



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.916244/2013-24
ACÓRDÃO	3102-003.063 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEARSON EDUCATION DO BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, sem preterição do direito de defesa do contribuinte, tendo em vista a preclusão ter se consumado, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O equívoco ocorrido no Despacho Decisório não foi suficiente para causar prejuízo à defesa da Recorrente, de forma que não se consideram ocorridos os requisitos previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Tendo a Recorrente se desincumbido do ônus da prova, ainda que intempestivamente para o Julgamento de Primeira Instância, e sendo estas provas suficientes para dar suporte ao Julgamento de Segunda Instância, reconhece-se a sua validade em atenção ao Princípio da Verdade Material.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. RETORNO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

O crédito decorrente de despesas com a industrialização por encomenda é devido no regime não cumulativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas das notas fiscais de industrialização por terceiros, e de bens e serviços relacionados à produção da recorrente, que tenham sido sujeitas ao pagamento das contribuições, nos termos do voto. Com relação a preclusão, a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa acompanhou o relator pelas conclusões por entender que esta não ocorreu no caso.

Sala de Sessões, em 13 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-002.309, proferido pela 13ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09/DRJ09, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata o presente processo de análise de Pedido de Ressarcimento – PER nº 39132.43893.310511.1.5.10-1480, de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa, vinculado às receitas de mercado interno não tributadas, no valor de R\$ 72.718,61, referente ao 4º trimestre do ano-calendário 2010.

O pedido foi deferido apenas parcialmente, sendo deferido o ressarcimento do valor de R\$ 12.393,01, restando em litígio, portanto, o direito creditório no valor de R\$ 60.325,60.

Relata a autoridade fiscal que a análise das receitas do mercado interno, bem como dos valores que deram origem ao crédito pleiteado informados nas rubricas do Dacon foi realizada por meio do confronto dos livros e documentos fiscais e contábeis com os arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte (SPED FISCAL e CONTÁBIL) e planilhas Excel, por meio da utilização do software de auditoria digital homologado pela Coordenação de Fiscalização da Receita Federal denominado

“CONTÁGIL”. Consta que todas as análises das rubricas dos DACTON que deram origem aos créditos objetos do Pedido de Ressarcimento estão devidamente demonstradas nas planilhas anexas a este processo eletrônico. Estão discriminados detalhadamente todos os valores apurados por esta fiscalização, com informações sobre notas fiscais, compostos pelos códigos CFOP e NCM.

Da base de cálculo do crédito pleiteado foram glosados os valores:

- i) os valores dos produtos adquiridos pelo contribuinte para revenda, submetidas a alíquota zero;
- ii) os valores de aquisição de insumos que não constam dos arquivos magnéticos da interessada - não existe registro de operações com CFOP 1101 e 2101 ou correspondentes;
- iii) os valores dos serviços de comunicação, por não integrarem o processo produtivo da interessada.

Preliminarmente, a interessada alega que há evidente nulidade do despacho decisório devido a motivação totalmente incongruente e contraditória com os fatos e aspectos jurídicos do caso concreto. Além disso, como outro motivo de nulidade do despacho decisório, reclama que este “não descreve e explicita em planilha ou no relatório quais foram os bens adquiridos para revenda glosados, muito menos, caso a caso, justifica o porquê deste ato”. Acrescenta que, diante desses dois fatos, no presente caso, “há cerceamento de defesa da impugnante, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo”.

No mérito, em síntese, defende que o crédito decorre não da aquisição de bens para revenda, mas da aquisição de serviços gráficos, bem como o papel destinado à impressão dos livros ou os respectivos CDs. Alega que a situação concreta está relacionada: à prestação de serviços de confecção de livros, onde a requerente envia o papel e o conteúdo da obra (principal insumo - intangível) ou somente este último, cabendo às pessoas jurídicas a elaboração de referido material destinado única e exclusivamente à ela; e à sua atividade de editora que comercializa livros, jornais e outras publicações.

