créditos descontados das três modalidades de fretes, um demonstrativo para cada modalidade, com as respectivas memórias de cálculos, acompanhados das respectivas notas fiscais e/ ou CTRC e dos lançamentos no Razão ou Diário.

Dessa forma, não tendo a recorrente demonstrado a certeza e liquidez dos créditos descontados sobre as despesas de fretes, mantém-se a glosa de tais créditos.”

De plano, a negativa quanto ao frete de produtos acabados já foi decidida em matéria exclusiva de direito, não sendo objeto dos embargos. Quanto aos demais tipos de frete, a recorrente afirma que as provas foram juntadas no doc. 03 (e-fls. 1012/1021).

Verificando o referido documento, não localizo notas relativas a setembro/2010, além de as notas não indicarem as mercadorias transportadas, de modo a ser possível a classificação entre fretes de insumos, semielaborados, acabados ou de venda.

Assim, as mesmas considerações efetuadas no acórdão embargado cabem nos presentes embargos.

### I.3) Despesas com mão-de-obra terceirizada

A embargante trouxe no recurso voluntário, a alegação de que as despesas de mão-de-obra prestada por terceiros foram lançadas na Linha 02 do DACON, bens utilizados como insumos, evidenciando a existência de glosa.

Contudo, verificando o Despacho Decisório e os Anexos da e-fl. 687, verifica-se que no item 3.1 - Bens Utilizados Como Insumos - linha 2, ficha

06A ou 16A, do Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), Anexos I e II, que não houve glosa desta natureza em setembro/2010.

Do mesmo modo, no tópico 3.2 - Serviços Utilizados Como Insumos - linha 3, ficha 06A ou 16A, do Dacon, também não houve glosa desta natureza, ao verificar o Anexo III.

Por outro lado, constato que a manifestação de inconformidade não trouxe alegações quanto à mão-de-obra terceirizada (facções) ligadas ao processo produtivo, conforme excerto abaixo:

V.1.1 – Bens e Serviços Utilizados Como Insumos (linha 2 e 3, ficha 06A ou 16A, do DACON)

A Autoridade Fiscal entendeu que alguns itens não poderiam ser considerados insumos utilizados na produção de bens destinados à venda (art. 3º, II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03), como as despesas relacionadas ao tratamento de efluente, à manutenção de máquinas e equipamentos (incluindo-se as peças e serviços, bem como os lubrificantes) e despesas com armazenagem e despachante aduaneiro (principalmente da empresa CACER).

Já o recurso voluntário abordou a matéria.

Contudo, a embargante aparentemente se confundiu ao tratar da matéria em recurso voluntário, pois a manifestação de inconformidade, acertadamente, não a abordou, tendo em vista a ausência deste tipo de glosa no Despacho Decisório.

Por sua vez, a decisão embargada, ao replicar a decisão tomada no processo paradigma, repetiu o erro, julgando matéria estranha à lide.

Destarte, o acórdão embargado deve ser integrado para que a matéria “II.3) Despesas com mão-de-obra terceirizada” seja excluída da decisão, uma vez que não deve ser conhecida por ser estranha à lide.

II.4) Despesas com serviços de despachante aduaneiro

Novamente, não localizo no Despacho Decisório qualquer glosa desta natureza. Os tópicos 3.1 e 3.2 do despacho, já abordados acima e o tópico 3.6 – Outras Operações com Direito a Crédito – linha 13, ficha 06A ou 16A, do Dacon, não trouxeram glosas desta natureza nos Anexos do Despacho (e-fl. 687).

Já a manifestação de inconformidade abordou a matéria no capítulo V.1.1.3.1 – Despesas com Serviços de Despachante Aduaneiro, o que foi contestado pelo Acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

“DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO Como dito anteriormente, serviços empregados depois de finalizado o processo de produção ou o de prestação de serviço não são considerados insumos, então, as despesas com despachantes aduaneiros não geram os créditos pretendidos.

Ainda assim é bom frisar que não foi identificada por este relator e nem a manifestante relacionou glosa quanto a esse item.”

Apesar de abordar o tema exclusivamente sob o aspecto jurídico-teórico, a decisão consignou a ausência de glosa quanto a esta matéria.

Já em recurso voluntário, a embargante alegou que a glosa ocorrera na Linha 02- Bens utilizados como insumos e que estaria contida no Anexo I do Despacho Decisório.

Contudo, o Anexo I, para setembro/2010, contém somente glosa de produtos para tratamento de efluentes.

A embargante, aparentemente, se confundiu ao tratar da matéria em seus recursos, tendo em vista a ausência deste tipo de glosa no Despacho Decisório.

Por sua vez, a decisão embargada, ao replicar a decisão tomada no processo paradigma, repetiu o erro, julgando matéria estranha à lide.

Destarte, o acórdão embargado deve ser integrado para que a matéria “II.4) Despesas com serviços de despachante aduaneiro” seja excluída da decisão, uma vez que não deve ser conhecida por ser estranha à lide.

#### II.5) Despesas com serviços de armazenagem

A situação se repete, como nos dois itens anteriores. O Despacho Decisório não trouxe a glosa desta natureza. A manifestação de inconformidade a aborda no capítulo “V.1.1.3.2 – Despesas com Serviços de Armazenagem”. O acórdão da DRJ informou que não localizou glosas dessa natureza, conforme o excerto abaixo:

#### DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM

As despesas de armazenagem são previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep), que estabelece:

Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.  
(grifei)(...)

Temos então que a empresa tem direito a se creditar sobre as despesas de armazenagem que sejam diretamente relacionadas às operações de venda. No entanto, não foram identificadas por este relator e nem a manifestante identificou quais as glosas quanto a esse item.

No recurso voluntário, a embargante novamente alegou que as glosas estariam contidas no Anexo II da linha 2.

Contudo, para setembro/2010, o Anexo II trouxe glosa de produtos, nenhum serviço.

A embargante, aparentemente, se confundiu ao tratar da matéria em seus recursos, tendo em vista a ausência deste tipo de glosa no Despacho Decisório.

Por sua vez, a decisão embargada, ao replicar a decisão tomada no processo paradigma, repetiu o erro, julgando matéria estranha à lide.

Destarte, o acórdão embargado deve ser integrado para que a matéria “II.4) Despesas com serviços de despachante aduaneiro” seja excluída da decisão, uma vez que não deve ser conhecida por ser estranha à lide.

#### II.7) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos

A decisão embargada apreciou a matéria nos seguintes termos:

“A fiscalização glosou créditos descontados de custos/despesas com alugueis de máquinas e equipamentos sob o fundamento de que, intimada a comprovar tais custos/despesas, a recorrente não os comprovou.

Por sua vez a DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que no Doc. 08, indicado pela recorrente para comprovar que as máquinas e equipamentos foram utilizadas no seu processo de produção, não se encontram as citadas faturas dos bens que deram origem aos créditos glosados, mas apenas notas fiscais de aluguel de equipamentos de telefonia, de máquinas de cartão de crédito, de automóveis e de bens de consumo; assim, a glosa foi mantida por falta de provas.

Nesta fase recursal, a recorrente alegou que juntou as notas fiscais, inclusive, apresentou cópia da Nota Fiscal nº 7471 demonstrando que aluga mensalmente máquinas de aplicação de botões.

De acordo a decisão recorrida, as notas apresentadas são de equipamentos que não são utilizados na industrialização dos produtos fabricados/vendidos.

Assim, caberia a recorrente ter indicado em seu recurso voluntário o número das notas fiscais e juntado as respectivas cópias comprovando que tais notas tratam de aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na

industrialização de seus produtos, apresentando, inclusive, laudo de profissional qualificado demonstrando a utilização dos bens.