Na seqüência, partindo da premissa que o crédito decorre da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, a interessada passa a tecer ponderações “acerca da noção de insumo”, para ao concluir pela legitimidade dos créditos glosados, informados em DACTON a título de bens e serviços utilizados como insumo.

Alternativamente, a interessada defende o direito ao crédito em relação às aquisições de bens para revenda com alíquota zero alegando que é inconstitucional qualquer limitação em relação a esse tipo crédito por violar o princípio constitucional da não cumulatividade e, na seqüência, que inexistente vedação legal a este. Alega ainda que existe expressa previsão legal autorizando o creditamento em caso de revenda com alíquota zero, no caso o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004.

Por fim, a interessada traz argumentos contra o lançamento dos juros de mora à taxa Selic e contra a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com a contribuição (tributo) supostamente devido.

Requer: que a presente manifestação de inconformidade seja julgada procedente a fim de reconhecer a nulidade do despacho decisório, ou, no mérito, sua total improcedência; prova pericial ou diligência para constatar, caso exista dúvida, a natureza de prestação de serviço de encomenda no presente caso concreto; juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, notas fiscais, caso seja necessário ao deslinde do presente caso.

Posteriormente à oportuna apresentação da manifestação de inconformidade, em 2015, a interessada trouxe aos autos (em 2018) “petição” com aditivo à manifestação de inconformidade inicialmente apresentada e documentos os quais alega que comprovariam o direito ao crédito. Em sua petição ratifica o já posto em sua manifestação de inconformidade e acrescenta que a fiscalização teria negado créditos de “Bens/Serviços utilizados como insumos” com fundamento nas Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, sendo que Superior Tribunal de Justiça - STJ, pelo Acórdão proferido no REsp 1.221.170, declarou a ilegalidade do conceito de insumo disciplinado nas referidas IN.

É o relatório.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010
NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Em tendo os atos e termos sido lavrados por pessoa competente, sem preterição do direito de defesa do contribuinte, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar o direito ao crédito que pleiteia.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO. INDEFERIMENTO

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; a prova refira-se a fato ou a direito superveniente. PERÍCIA. DILIGÊNCIA INDEFERIMENTO. Devem ser indeferidos pedidos de perícia e diligência quando a autoridade julgadora considerá-los prescindíveis para a solução da lide.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

A apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO.

A manutenção de créditos da contribuição, tendo por base o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, tem por pressuposto necessário a possibilidade legal do respectivo crédito. A aquisição de mercadorias para revenda sujeitas à alíquota zero não gera para seus adquirentes direito a crédito, inexistindo, portanto, crédito a ser mantido nessas operações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 12 de abril de 2021, e apresentou Recurso Voluntário no dia 11 de maio de 2021.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. Nulidade do Acórdão Recorrido por cerceamento do direito de defesa, em decorrência da DRJ não ter considerado laudo pericial juntado intempestivamente, e ter considerado precluso o direito da Recorrente em juntar provas.
- II. Nulidade do Despacho Decisório por Cerceamento do Direito de Defesa pois, ao descrever o processo produtivo da Recorrente, asseverou que envolvia a receita de venda de sementes certificadas sujeitas à alíquota zero, para dar embasamento ao pedido de ressarcimento, fato este estranho às atividades da empresa.
- III. A glosa seria indevida pois os bens adquiridos para a revenda não seriam livros, mas sim a contratação de prestação de serviços por terceiros para a confecção de livros, e não a aquisição de livros propriamente, e que a Recorrente enviava papel e o conteúdo do livro para a sua impressão.

IV. Requer Diligência.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

A Recorrente alega nulidade do Acórdão Recorrido pelo fato da Autoridade Julgadora de Primeira Instância não ter conhecido do laudo e documentos comprobatórios juntados ao processo em data intempestiva.

A Recorrente tomou ciência do Despacho Decisório no dia 27 de dezembro de 2014, e apresentou os documentos acima referidos no dia 13 de abril de 2018.