No entanto não o fez. A simples apresentação de uma nota fiscal de aluguel de máquina referente a um período estranho ao PER em discussão não comprova que a glosa dos créditos se deu sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção dos bens industrializados e vendidos.

Nesta fase recursal, a recorrente junto ao recurso voluntários, as cópias das notas fiscais discriminadas no Doc. 05 às fls. 1041/1065.

O Doc 05 contém os seguintes documentos: às fls. 1042/1044 uma cópia da minuta de Solução de Consulta da Cosit tratando de descontos de créditos da contribuição sobre aluguéis; às fls. 1045/1048, cópias das faturas de locação expedida pela WISETECH Locadora de Equipamentos; às fls. 1049, cópia de uma nota fiscal de compra de embalagem, emitida pela Mundial S.A. Produtos de Consumo; às fls.1050/1057, cópias de Demonstrativo de Locação expedidos pela mesma empresa Mundial; às fls. 1058/1059; fls. 1061; e fls. 1065, cópias de Recibo/Fatura de Locação, emitidas pela Siemens; às fls. 1060 e fls.1062/1063, cópias de notas fiscais de aluguel veículos, emitidas pela The Best Rent a Car; e às fls. 1064, cópia da nota fiscal de serviço nº 7471 referente ao aluguel de um compressor c/rompedores, emitida pela Benata Ltda.

As fatura de locação expedidas pela Wisetech não tem a descrição dos serviços prestados, as da Mundial, a nota fiscal às fls. 1049 é de compra de embalagem, os Demonstrativos de Locação não identificam os equipamentos locados nem a natureza dos serviços prestados; as notas da Siemens são de locação de equipamentos de telefonia; as notas fiscais emitidas pela The Beste não identificam os veículos locados; e, finalmente, a nota fiscal da Benata também não identificou o serviço prestado e a utilização do equipamento locado que, salvo prova em contrário, não é utilizado na produção dos bens destinados a venda. Além disto, todas as notas e recibos são de competências estranhas a do PER em discussão.

Dessa forma, mantém-se a glosa dos créditos descontados sobre aluguéis de máquinas e equipamentos.”

A análise foi realizada no paradigma e corresponde aos mesmos documentos que constam no paradigma (doc. 05 – e-fls. 1042/1066), cujas considerações desenvolvidas no acórdão paradigma também aqui se aplicam, no que tange as competências serem estranhas ao período de setembro/2010 e não haver identificação da escrituração contábil vinculada aos contratos apresentados.

Assim, a análise das provas efetuada no acórdão paradigma é aplicável ao presente processo, não havendo omissão de apreciação probatória.

## II.8) Encargos de depreciação e custo de aquisição de bens o ativo imobilizado

A decisão embargada apreciou a matéria nos seguintes termos:

“A Fiscalização glosou créditos descontados de custos/despesas de encargos de depreciação e/ de custo de aquisição sob o fundamento de que intimada, a recorrente não comprovou que os bens são utilizados no seu processo produtivo. Houve também glosa de crédito por desconto em duplicidade, enumerados no Anexo V (amortizações de edificações e benfeitorias) que não foi impugnada.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a glosa sob o mesmo fundamento utilizado pela autoridade administrativa, falta de comprovação da utilização dos bens no processo de produção.

No recurso voluntário, a recorrente defende a reversão da glosa de créditos descontados sobre: I) encargos de depreciação; e, II) custo de aquisição.

Quanto aos custos/despesas com encargos de depreciação, a recorrente alegou que todos os créditos glosados decorrem dos custos de depreciação de máquinas/equipamentos utilizados no setor produtivo.

O inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o inciso III do § 1º deste mesmo, todos citados e transcritos anteriormente, prevê o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas e equipamentos, incorridos no mês, utilizados na produção dos bens destinados à venda, incorridos no mês.

Para comprovar os bens do ativo imobilizado e suas utilizações no setor de produção dos bens destinados à venda, a recorrente carrou aos autos, juntamente com o recurso voluntário, o Doc. 06 às fls. 1066/1125, contendo uma amostragem das notas fiscais, cópias a partir das fls. 1084 a 1125.

No entanto, para comprovar seu direito, não basta apresentar uma amostragem de notas fiscais dos bens do ativo imobilizado e sim um demonstrativo de apuração dos créditos descontados sobre os encargos de depreciação cujos valores foram glosados pela Fiscalização, contendo, no mínimo as seguintes informações: 1) número da nota fiscal de aquisição, 2) descrição do bem; 3) em que setor foi utilizado; 4) valor da aquisição; 5) valor da depreciação; e, 5) valor do crédito descontado, acompanhado de todas as notas fiscais dos bens que deram origem aos créditos e cópia do Livro Diário ou Razão, contendo os valores escriturados.

Ressaltamos que, em observância ao princípio da verdade material, ainda que este Relator quisesse apurar os créditos a que o contribuinte tem direito, apenas com a apresentação daquelas notas fiscais não é possível apurá-los. Seria imprescindível, no mínimo, discriminar os bens, informar

onde são utilizados, a função de cada um, a vida útil de cada um, respectiva nota fiscal, e o método de depreciação adotado, pela vida útil ou acelerada e respectivas parcelas.

Assim, a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização deve ser mantida.

Com relação à glosa dos créditos descontados sobre os custos de aquisição dos bens do ativo imobilizado, a Fiscalização efetuou-a também sob o fundamento de que a recorrente não comprovou que tais bens são utilizados na produção dos bens destinados à venda. A DRJ manteve a glosa sob o mesmo fundamento.

No recurso voluntário, a recorrente simplesmente alegou “Ora, assim como nos créditos apropriados sobre os encargos de depreciação, equivoca-se o Acórdão recorrido ao pautar-se nas presunções realizadas pela Autoridade Fiscal. Isso porque, conforme demonstrado, não houve qualquer análise do processo produtivo da Recorrente para verificar a legalidade dos créditos apropriados, razão pela qual, o referido Acórdão deve ser reformado”.

Assim, utilizando o mesmo fundamento para manter a glosa sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, ou seja, falta de comprovação do seu direito, mediante apresentação de demonstrativo de apuração dos créditos descontados, acompanhado de memória de cálculo e documentos fiscais (notas fiscais) e contábeis (Razão/Diário), não há como apurar os créditos a que recorrente faz jus nesta fase recursal.

Dessa forma, também a glosa dos créditos descontados sobre os custos de aquisições de máquinas e equipamentos deve ser mantida.”

As considerações feitas no acórdão paradigma se aplicam ao presente processo, ou seja, não foram apresentadas no doc.06, as informações consideradas necessárias pelo acórdão embargado, para que fosse possível comprovar que a despesa de depreciação ou custo de aquisição glosados correspondessem a bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens.

Assim, afasto a omissão alegada.

#### II.10) Insumos e produtos acabados importados para revenda

A decisão embargada apreciou a matéria nos seguintes termos:

“De acordo com os incisos I e II do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, citados e transcritos anteriormente, os custos com aquisições de insumos e produtos importados para revenda dão direito ao desconto de créditos da Cofins.

A recorrente alega que errou no preenchimento da Ficha 16B do Dacon, informando na linha 08 os valores que deveriam ser informados nas linhas 01 e 02.

Para comprovar o alegado erro, a recorrente apresentou juntamente com a manifestação de inconformidade, uma amostragem de Declarações de Importação (Doc. 12), das respectivas Notas Fiscais (Doc. 12), além do relatório gerencial elaborado por ela.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a glosa sob o fundamento de que a amostragem das Declarações de Compensação e das Notas Fiscais, apresentadas a título de exemplo, conforme entendimento da própria recorrente, não são suficientes para comprovar o alegado erro. Para tanto, deveria ter anexado à manifestação de inconformidade a documentação fiscal e contábil, demonstrando a totalidade do crédito pleiteado e também o erro no preenchimento. Não basta documentos “exemplificativamente juntados aos autos” por amostragem.