Assim se manifestou a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

A interessada requer a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, notas fiscais, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material.

Conforme o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, disciplinador do processo administrativo fiscal, é na impugnação que o sujeito passivo expõe suas razões de fato e de direito, instruindo-a com os documentos comprobatórios das suas alegações. Assim, no que se refere à reserva do direito de produção posterior de provas, de acordo com o que determina a legislação processual administrativa, nos parágrafos 4.º e 5.º do artigo 16 do mesmo decreto, somente é admissível em casos específicos e devidamente comprovados.

Partindo desse pressuposto tem-se que a juntada posterior ao presente feito é uma questão a ser apreciada, concretamente, apenas quando do eventual encaminhamento ou produção de prova nova.

Já em relação às petições, laudo, notas fiscais e outros documentos já trazidos aos autos, mas em datas posteriores à manifestação de inconformidade em análise, como se vê, a impugnante não demonstrou que tenha ocorrido uma das situações previstas no supra mencionado § 4º que justifique a aceitação de provas documentais fora do prazo de impugnação.

Não obstante, observe-se, que tais documentos não guardam relação de pertinência com as glosas que aqui foram analisadas.

Como visto, não houve glosa de aquisição de bens e serviços utilizados como insumo (linhas 2 e 3 do Dacon), pelo que não há que se falar em direito superveniente (alínea “b” do §4º) em face do entendimento do conceito de insumo fixado no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018, segundo as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp 1221170/PR, que afastou as limitações impostas pelas Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002 e 404, de 2004 ao conceito de insumo de que trata o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Quanto às cópias de notas fiscais posteriormente trazidas, não se referem às notas fiscais glosadas. Sobre isso saliente-se que as notas fiscais cujos valores foram glosados são notas de aquisição de bens para revenda e não notas fiscais de serviço ou de aquisição de bens para industrialização.

E, observe-se, ademais, que todos os documentos pertinentes ao crédito pleiteado foram analisados pela fiscalização, no teor e na forma em que foram apresentados ao Fisco pela contribuinte. Sobre isso saliente-se que: a análise dos valores que deram origem ao crédito pleiteado informados nas

rubricas do Dacon foi realizada por meio do confronto dos livros e documentos fiscais e contábeis com os arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte (SPED FISCAL e CONTÁBIL) e planilhas Excel da interessada; as rubricas dos Dacon que deram origem aos créditos pleiteados estão demonstradas nas planilhas anexas a este processo eletrônico (arquivo "ENTR PEARSON (...) CONTÁGIL.xls"), de onde constam discriminados todos os valores apurados pela fiscalização, com informações sobre notas fiscais, compostos pelos códigos CFOP e NCM.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assim trata as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

A falta de apreciação de provas trazidas aos autos poderia ensejar a aplicação do inciso II, do art. 59, acima reproduzido. No entanto, o Decreto nº 70.235/1972 também estabelece a preclusão da possibilidade de juntada de provas aos autos:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Na petição de juntada do laudo e documentos, e nem no referido laudo, não se identificam nenhum dos requisitos das alíneas do § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, de forma que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância agiu dentro do previsto na normativa aplicável, e ainda, que a Recorrente veio, apenas quase três anos após o término do prazo para apresentar sua defesa, trazer provas e laudo que são exatamente do mesmo conteúdo de suas alegações, de forma que não há como afastar sua própria responsabilidade pela preclusão.

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão Recorrido.

Com relação à alegação de nulidade do Despacho Decisório, e a questão do erro cometido pela Autoridade Tributária em seu Despacho Decisório, vejamos inicialmente trecho de interesse deste documento, à e.fl. 104.

12. *Todo o processo efetuado pela empresa é efetuado por empresas terceirizadas.*

13. *O crédito relativo ao citado processo refere-se a créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados a receitas do mercado interno proveniente de vendas com alíquota zero, de produção própria e comercialização de sementes certificadas, exceto de forrageiras para pasto que se enquadra no regime do PIS/PASEP e COFINS não cumulativa.*

14. *A Lei 10.925 de 23/Jul./2004 – reduziu as alíquotas da COFINS incidentes sobre a receita de venda de livros técnicos e científicos, na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal*

(...)

Em que pese que, claramente, se deve reconhecer o equívoco cometido no Despacho Decisório ao citar sementes, logo em seguida o texto remete à alíquota zero relativa a receita de vendas de livros técnicos e científicos, que é justamente a atividade da Recorrente, de forma que não considero que este erro tenha levado a Recorrente a uma tal confusão que tenha prejudicado o exercício do seu direito de defesa, de forma que alinho-me à conclusão do Acórdão Recorrido para também afastar esta preliminar de nulidade.

Mérito

Apesar de ter considerado precluso o direito de trazer provas ao processo em razão da intempestividade, conforme analisado no tópico sobre as nulidades, conheço do laudo e documentos comprobatórios trazidos aos autos, os quais passo a analisar, em homenagem ao Princípio da Verdade Material.

As glosas decorreram da análise feita pela Autoridade Tributária desta mesma documentação para fundamentar o Despacho Decisório, onde constatou-se que as notas fiscais referiam-se à aquisição de livros, notadamente com alíquota zero.

As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu § 2º, do art. 3º, de texto idêntico em ambas, dizem o seguinte:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)

Alega em Recurso Voluntário que na verdade teria havido um erro de classificação dos créditos pleiteados quando do seu registro no DACON, pois na verdade tratavam-se de contratação de serviços de impressão por terceiros, e não da aquisição de livros prontos, o que implicaria no seu reconhecimento como insumos por sua essencialidade e relevância. Também alega que alguns fornecedores, notem que não se refere a eles como prestadores de serviço, consignaram em notas fiscais erradamente a venda de livros, quando o correto teria sido registrarem “industrialização por encomenda”.

De fato, nas notas fiscais acostadas aos autos, lê-se claramente que a natureza da operação foi de “Industrialização p/ Terceiros”, e com o CFOP 5124 e 5125 – “Industrialização efetuada por outra empresa”, nos mesmos termos do que foi alegado em Recurso Voluntário, e complementado com informação de CFOP de retorno de material enviado para industrialização.

Também encontram-se notas fiscais com CFOP 5101/5116 – Venda de Produção do Estabelecimento. Quanto a este último caso, não se pode admitir as alegações da Recorrente, que além de utilizar documentação que confirma as alegações da Autoridade Tributária para fundamentar as glosas, e ainda às classificou no DACON como aquisição de bens para revenda, desta forma, não faz jus aos créditos pleiteados decorrentes destas notas fiscais.

Com relação aos bens que são adquiridos com isenção, alíquota zero ou suspensão para serem utilizados como insumos, mantenho a Decisão de Primeira Instância.

Assim, dou razão parcial à Recorrente para reverter as glosas de todas as notas fiscais apresentadas nas e.fls 410 a 647, com CFOP 5124, ou 5125, líquidos dos valores discriminados na nota com código de devolução/retorno (CFOP 5925/5902), e de bens adquiridos sujeitos ao pagamento das contribuições e relacionados ao processo produtivo da Recorrente, por considerar insumos essenciais ou relevantes às atividades de produção da Recorrente.

Do Pedido de Diligência

Conheço do pedido, mas não o acolho por não identificar nos autos qualquer justificativa ou prova que já não tenham sido analisadas pela Autoridade Tributária no Despacho Decisório, de forma que considero desnecessário este procedimento, nos termos dos art. 28 e 29, do Decreto nº 70.235/1972.

Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastando as preliminares de nulidade e, no mérito, para dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas das notas fiscais de industrialização por terceiros, e de bens e serviços relacionados à produção da Recorrente, que tenham sido sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