No recurso voluntário, a recorrente alegou que, em momento algum, a Fiscalização requereu informações detalhadas da Linha 08 da Ficha 16B do Dacon e que ficou surpresa com a glosa dos créditos. Ao apresentar a manifestação de inconformidade, trouxe diversas notas fiscais, declarações de importações e um relatório gerencial que comprovam as importações de insumos e de produtos acabados para revenda e, conseqüentemente, o direito aos créditos, conforme Doc. 10 do presente recurso. Alegou, ainda, que a opção de apresentar apenas uma amostragem se deu em razão da grande quantidade de informações.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado é do requerente e não do Fisco.

A Lei nº 13.105, de 16/03/2015 (Novo Código de Processo Civil), assim dispõe, quanto às provas:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...)Também, a Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regulamenta o processo administrativo, determina:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No presente caso, a recorrente alega que informou equivocadamente na Linha 08 da Ficha 16B do Dacon, o valor total das aquisições de insumos importados utilizados no seu processo produtivo e de bens importados adquiridos para revenda, quando deveria ter sido informado nas Linhas 01 e 02 dessa mesma ficha.

A recorrente sequer se deu ao trabalho de informar qual o valor seria da Linha 01 e o qual seria da Linha 02. Simplesmente alegou erro apresentou

uma amostragem de declarações de importações e de notas fiscais para comprovar o alegado erro e, conseqüentemente, o direito de descontar créditos sobre tais aquisições.

Caberia ao contribuinte ter apresentado demonstrativos de apuração dos créditos das aquisições da Linha 01, demonstrativo de apuração dos créditos descontados da Linha 02, demonstrando que a soma das aquisições bate com o valor lançado na Linha 08 da Ficha 16B do Dacon, acompanhados das respectivas memórias de cálculo, dos documentos fiscais (notas fiscais e Dacon retificado) e fiscais (cópia do Razão ou Diário) para comprovar o seu direito.

O Doc. 10 carreado aos autos juntamente com o recurso voluntário, além de conter apenas uma amostragem das notas fiscais, todas são estranhas ao período do fator gerador do PER em discussão. Aliás, para o período de apuração do ressarcimento, objeto do PER em discussão, não há sequer uma nota fiscal.

Ainda que se quisesse apurar a certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado no PER/Dcomp em discussão, não seria possível por falta de documentos fiscais e contábeis.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre insumos importados e produtos acabados importados para revenda, deve ser mantida.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte.”

No recurso voluntário, a ora embargante juntou o doc. 10 que conteria a documentação necessária à comprovação do direito creditório.

Analisando o doc.10, não consigo localizar nota relativa a setembro/2010, sendo pertinentes as considerações feitas no acórdão embargado. A embargante apenas alega que houve omissão na análise dos documentos, sem identificar quais documentos não foram analisados. Todas as considerações acerca das notas fiscais serem estranhas ao objeto do processo, sobre a ausência de demonstrativos de apuração das linhas 01 e 02, acerca da ausência dos lançamentos contábeis são aplicáveis ao presente processo, não tendo a embargante refutado qual destas premissas fáticas estariam equivocadas.

#### **Omissão quanto à nulidade da revisão de ofício em razão da homologação tácita das compensações**

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 de uma DCOMP, conforme excerto do Despacho Decisório:

“Cuida este processo de análise do Pedido de Restituição nº 26173.95279.171111.1.2.04-1316, cumulado com a(s) Declaração(ões) de Compensação no(s) 41271.35822.211111.1.3.04-7058.

O crédito solicitado é de pagamento indevido ou a maior de Cofins não cumulativa, competência setembro de 2010, no valor de R\$ 437.134,44.

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 a possibilidade de revisão de ofício, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

### **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 no acórdão paradigma, no sentido de acolher, parcialmente, os embargos de declaração, integrando o acórdão com as razões relativas ao indeferimento da diligência e a possibilidade de revisão de ofício, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator