



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10880.939002/2014-90</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-012.368 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de maio de 2025                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | EDITORA SCIPIONE S/A                                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para a homologação tácita de pedido de ressarcimento, nem previsão de perda do poder de decidir por decurso de prazo em pedidos desta natureza.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, § 4º e Art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em pedido de ressarcimento do contribuinte.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. SERVIÇOS EDITORIAIS.

Despesas relativas a contratos de cessão de direitos autorais são necessários para a edição e produção de livros. Logo, quaisquer despesas relativas a compras e/ou locação de imagens, fotos, músicas, poemas, textos, desenhos, tiras de quadrinhos/jornais, gravuras, pinturas, e todas as demais obras, cuja propriedade não seja da contribuinte, são consideradas essenciais e relevantes a sua atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, podem gerar direito ao crédito os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, o que não contempla serviços de operações logísticas, movimentação de materiais, disponibilização de mão-de-obra para movimentação de bens ou pagamentos de horas extra e locação de pallets.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES.

Pode gerar direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica cuja respectiva despesa tiver sido devidamente registrada na contabilidade da empresa, com base em documentos que comprovem o pagamento entre as pessoas jurídicas.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES.

O direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como de bens incorporados ao ativo intangível, somente é possível quando os ativos são adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e quando a respectiva despesa esteja devidamente registrada na contabilidade da empresa com base em documentos que comprovem sua efetividade.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a (I.1) aluguéis de imóveis cujo pagamento encontra-se devidamente comprovado, observado o período de apuração alcançado, (I.2) gastos com energia elétrica consumida nos imóveis em que o pagamento do aluguel encontra-se devidamente comprovado, observado o período de apuração alcançado, e (I.3) depreciação do ativo imobilizado correspondente aos bens relacionados aos serviços de impressão gráfica; (II) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos em relação a (II.1) aluguéis de imóveis em relação aos quais não houve comprovação de pagamento, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam parte das glosas, (II.2) gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos alugados em que o pagamento dos aluguéis não se encontra comprovado, (II.3) gastos com serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda e (II.4) despesas com aluguel de bens móveis (serviços de operação logística e prestação de serviços de movimentação de materiais), vencidos, nos subitens II.2, II.3 e II.4, os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam as glosas; e, (III) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos em relação aos serviços editoriais, vencido o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente), que negava provimento nesse item. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar. O conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente) manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hécio Lafetá Reis** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Enk de Aguiar** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Hecio Lafetá Reis (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu o direito creditório em parte.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 11521.17835.240910.1.1.11-8888, relativo ao crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins vinculado às receitas não cumulativas não tributadas do mercado interno do 2º trimestre de 2010, que solicita o valor de R\$ 905.233,81.*

*(...)*

*O processo trata, também, das declarações eletrônicas de compensação (Dcomp) que se utilizaram do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento.*

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo DERAT-SP, após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas), emitiu, em 05/10/2015, o Despacho Decisório Eletrônico (rastreamento nº 109614281), o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 593.617,16, e homologou parcialmente as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido. As duas primeiras Dcomp foram homologadas totalmente e a última foi homologada parcialmente.*

*Note-se que o referido ato administrativo teve por base a Informação Fiscal de fls. 554 a 575, a qual relata e encerra o procedimento fiscal de análise do direito creditório relacionado com o Mercado Interno Não Tributado (vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência) das contribuições para o PIS e para a COFINS do 4º trimestre de 2009 e de todos os trimestres dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, com exceção da contribuição para o PIS do 1º trimestre de 2010.*

*Em mencionada Informação Fiscal a autoridade a quo, como dito, relata, resumidamente, como a análise dos direitos creditórios foi realizada. Narra o procedimento fiscal, destacando, de forma cronológica, as intimações, reintimações e termos de constatações fiscais, bem como as respectivas respostas e documentos apresentados pela contribuinte.*

*Descreve os procedimentos de apuração das bases de cálculo das contribuições, das bases de cálculo dos créditos, e dos créditos não cumulativos reconhecidos. Menciona, também, tanto os documentos utilizados na análise quanto a*

*legislação que fundamenta os ajustes e glosas efetivados (em relação às informações constantes dos Dacon) nos períodos auditados.*

*No tocante à apuração das bases de cálculo das contribuições, a fiscalização relata que, por meio do Termo de Constatação Fiscal datado de 31/08/2015 e planilha denominada Receitas2009e2010rev2, promoveu a retificação dos valores informados nos Dacon no tocante ao PIS/Cofins a Recolher, ao PIS/Cofins a descontar, e aos percentuais de rateio (Receita não tributada/Receitas Totais e Receita Tributada/Receitas Totais) que foram aplicados sobre os custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas não cumulativas não tributadas e às receitas não cumulativas tributadas.*

*Já no que diz respeito à apuração das bases de cálculo dos créditos, a informação fiscal da conta que a análise da autoridade a quo foi prejudicada e que (nas palavras da fiscalização, consoante item 2. Análise Prejudicada):*

*a. Elementos da(s) planilha(s) do contribuinte que apresentaram dados insuficientes foram considerados DI - Dados Insuficientes para análise, e não puderam ser analisados: omissão na informação de CNPJ, número da Nota Fiscal, data da aquisição, nome Fornecedor, finalidade do bem/serviço), setor de localização do bem (para verificação da compatibilidade com a atividade da empresa).*

*b. Notas Fiscais duplicadas, triplicadas, quadruplicadas, Xplicadas, com os mesmos ou não valores, foram consideradas NF Repetidas, não puderam ser analisadas, e não foram incluídas na base de cálculo de créditos PISCOFINS.*

*c. CNPJs de fornecedores de bens/serviços informados com erros e, em consequência, não localizados na base de dados CNPJ/MF foram considerados CNPJNL – CNPJ Não Localizado, e não incluídos na base de cálculo de créditos PISCOFINS.*

*d. Cópias PDF de documentos ilegíveis, desfocadas, recortadas, montadas, remontadas, rasuradas, foram consideradas NA – Não Apresentadas e não incluídas na base de cálculo de créditos PISCOFINS.*

*Ainda, relativamente à apuração das bases de cálculo dos créditos, observa-se na informação fiscal que a fiscalização efetivou os seguintes ajustes:*

*- glosa de crédito relativo a aquisições de livros e equiparados a livros e de papel, conforme planilha denominada SC\_Bens2010. As glosas deram-se com os seguintes motivos: notas fiscais cujas mercadorias foram compradas (venda para a interessada) com alíquota zero; notas fiscais que não foram apresentadas para análise; aquisições para as quais existem divergência de valores na Declaração de Importação; e aquisições para as quais as Declarações de Importação não foram localizadas nos sistemas da RFB;*

- glosa dos créditos relativos aos serviços editoriais, consoante a Solução de Divergência Cosit nº 14, de 2011, e conforme a planilha denominada SC\_ServiçosEditoriais2010;
- glosa dos créditos relativos aos serviços gráficos, conforme a planilha denominada SC\_ServiçosGráficos2010;
- glosa dos créditos relativos à locações de móveis, conforme planilha denominada SC\_AluguelMóveis2010, com destaque de que a contribuinte não apresentou quaisquer documentos relativos aos aluguéis de móveis do ano de 2009.
- glosa dos créditos relativos aos aluguéis dos imóveis, conforme a relação e motivos dos quadros colacionadas na informação fiscal e conforme a planilha denominada SC\_Aluguel Imóveis2010;
- glosa dos créditos relativos às despesas de energia elétrica dos imóveis cujos valores de aluguéis não foram admitidos nas bases de cálculo de créditos PISCOFINS.

Foram glosadas também as despesas, informadas nas planilhas da interessada, que tiveram a análise prejudicada em virtude de: constarem com dados insuficientes; constarem com valores divergentes dos apresentados nas faturas; cujas faturas/recibos de pagamentos não foram apresentados; e as que continham a informação de diversos valores para o mesmo mês e imóvel. Ressalta-se que as glosas efetivadas pela fiscalização consta da planilha denominada SC\_Energia2010;

- glosa dos créditos relativos às despesas de fretes sobre vendas, por ausência de apresentação de documentação comprobatória;

- glosa dos créditos relativos às despesas de depreciação de todos os bens/ativos informados nas planilhas apresentadas à fiscalização. As glosas deram-se pelos seguintes motivos: bens/ativos sem informação do número da Nota Fiscal de aquisição;

bens/ativos sem informação do fornecedor e/ou CNPJ; bens/ativos não utilizados na produção de bens ativos destinados à venda ou não empregados no processo industrial do adquirente;

programas de computador não utilizados diretamente para o funcionamento de máquinas da linha de produção; e bens/ativos relacionados com a impressão gráfica, uma vez que esse serviço foi realizado (no período analisado) fora da empresa. Nota-se que as glosas efetivadas pela fiscalização constam da planilha denominada SC\_Depreciação2009e2010;

Por fim, observa-se que, em razão dos ajustes/glosas acima, a autoridade a quo realizou a reapuração dos créditos não cumulativos de todo o período analisado, utilizando-se dos índices de rateio proporcional determinados no procedimento fiscal. Destacase ainda que, com base nesta reapuração e com a consideração das deduções informadas nos respectivos Dacon, foram determinados os valores

*mensais dos créditos vinculados ao mercado interno não tributado, bem como os créditos trimestrais, tanto do PIS quanto da Cofins de todos os períodos analisados (Planilha SC\_Créditos2009e2010 – pasta Auditoria – subpasta 9Apuração Créditos).*

*Manifestação de Inconformidade A interessada foi cientificada do despacho decisório em 05/11/2015 e apresentou, em 07/12/2015, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.*

*Inicialmente, no tópico I. Dos fatos, a interessada faz um breve relato dos fatos, ressaltando que em nenhum momento foi afastado o seu direito à compensação do saldo credor vinculado ao Mercado Interno Não Tributado e que está, com a apresentação de sua manifestação, contestando o conceito de insumo e todas as glosas efetuadas. Destaca que o procedimento fiscal realizou a análise de diversos períodos de apuração, de ambas as contribuições (PIS e Cofins), e, nesse sentido, pede que os processos, relativos às análises realizadas, sejam anexados e julgados em conjunto. Fundamenta esse pedido na Portaria RFB nº 666, no §1º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e no § 6º do art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 2012. Reclama, também, que não tem como identificar quais são os documentos que estão ilegíveis ou incompletos e que caberia à fiscalização solicitar novas cópias dos mesmos.*

*E ressalta que respondeu por completo todas as intimações recebidas e que as notas fiscais e documentos comprobatórios do crédito sempre estiveram à disposição para conferência.*

*No tópico II Preliminarmente, e subtópicos II.1. Do Cabimento da Manifestação de Inconformidade e II.2 Da Tempestividade da Presente Manifestação de Inconformidade, a contribuinte defende o cabimento da manifestação de inconformidade, bem como sua tempestividade. Argumenta que a possibilidade de apresentação do recurso encontra respaldo no §9º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e que a manifestação deve ser recebida no efeito suspensivo, conforme previsto no § 11 do mencionado art. 74 e no § 5º do art. 77 da Instrução Normativa SRF nº 1.300, de 2012. Diz, também, que foi cientificada do despacho decisório em 05/11/2005 e que a apresentação da manifestação de inconformidade, no dia 07/12/2015, é tempestiva, uma vez que foi realizada dentro do prazo legal de 30 dias.*

*Prosseguindo nas preliminares, no subtópico II.3 - Da Homologação Tácita do Pedido de Compensação, a interessada argumenta que teria ocorrido a homologação tácita do pedido de ressarcimento/compensação. Alega que, como o seu pedido foi entregue em 24/09/2010 e a ciência do despacho decisório realizada em 05/11/2015, o prazo de 5 (cinco)anos a que se refere o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, teria sido extrapolado. Para defesa de sua tese colaciona ementas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.*

*Ainda dentro do tópico relativo às preliminares, subtópico II.4 – Da Decadência do Direito de o Fisco Analisar a Apuração do Saldo Credor Nulidade do Procedimento Adotado, Relativo ao Quarto Trimestre de 2009, até o 3º Trimestre de 2010, a interessada defende que o procedimento fiscal adotado é ilegítimo, uma vez que houve “o transcurso do prazo decadencial conferido ao Fisco para a análise de apuração do saldo credor utilizado para a compensação de débitos no presente processo.”. Na verdade, a contribuinte defende que, no presente caso, é aplicável o prazo de cinco anos do § 4º, art. 150 do CTN, para a revisão e lançamento dos contribuições analisadas. Ou seja, que no momento da ciência do despacho decisório já havia transcorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos a que se refere o § 4º, art. 150 do CTN, e que, dessa forma, as contribuições objeto do procedimento fiscal já se encontravam homologadas tacitamente. Para defesa de sua tese colaciona doutrina e ementa de Acórdão do CARF, relativo à recomposição de saldo de prejuízo passível de compensação (IRPJ). Diz, também, que sua tese é corroborada pela própria fiscalização que, nº curso do mesmo procedimento administrativo, respeitou o prazo decadencial pertinente em relação à lavratura do auto de infração consubstanciado no processo administrativo nº 16692.729542/2015-41.*

*Em relação ao mérito, a interessada inicia com o tópico III. Do Direito, subtópico III.1 – Da Efetividade e da Legitimidade dos Créditos Utilizados pela Requerente, por meio do qual registra características do sistema de não cumulatividade aplicado às contribuições (PIS e Cofins), bem como dos créditos autorizados pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Ademais, ressalta novamente que o direito ao ressarcimento do crédito pleiteado não foi contestado pela Receita Federal, restando a discussão administrativa restrita ao conceito de insumo e à comprovação dos créditos pleiteados.*

*Na sequência, no subtópico III.2 – Dos Vícios na Apuração do Crédito nº Procedimento Fiscal: III.2.1 - Nulidade em razão de Ausência de Apreciação da Totalidade dos Documentos Disponibilizados à Fiscalização, a contribuinte sustenta a nulidade do procedimento fiscal sob o argumento de que houve a desconsideração de diversos documentos e esclarecimentos apresentados à autoridade a quo. Destaca trechos da Informação Fiscal (que serviu de base para a emissão do despacho decisório contestado) relativos ao item “2 Análise prejudicada” e diz que não teve nova oportunidade de contestar, e ou apresentar documentos, em relação aos argumentos da fiscalização. Argumenta, também, que a fiscalização cometeu vício insanável ao efetivar glosas com base unicamente em dados de planilhas, ao generalizar glosas com base em um único documento e por não considerar os esclarecimentos relativos às ocorrências de duplicidade (ou triplicidades, quadruplicidades e xplicidades).*

*Em outro subtópico, denominado III.2.2 – Nulidade em Razão da Apuração Anual dos Créditos, a interessada suscita a nulidade do procedimento fiscal em razão de a fiscalização ter efetivado as glosas de forma anual e sem a identificação a que mês elas se referem. Diz que o critério utilizado dificulta a identificação das glosas*

*e torna o procedimento nulo. Acrescenta, ainda, que ele afronta as regras da não cumulatividade e, também, o art. 142 do Código Tributário Nacional.*

*No subtópico subsequente, III.3 – Do Conceito de Insumo na Sistemática da Não Cumulatividade do PIS e da Cofins, a interessada insurge-se contra o conceito de insumo adotado pela administração tributária federal. Argumenta que o conceito restrito de insumo, advindo da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e veiculado nas Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, não se coaduna com o sistema de não cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins), uma vez que a materialidade de incidência dessas contribuições é o faturamento e não a industrialização. Diz que conceito de insumo do IPI não é aplicável às contribuições não cumulativas e que, consoante excertos doutrinários e jurisprudenciais, administrativos e judiciais, colacionados em sua peça de defesa, o conceito de insumo a ser adotado está ligado à essencialidade dos bens e serviços aplicados na produção dos bens objetos de sua atividade empresarial. Nesse sentido, afirma que devem ser considerados como insumo, para efeitos de apuração de créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins), todos os bens e serviços que sejam imprescindíveis e que estejam diretamente relacionados com a obtenção do faturamento da empresa. Por fim, destaca que é uma das editoras mais importantes do mercado nacional de livros didáticos e faz um breve resumo de seu processo produtivo.*

*Nos subtópicos a seguir, a contribuinte trata das glosas dos créditos da não cumulatividade com os seguintes argumentos:*

*- Bens Utilizados como Insumo (III.4 – Despesas com Bens Utilizados como Insumos):*

*- Notas fiscais tidas como repetidas – Diz que realiza o controle individualizado de cada item da nota fiscal o que faz com que os números de notas fiscais apareçam de forma repetida.*

*Argumenta, também, como no caso da Nota Fiscal nº 17040, da empresa Suzano Papel e Celulose S/A, que a suposta duplicidade é fruto de ajustes manuais efetuados no Livro Razão.*

*Nesse sentido, argumenta que todas essas glosas são indevidas e devem ser revertidas.*

*- aquisições com divergência entre o valor informado pela interessada e o valor da Declaração de Importação – DI. No tocante as Notas Fiscais nº 330 e 369, emitidas pela empresa Copap Trading Inc, esclarece que a divergência encontrada decorre da inclusão na própria base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) dos valores devidos a este título.*

*Sustenta, também, que a fiscalização deveria ter considerado, no mínimo, o crédito apontado na DI e não ter glosado todo o valor do crédito.*

- aquisições desconsideradas por não terem sido confirmadas (nos sistemas da RFB) as informações relativas às importações. Diz que apresentou os documentos solicitados na amostragem e que glosas estão viciadas, uma vez que faltou aprofundamento no procedimento de apuração dos créditos.

- Notas fiscais supostamente não apresentadas. Afirma a fiscalização solicitou a apresentação de somente duas notas fiscais por fornecedor e que atendeu por completo a todas as solicitações.

- Valor de R\$ 345,00 relativo à prestação de serviços gráficos que foram reclassificados e transferidos para a planilha de aquisição de bens. Reclama que, apesar da reclassificação, o valor não foi considerado na planilha de bens.

- Solicitação de diligência. Requer o retorno do processo à fiscalização para que a interessada seja intimada a apresentar a documentação que se entender pertinente.

- Serviços Utilizados como Insumo - Serviços Editoriais (III. 5 – Despesas com Serviços Utilizados como Insumos - III.5.1 – Serviços Editoriais):

– Conceito de Insumo. Diz que é incontestável que as despesas relativas a textos, fotos e artes, denominadas genericamente pela fiscalização de Direitos Autorais, podem ser consideradas como insumo, até mesmo no conceito restrito do IPI, e que o entendimento contido na Solução de Divergência Cosit nº 14, de 2001, é totalmente equivocado, estando, inclusive em desacordo com o posicionamento do CARF.

- Notas fiscais tidas como repetidas. Argumenta que a fiscalização ignorou totalmente o fato, esclarecido durante o procedimento fiscal, de que a empresa realiza o controle, por centro de custo, de cada um dos itens das Notas Fiscais. Nesse sentido, demonstra, a exemplo da Nota Fiscal de nº 8295, a inconsistência dos argumentos da fiscalização quanto à ocorrência de duplicidades (ou triplicidades, quadruplicidades e xplicidades) de lançamento de créditos com os mesmos números de notas fiscais.

- Notas fiscais não apresentadas - Destaca que atendeu por completo as intimações da fiscalização e que essa requereu a apresentação de apenas uma nota fiscal por fornecedor.

- Notas fiscais sem indicação de CNPJ - Reclama que a fiscalização poderia sim ter averiguado a regularidade dos créditos informados, desde que não tivesse limitado o procedimento fiscal à avaliação das planilhas enviadas pela interessada.

- Serviços Utilizados como Insumo - Serviços Gráficos (III. 5 – Despesas com Serviços Utilizados como Insumos - III.5.2 – Serviços Gráficos):

- Valor de R\$ 345,00 relativo à prestação de serviços gráficos que foram reclassificados e transferidos para a planilha de aquisição de bens. Reclama, novamente, que o valor não foi considerado na planilha de bens.

- *Notas fiscais tidas como repetidas.* Repete, de forma resumida, os mesmos argumentos do tópico anterior, de que realiza o controle por centro de custos e, nesse sentido, demonstra, por meio da nota fiscal nº 8295, a improcedência relativa à duplicidade suscitada pela fiscalização.

- *Notas fiscais não apresentadas.* Afirma a fiscalização solicitou a apresentação de somente uma nota fiscal por fornecedor e que atendeu por completo a todas as solicitações.

- *Notas fiscais apontadas como omissas.* Diz tratar-se de lançamentos contábeis relativos a ajustes, de transferências entre contas ou para retificação de lançamentos realizados de forma equivocada. Argumenta, também, que não foi intimada para prestar esclarecimentos.

- *Realização de diligência* – Solicita mais uma vez a baixa do processo em diligência para que a fiscalização possa completar a análise.

- *Aluguel de Máquinas e Equipamentos (III.6 – Despesas com Aluguel de Máquinas e Equipamentos).* Argumenta que o embasamento para a efetivação dessas glosas está equivocado; primeiro porque a legislação não exige qualquer vinculação desse tipo de gastos com o processo produtivo (basta apenas que as máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa); e segundo porque as soluções de consulta utilizadas pela fiscalização tratam de hipótese não relacionada ao caso concreto tratado nos autos, o que as torna imprestáveis para justificar as glosas. Em relação à alegação de dados insuficientes nas notas fiscais, reitera que eventual intimação para o esclarecimento dos fatos poderia ter sanado os equívocos. Pugna, novamente, pela conversão do julgamento em diligência.

- *Aluguel de Imóveis (III.7 – Despesas com Aluguel de Imóveis).* Argumenta que análise a fiscalização foi realizada de maneira perfunctória e que possui os comprovantes de pagamentos e/ou aditivos de contratos. Argumenta, também:

- *Imóvel da Rua Ceno Sbrighi, 25/27, Água Branca – SP.* Sustenta que apresentou cópia do contrato de locação assinado em 2005, cópia de dois termos aditivos e cópia do Termo de entrega das chaves do imóvel ao locador, datado de 15/05/2012.

- *Imóvel da Estrada Umuarama* – Diz que a locação é realizada em conjunto com outra empresa (Editora Ática) uma vez que as duas pertencem ao mesmo grupo econômico. Junta cópia dos contratos de locação e dos pagamentos que comprovam o pagamento do aluguel (doc. 05). E diz que foram apresentados os comprovantes relativos aos outros 50%, de responsabilidade da Editora Ática.

- *Imóvel da Avenida Maracanã, 592* – De mesma forma que no item anterior, diz que a locação é realizada em conjunto a Editora Ática. Argumenta, também, que o aluguel foi reajustado em 01/09/2010, conforme termo de aditivo contratual nº 2, e que o pagamento nº valor de R\$ 22.500,00 corresponde a 50 % do valor pactuado de aluguel.

- Imóveis da Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, e da Avenida Nações Unidas – Defende que pertence ao Grupo Abril Educação e que nos anos de 2009 e 2010 celebrou contrato de sublocação dos imóveis com a Editora Abril, estando os pagamentos regularmente contabilizados (doc. 06).

- Imóvel da Rua Galileu Gaia. Argumenta que os direitos sobre o referido imóvel foram cedidos à empresa Palmar Empreendimento Ltda., conforme o aditivo contratual nº 02, e que não há que se falar, portanto, em pagamento efetuado a pessoa física.

- Energia Elétrica (III.8 – Despesas com Energia Elétrica). Pugna pelo reconhecimento integral do crédito informado no Dacon e contesta o entendimento adotado pela fiscalização no sentido de que só podem ser consideradas as despesas de energia elétrica dos imóveis cujas as despesas de aluguel foram aceitas. Alega que o critério adotado não possui qualquer embasamento legal e pede que seja feita uma nova análise das faturas, em conjunto com os comprovantes de pagamento e com o Livro Razão.

- Fretes sobre Vendas (III. 9 – Despesas com Fretes sobre Venda). Argumenta, novamente, que não houve o devido aprofundamento da ação fiscal e que, consoante jurisprudência administrativa, o ônus da prova cabe à fiscalização. Alega, também, que as afirmações da autoridade a quo não correspondem à realidade dos fatos, pois, além de terem sido baseadas em parte da documentação que foi apensada aos autos pela própria fiscalização, não refletem as informações que constam dessa documentação. Diz que a apresentação dos documentos por amostragem foi realizada por exigência da própria fiscalização e que o crédito foi tomado a partir dos valores líquidos dos fretes. Nesse sentido diz que entregou a documentação relativa às despesas de frete da Fatura nº 5281910, da Transportadora Real 2000 Ltda., e da Fatura nº 68507438010, da empresa Rent a Truck Operador Logístico Ltda. Destaca, por fim, que as soluções de consulta utilizadas para embasar as glosas não tem qualquer relação com os fatos apresentados (uma vez que não se tratam de despesas de locomoção de profissionais, de hotéis, de alimentação, e etc) e pede o imediato restabelecimento dos créditos glosados.

- Depreciação do Ativo Imobilizado (III.10- Depreciação do Ativo Imobilizado). Alega, mais uma vez, que o procedimento foi realizado de forma precipitada, com a tomada de decisão sem considerar todos os documentos apresentados e as informações neles contidas. Argumenta que a reformatação procedida nas planilhas apresentadas prejudica de forma substancial a análise realizada, uma vez que não reflete os controles da empresa de forma fidedigna. Diz que as duplicidades não existem e que a fiscalização não apontou em quais bens/ativos teriam ocorrido informações de crédito em duplicidade, não sendo possível, portanto, averiguar suas supostas ocorrências. Em relação às inconsistências de NCM ou algum outro dado das Notas Fiscais, sustenta que as glosas foram baseadas nas planilhas e que eventual intimação à interessada seria suficiente

*para o esclarecimento dos fatos. Consoante jurisprudência que colaciona na peça de defesa, pugna pela possibilidade de crédito sobre as despesas de depreciação de bens relacionados à impressão gráfica e, também, pela possibilidade de crédito sobre as despesas de depreciação de todos os outros bens/ativos que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Questiona o critério utilizado pela autoridade fiscal para distinguir os bens/ativos utilizados na produção dos não utilizados na produção e afirma que, nos documentos elaborados durante o procedimento fiscal, em nenhum momento este fato foi esclarecido. Por último, pugna, mais uma vez, pela aplicação do conceito mais amplo de insumo, lembrando que os softwares, licenças e computadores são extremamente essenciais para o sistema produtivo da empresa.*

*A seguir, no subtópico denominado IV – Da Multa, a interessada argumenta que, uma vez comprovada a improcedência das glosas, bem como o direito ao crédito e a homologação integral das compensações, a multa, que constitui acessório da exação principal, não pode ser exigida.*

*Já no tópico V – Das Provas a contribuinte reforça que o procedimento de fiscalização foi complexo e volumoso, pois envolveu de forma simultânea duas empresas(Editora Ática e Editora Scipione) e também cinco exercícios de uma vez só. Diz, também, que, apesar do atendimento completo das solicitações da fiscalização, demonstrou-se a falta de aprofundamento do procedimento e a existência de diversas inconsistências. Assim, sustenta que a comprovação da efetividade de seus créditos deve ser realizada: ou por meio da validação das informações apresentadas pela empresa, com a utilização da amostragem; ou por meio da conversão do julgamento em diligência, de modo que se permita trazer aos autos os documentos relativos às glosas. Ademais, diz que não consegue identificar quais são as notas ilegíveis ou com os dados faltantes e que se encontra a inteira disposição para entregar a documentação que vier a ser requisitada.*

*Por fim, no subtópico VI – Do Pedido, a interessada solicita:*

- que a manifestação de inconformidade seja recebida e provida, de modo a se deferir integralmente o pedido de ressarcimento de crédito e se homologar, também integralmente, as declarações de compensação vinculadas ao primeiro pedido;*
- que seja determinada a apreciação conjunta de todos os processos relacionados ao procedimento de fiscalização, a saber: nº 10880.939000/2014-09; nº 10880.939001/2014-45; nº 10880.939002/2014-90; nº 10880.939003/2014-34; nº 10880.939004/2014-89; nº 10880.939005/2014/23; nº 10880.939006/2014-78; e nº 10880.939007/2014-12.*
- e, finalmente, para o caso de não ser acolhida a preliminar de nulidade do despacho decisório, que seja determinada a realização de diligências específicas para averiguação das inconsistências apontadas, de modo a se garantir o pleno exercício do direito de defesa da contribuinte.*

*Petição Complementar Adicionalmente à manifestação acima, a contribuinte apresentou, em 06/05/2016, uma petição complementar que tem por objetivo reiterar o direito alegado e reforçar as provas trazidas anteriormente.*

*A interessada justifica a apresentação desse documento, bem como de novas provas, com o argumento de que o prazo para a apresentação do recurso foi exíguo, uma vez que recebeu no mesmo dia outros 8 (oito) despachos decisórios de créditos de PIS e Cofins. Justifica a apresentação, também, no princípio da verdade material, no art. 149 do CTN, nos princípios constitucionais da moralidade, legalidade e eficiência e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 08, de 2014, que trata da revisão de ofício.*

*Quanto ao mérito das glosas, a interessada adiciona os seguintes argumentos:*

*- Bens utilizados como insumo. Notas fiscais repetidas. Acrescenta o exemplo específico da nota fiscal nº 4445, da empresa CMPC Celulose do Brasil Ltda.*

*Argumenta que a suposta duplicidade, consoante o contido no documento, é, na verdade lançamento redutor do valor original, ocasionado por uma perda no transporte da carga, que foi registrada e anotada no verso da nota fiscal. Ressalta, nesse sentido, que as perdas ocorridas no transporte são objetos de lançamentos retificadores, redutores do crédito, e que essa atitude demonstra o comportamento correto e transparente da contribuinte.*

*- Bens utilizados como insumo. Entradas com aplicação da alíquota zero.*

*Argumenta que as notas fiscais (nº 171441, 171719, 171730, 171789, 171790, 172409, 172497, 172507, 172521, 172525, 172542, 172545, 172706, 173028, 173087 e 173122), acostadas (conforme doc. 02), contém aquisições de produtos (NCM 4802.55.92) tributados.*

*- serviços editoriais. Argumenta que as notas fiscais, constantes do doc. 03, são relativas a serviços editoriais, genericamente denominados de Direito Autorais, que estão diretamente ligados à atividade de produção da empresa.*

*- serviços utilizados como insumo. Notas fiscais repetidas. Para comprovação de seus argumentos traz como exemplo a Nota fiscal nº 29500, da empresa Bartira Gráfica e Editora S/A. Diz que lançamentos foram segregados por natureza de produto(item da nota) o que demonstra a inconsistência dos argumentos de duplicidade. Pugna, também, pela improcedência das demais glosas realizadas, anexando, para tanto, os documentos do anexo doc. 04.*

*- despesas com locação de móveis. Apresenta cópia dos contratos, e respectivos aditamentos, estabelecidos com as empresas LSI Administração e Serviços Ltda e Gigacom do Brasil Ltda (doc. 05). No que diz respeito ao contrato firmado com a empresa Gigacom, ressalta que o custo a ele relativo, utilizado para a geração do crédito: foi repartido com a empresa Editora Ática S/A, uma vez que está última pertence ao mesmo grupo econômico da interessada; e que ele foi de R\$ 2.250,00, conforme se verifica no 2º Termo Aditivo e conforme comprova a Fatura nº 1274,*

*juntada ao processo durante o procedimento fiscal. No tocante ao contrato estabelecido com a empresa LSI, esclarece que ele foi firmado em conjunto com a Editora Ática S/A e que as despesas incorridas constam discriminadas nº Anexo II do contrato.*

*- despesas de aluguéis de imóveis. Corrobora os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e traz argumentos/provas para os seguintes imóveis:*

*- imóvel situado na Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP. Diz que juntou cópia do contrato de locação assinado em 2005, de dois termos aditivos e de Termo de Entrega das Chaves ao locador, datado de 14/05/2012 (que ora é reapresentado – doc. 06), que comprovam, por presunção, a permanência no imóvel e, conseqüentemente, o pagamento do aluguel;*

*- imóvel situado na Estrada Umarama, 300, Itaperica da Serra – SP.*

*Pugna pela procedência do crédito sob o argumento de que no período compreendido entre 30/06/2008 a 31/12/2010 o contrato teve vigência tácita, conforme se verifica na cláusula nº 2 do Termo Aditivo nº 4 (reproduzida na peça de defesa);*

*- imóvel situado na Rua do Humaitá, 244, Rio de Janeiro – RJ.*

*Argumenta que a pessoa física (signatária do contrato) é representada pela JTC Consultoria Imobiliária Ltda, CNPJ nº 07.019.716/0001-80, e que os pagamentos foram realizados para esta última, conforme os comprovantes de pagamentos já apresentados à fiscalização.*

*- Imóvel da Avenida Maracanã, 592 – Diz que a locação é realizada em conjunto com outra empresa (Editora Ática) uma vez que as duas pertencem ao mesmo grupo econômico. Argumenta, também, que o aluguel foi reajustado em 01/09/2010, conforme termo de aditivo contratual nº 2, e que o pagamento no valor de R\$ 22.500,00 corresponde a 50 % do valor pactuado de aluguel.*

*- despesas de energia elétrica.*

*- imóvel situado na Av. Visconde de Suassuna, 634, Recife – PE.*

*Contesta a argumentação da fiscalização de divergência de valores e traz os exemplos das faturas dos meses de março, junho, novembro e dezembro de 2010. Diz que os valores são exatamente iguais aos que constam da planilha apresentada à fiscalização.*

*- imóvel da Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP. Argumenta, diante da comprovação da legitimidade do valor do aluguel, que as despesas de energia elétrica são, da mesma forma, legítimas.*

*- imóvel situado na Rua Emílio Henking, 551, Campinas – SP. Diz que apresentou cópia do extrato bancário em que é possível identificar diversos débitos que correspondem ao pagamento das faturas de energia do citado imóvel.*

*- despesas com frete na operação de venda e com armazenagem de mercadorias. Junta cópia de documentos (doc. 08) que, segundo ela, comprovam a procedência dos créditos informados.*

*Por fim, a interessada reitera todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e solicita, novamente, o reconhecimento integral do crédito pleiteado, bem como a homologação de todas as compensações vinculadas.*

A decisão recorrida reconheceu em parte o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 06-60.776 apresenta o seguinte resultado:

*Acórdão 06-60.776 - 3ª Turma da DRJ/CTA*

*Sessão de 25 de outubro de 2017*

*Processo 10880.939002/2014-90*

*Interessado EDITORA SCIPIONE S/A*

*CNPJ/CPF 44.127.355/0001-11*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

*CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.*

*A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.*

*NULIDADE. PRESSUPOSTOS.*

*Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.*

*IMPOSSIBILIDADE.*

*Não há previsão legal para a homologação tácita de pedido de ressarcimento, nem previsão de perda do poder de decidir por decurso de prazo em pedidos desta natureza.*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.*

*As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (Art.*

*150, § 4º e Art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em pedido de ressarcimento do contribuinte.*

**PROVAS. INSUFICIÊNCIA.**

*A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS.**

*Considera-se não formulado o pedido de diligência que não atenda aos requisitos legais estabelecidos no processo administrativo fiscal.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

*No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.**

*No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.**

*No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, podem gerar direito ao crédito os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, e cujas despesas tenham sido regularmente registradas na contabilidade, com sustentação em documentos que comprovem a efetividade das mesmas.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES.**

*Pode gerar direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica cuja respectiva despesa tiver sido devidamente registrada na contabilidade da empresa, com base em documentos que comprovem sua efetividade.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.**

*Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica*

*domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES.**

*O direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como de bens incorporados ao ativo intangível, somente é possível quando os ativos são adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e quando a respectiva despesa esteja devidamente registrada na contabilidade da empresa com base em documentos que comprovem sua efetividade.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário, discutindo em síntese, no mesmo sentido da Manifestação de Inconformidade:

- nulidade em razão da apuração anual dos créditos;
- nulidade em razão da ausência de apreciação da totalidade dos documentos disponibilizados à fiscalização e das incongruências no termo de informação fiscal e no despacho decisório;
- homologação tácita do pedido de ressarcimento;
- necessidade de lançamento para glosa dos créditos objeto de pedido de compensação – decadência para analisar a apuração do saldo credor do 4º trimestre de 2009 até o 3º trimestre de 2010;
- efetividade e legitimidade dos créditos utilizados pela recorrente;
- conceito de insumo na sistemática da não cumulatividade do pis e da Cofins – aplicação do recurso especial representativo da controvérsia nº 1.221.170;
- despesas com bens utilizados como insumos – aquisição de papel;
- despesas com serviços utilizados como insumos – “serviços gráficos” e “serviços editoriais”;
- despesas com aluguel de bens móveis;
- despesas com aluguel de imóveis;
- despesas com energia elétrica;
- despesas com frete;

- depreciação do ativo imobilizado;
- multa;
- juros e sua inaplicabilidade sobre a multa, caso venha a ser mantida a glosa dos créditos e não homologação das compensações.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu o direito creditório em parte.

Inicialmente requer a Recorrente o julgamento do presente Recurso Voluntário em conjunto com os demais processos de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS e COFINS envolvendo mesma matéria:

| PROCESSO ADMINISTRATIVO | TIPO DE CRÉDITO | PERÍODO DE APURAÇÃO  |
|-------------------------|-----------------|----------------------|
| 10880-939.000/2014-09   | COFINS          | 4º trimestre de 2009 |
| 10880-939.002/2014-90   | COFINS          | 2º trimestre de 2010 |
| 10880-939.001/2014-45   | PIS/PASEP       | 2º trimestre de 2010 |
| 10880-939.003/2014-34   | COFINS          | 3º trimestre de 2010 |
| 10880-939.004/2014-89   | PIS/PASEP       | 3º trimestre de 2010 |
| 10880-939.006/2014-78   | COFINS          | 4º trimestre de 2010 |
| 10880-939.005/2014-23   | PIS/PASEP       | 4º trimestre de 2010 |

Nesse sentido, sobre a vinculação entre processos para possível julgamento em conjunto, assim dispõe o art. 47 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

*Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.*

*§ 1º Os processos podem ser vinculados por:*

*I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

*II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*

*§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.*

*§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.*

*(...)§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal. (g.n.)*

Conforme se verifica dos dispositivos supra, a vinculação de processos, seja em razão de conexão, decorrência ou reflexo, é optativa, inexistindo obrigatoriedade de sua observância por parte do colegiado, em conformidade com os dispositivos do Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal federal, em que a vinculação de processos também é definida como facultativa, *verbis*:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (g.n.)*

Apesar das disposições normativas facultativas, não se pode ignorar que, tratando-se de processos relativos ao mesmo contribuinte, ao mesmo tributo e decorrentes dos mesmos fatos e da mesma fundamentação legal, o julgamento em conjunto se justifica para se evitarem decisões conflitantes ensejadoras de insegurança jurídica e de contraditórios desnecessários, em conformidade com o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, que disciplina o processo administrativo no âmbito federal, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, *verbis*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

(...)XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (g.n.)

Por outro lado, considerando que os processos 10.880.939.006/2014-78, 10.880.939.006/2014-23 citados pela Recorrente, foram sorteados para relatoria de conselheiro integrante da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, não foi possível alocar todos os processos numa mesma sessão.

### **Preliminares**

Preliminarmente alega a Recorrente em sede de Recurso Voluntário, a nulidade no procedimento de apuração dos créditos por parte da Autoridade Fiscal em razão da apuração anual dos créditos, ausência de apreciação da totalidade dos documentos disponibilizados à fiscalização e das incongruências no termo de informação fiscal e no despacho decisório, homologação tácita do pedido de ressarcimento e da necessidade de lançamento para glosa dos créditos objeto de pedido de compensação – decadência para analisar a apuração do saldo credor do 4º trimestre de 2009 até o 3º trimestre de 2010.

Da análise das alegações apresentadas, fica evidente que a Recorrente reproduziu as razões recursais da Manifestação de Inconformidade não apresentando elemento novo no Recurso Voluntário acerca das preliminares suscitadas.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* em relação a matéria seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

*“Sustenta a nulidade do procedimento fiscal sob o argumento de que não houve o devido aprofundamento da ação fiscal e que o ônus da prova cabe à fiscalização.*

*Argumenta, também, que o procedimento foi realizado de forma precipitada, com a tomada de decisão sem considerar todos os documentos apresentados e as informações neles contidas.*

*Destaca trechos da Informação Fiscal (que serviu de base para a emissão do despacho decisório contestado), relativos ao item “2 Análise prejudicada”, e diz que não teve nova oportunidade de contestar ou apresentar documentos em relação aos argumentos da fiscalização. Ademais, sustenta que a fiscalização cometeu vício insanável ao efetivar glosas com base unicamente em dados de planilhas, ao generalizar glosas com base em um único documento e por não considerar os esclarecimentos relativos às ocorrências de duplicidade(ou triplicidades, quadruplicidades e xplicidades).*

*A nulidade do procedimento fiscal é alegada, também, em razão de a fiscalização, supostamente, ter efetivado as glosas de forma anual. A contribuinte alega que o critério utilizado dificulta a identificação das glosas e torna o procedimento nulo. Acrescenta, ainda, que ele afronta as regras da não cumulatividade e, também, o art. 142 do Código Tributário Nacional.*

*Argumenta que teria ocorrido a homologação tácita do pedido de ressarcimento/compensação. Alega que, como o seu pedido foi entregue em 24/09/2010 e a ciência do despacho decisório realizada em 05/11/2015, o prazo de 5 (cinco) anos a que se refere o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, teria sido extrapolado.*

*E diz que o procedimento fiscal adotado é ilegítimo, uma vez que houve “o transcurso do prazo decadencial conferido ao Fisco para a análise de apuração do saldo credor utilizado para a compensação de débitos no presente processo.”. Na verdade, a contribuinte defende que, no presente caso, é aplicável o prazo de cinco anos do § 4º, art. 150 do CTN, para a revisão e lançamento dos contribuições analisadas. Ou seja, que no momento da ciência do despacho decisório já havia transcorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos a que se refere o § 4º, art. 150 do CTN, e que, dessa forma, as contribuições objeto do procedimento fiscal já se encontravam homologadas tacitamente.*

*No entanto, como se verifica a seguir, a contribuinte não possui razão em suas argumentações e as três preliminares levantadas devem ser afastadas.*

*Nulidade Em matéria de processo administrativo fiscal não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:*

*“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.” O despacho decisório contestado insere-se na categoria prevista nº transcrito inciso II do art. 59 (despachos e decisões), sendo nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).*

*No presente caso verifica-se que o ato administrativo foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal em pleno exercício de suas atribuições, razão pela qual não há que se falar em incompetência da autoridade fiscal.*

*Constata-se, também, que não houve qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada, já que ela teve livre acesso a todas as informações constantes do despacho decisório e que não houve qualquer restrição ao seu direito de apresentação da manifestação de inconformidade ou qualquer empecilho relativo à produção de provas. Nesse sentido, portanto, não há que se falar preterição do direito de defesa.*

*No tocante às reclamações de que não foi dada a oportunidade de contestar ou apresentar documentos em relação aos argumentos da fiscalização, é de se destacar que inexistiu ofensa ao direito de defesa durante a fase procedimental. O direito ao devido processo legal somente é aberto ao sujeito passivo após o lançamento, ou no caso, a emissão do Despacho Decisório, com a respectiva ciência. É nesse momento que os interessados são cientificados da decisão e informados para, se desejarem, apresentar manifestação de inconformidade, podendo então produzir as provas que entender de direito, inclusive a solicitação de perícias e diligências, na forma da lei. Após a ciência da decisão, e na hipótese de sua discordância, é que a contribuinte, respaldada pelas garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, instaura o contencioso administrativo e participa ativamente do processo com a apresentação de suas razões e provas, referentes aos fatos constantes da decisão e sobre as quais está fundamentada a sua discordância.*

*Ademais, é de se ressaltar que as argumentações da contribuinte, nº sentido de que o procedimento fiscal foi realizado de maneira perfunctória, de que a fiscalização cometeu vício insanável ao desconsiderar documentos ou esclarecimentos apresentados, e de que houve a apresentação de todos os dados ou documentos solicitados pela fiscalização, são falaciosas e tentam inverter a realidade dos fatos.*

*A simples análise dos autos demonstra, de forma muito clara, que a fiscalização tentou, por mais de 6 (seis) meses e por meio de 8 (oito) intimações e reintimações, coletar os documentos e informações necessários à comprovação dos créditos pleiteados no pedido de ressarcimento.*

*No entanto, a interessada preferiu a omissão, pois, mesmo após ser intimada e reintimada diversas vezes, deixou de corrigir as planilhas apresentadas e de entregar dos documentos solicitados. Conforme se verifica nos 8 (oito) termos (de Intimação e Reintimação), a contribuinte foi repetidamente cientificada dos problemas com a documentação entregue (planilhas com inconsistências e ausência de documentos) e, mesmo assim, optou por não fazer as correções necessárias e não entregar os documentos faltantes.*

*Veja-se, aliás, que o trabalho de reformatação das planilhas apresentadas, ao contrário do afirmado pela interessada, foi, na verdade, benéfico para a contribuinte, uma vez que a fiscalização, mesmo diante das inconsistências, imperfeições e ausências, procurou, por meio da comparação dos dados informados nos Dacon com as planilhas e documentos apresentados, validar os créditos almejados.*

*Nesse sentido, observe-se que no presente caso, a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza do crédito, de acordo com a legislação pertinente, autorizando, após confirmação de sua regularidade, o ressarcimento ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte.*

*Por fim, no que diz respeito à nulidade em razão da apuração anual dos créditos, constata-se que a argumentação não se sustenta diante dos fatos.*

*Isto porque as linhas de glosas (e de concessão de crédito) em cada uma das planilhas elaboradas pela fiscalização nada mais são do que a reprodução das linhas (com as respectivas datas e demais informações) das planilhas elaboradas pela interessada e entregues durante o procedimento fiscal. Portanto, não tem qualquer sentido a contribuinte afirmar que não consegue identificar (em cada data ou período de apuração) as glosas de linhas que ela mesma informou à fiscalização.*

*Ademais, contrariamente ao afirmado pela interessada, apesar de as planilhas elaboradas pela fiscalização estarem organizadas e nominadas de forma anual (nos mesmos moldes das que foram apresentadas pela própria interessada à*

*fiscalização), constatase que todas as rubricas (sem exceção) constam relacionadas e identificadas com datas e respectivos meses de competência.*

*Homologação tácita Analisando-se a manifestação de inconformidade em relação a esse quesito constata-se, primeiramente, uma impropriedade nos argumentos trazidos: no título do subtópico a interessada refere-se à homologação tácita do Pedido de Compensação, mas em seus argumentos ela defende que a homologação tácita teria ocorrido em relação ao Pedido de Ressarcimento.*

*Dito isso, deve-se dizer que as argumentações trazidas não tem qualquer fundamento, haja vista que a homologação tácita não é aplicável aos pedidos de restituição ou de ressarcimento, mas tão somente às declarações de compensação.*

*A homologação tácita foi instituída pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, que alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, bem como o §5º do referido artigo, nos seguintes termos:*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

*Como se vê, por disposição legal expressa, a homologação tácita é aplicável unicamente à declaração de compensação, não havendo possibilidade de sua aplicação aos pedidos de restituição e ressarcimento.*

*Na compensação, o contribuinte promove o encontro de contas e requer que o procedimento seja homologado pela Administração Tributária. Caso a homologação não ocorra, os valores compensados são imediatamente exigidos nos termos dos §§ 6º, 7º e 8º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, supra.*

*Esta operação está sujeita à homologação tácita para que se garanta o direito à segurança jurídica da contribuinte. Logo, é de se esperar que a lei que regulamenta o pedido de compensação também preveja um prazo para o Fisco decidir sobre o direito pleiteado, sob pena de homologar tacitamente a compensação.*

*No ressarcimento (ou restituição), a situação é diferente, pois o contribuinte requer o pagamento de um crédito que alega possuir. Não se requer a homologação do procedimento de compensação realizado. Portanto, o indeferimento do pleito, mesmo que ocorrido após o decurso do prazo decadencial, não lhe atinge a segurança jurídica, pois, dos pedidos de ressarcimento (restituição), não decorrem cobranças de créditos tributários confessados.*

*Verifica-se, assim, que não há previsão legal de prazo para que a Administração Tributária se pronuncie em pedidos de ressarcimento, nem de dispositivo legal que preveja a perda do poder de decidir por decurso de prazo em pedidos desta natureza.*

*Veja-se, também, que, em relação às Declarações de Compensação, não há que se falar em homologação tácita, uma vez que a ciência do Despacho Decisório ocorreu dentro do prazo legal de 5 (cinco) anos.*

*Decadência Em relação às alegações de decadência (impropriamente denominada pela interessada), é de se observar que o procedimento em tela refere-se à análise de pedido de ressarcimento (cumulado com pedidos de compensação), no qual a autoridade administrativa tem o poder/dever de examinar a liquidez e certeza do direito de crédito pleiteado, o que implica calcular/determinar créditos que, segundo a legislação, podem ser ressarcidos aos contribuintes.*

*Logo, não se trata aqui de procedimento de revisão de débito declarado para fins de lançamento de ofício, mas sim de se verificar a existência de crédito líquido e certo passível de ser ressarcido para o sujeito passivo.*

*A negativa do ressarcimento, em razão de ter sido apurado crédito em montante inferior ao que foi pleiteado pelo sujeito passivo, independe do lançamento de ofício. Fundamenta-se, como já dito, no fato de a Administração Tributária não poder deferir um crédito que sabe não ser líquido e certo.*

*Assim, não importa se o procedimento de verificação do direito creditório se dá dentro ou fora do prazo decadencial de que trata o art. 150, § 4º, do CTN; a alteração da base de créditos não cumulativos pode se efetuar mediante despacho decisório, desde que essa modificação implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.*

*Dessa forma, eventuais ajustes nos valores das bases de créditos não cumulativos informadas no respectivo Dacon, bem como nos valores de bases de crédito de períodos anteriores, que repercutam nos valores dos créditos ressarcíveis, não se caracterizam como exigência de tributo passível de lançamento. Tampouco há que se falar em prazo decadencial para a análise do direito creditório pleiteado.*

*Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º ou 173, I, do CTN, apenas o dever/poder de formalizar o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V e VII do CTN).*

*Também é oportuno que se diga que a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º do CTN, incide apenas sobre o pagamento do crédito tributário efetuado pelo sujeito passivo e vinculado a uma base de cálculo positiva sujeita à tributação. Não há previsão legal para que a homologação tácita se aplique à apuração de créditos sujeitos ao ressarcimento.*

*Em resumo, portanto, o único prazo decadencial a ser levado em conta no presente caso é aquele previsto para a compensação, instituído pelo § 5º, art. 74, da Lei 9.430/96, o qual, diga-se, não foi afrontado.*

*No tocante à alegação de necessidade de auto de infração para efetuar as glosas, é de se repetir, como foi dito acima, que o ato administrativo próprio para a*

*concessão(ou não) de direito creditório é o despacho decisório, sendo que dele pode resultar tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.*

*Nesse mesmo sentido, a homologação, ou não, dos débitos declarados em Declaração de Compensação - Dcomp, deve ocorrer com a emissão de despacho decisório, consoante o previsto no § 7º, art. 74, da Lei 9.430, de 1996.”*

Dessa forma, rejeito as preliminares arguidas.

### **Mérito**

Em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

#### *Lei nº 10.833/2003*

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

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

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*I - de mão de obra paga a pessoa física; 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) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

*Lei nº 10.637/2002*

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e*

*Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

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

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*I - de mão de obra paga a pessoa física; 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) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

*“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da*

*Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.*

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

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

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

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

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

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

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

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

*b.2) “por imposição legal”.*

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

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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.

Dito isto, nos termos da legislação supracitada e a 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, passo a análise das glosas mantidas pela DRJ.

# **1. Despesas com bens utilizados como insumos – aquisição de papel**

Conforme consta do Relatório, em relação as despesas classificadas como Bens utilizados como insumo, defende a Recorrente corresponderem a:

- aquisições com divergência entre o valor informado pela interessada e o valor da Declaração de Importação – DI. No tocante as Notas Fiscais nº 330 e 369, emitidas pela empresa Copap Tranding Inc, esclarece que a divergência encontrada decorre da inclusão na própria base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) dos valores devidos a este título. Sustenta, também, que a fiscalização deveria ter considerado, no mínimo, o crédito apontado na DI e não ter glosado todo o valor do crédito. - aquisições desconsideradas por não terem sido confirmadas (nos sistemas da RFB) as informações relativas às importações. Diz que apresentou os documentos solicitados na amostragem e que glosas estão viciadas, uma vez que faltou aprofundamento no procedimento de apuração dos créditos. - Notas fiscais supostamente não apresentadas. Afirma a fiscalização solicitou a apresentação de somente duas notas fiscais por fornecedor e que atendeu por completo a todas as solicitações.

- Bens utilizados como insumo. Notas fiscais repetidas. Acrescenta o exemplo específico da nota fiscal nº 4445, da empresa CMPC Celulose do Brasil Ltda.

Argumenta que a suposta duplicidade, consoante o contido no documento, é, na verdade lançamento redutor do valor original, ocasionado por uma perda no transporte da carga, que foi registrada e anotada no verso da nota fiscal. Ressalta, nesse sentido, que as perdas ocorridas no transporte são objetos de lançamentos retificadores, redutores do crédito, e que essa atitude demonstra o comportamento correto e transparente da contribuinte.

- Bens utilizados como insumo. Entradas com aplicação da alíquota zero.

Argumenta que as notas fiscais (nº 171441, 171719, 171730, 171789, 171790, 172409, 172497, 172507, 172521, 172525, 172542, 172545, 172706, 173028, 173087 e 173122), acostadas (conforme doc. 02), contém aquisições de produtos (NCM 4802.55.92) tributados.

Contudo, em que pese as alegações apresentadas, razão não lhe assiste e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* em relação a matéria seguiu o rumo correto, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, adoto os fundamentos apresentados pela DRJ para manutenção das glosas, a saber:

*As glosas relativas aos bens utilizados como insumo foram resumidas e justificadas nos subitens 3 e 4, com detalhamento nas planilhas denominadas SC\_Bens2009 e SC\_Bens2010 (pasta Auditoria – Subpasta 1Bens). Os motivos apontados pela fiscalização para a efetivação das glosas foram os seguintes: Notas Fiscais cujas mercadorias foram compradas (venda para a interessada) com alíquota zero; Notas Fiscais que não foram apresentadas para análise; Notas Fiscais para as quais existem divergência de valores na Declaração de Importação;*

*e Notas Fiscais para as quais as Declarações de Importação não foram localizadas nos sistemas da RFB.*

*Primeiramente, é de se ressaltar, novamente, a omissão da contribuinte quando da realização do procedimento fiscal. Conforme se verifica nos 8 (oito) termos (de Intimação e Reintimação), a contribuinte foi repetidamente cientificada dos problemas com a documentação entregue (planilhas com inconsistências e ausência de documentos) e, mesmo assim, optou por não fazer as correções necessárias e não entregar os documentos faltantes.*

*Por segundo, é de se dizer que a interessada não possui razão na maior parte dos argumentos trazidos na manifestação e petição complementar. Veja-se abaixo as justificativas para se manter as glosas:*

*- Notas fiscais supostamente não apresentadas. Consoante a planilha SC\_Bens2010, os documentos glosados com essa justificativa foram: o de nº 7.100, de maio de 2010, da empresa Eskenazi Indústria Gráfica Ltda., de CNPJ 61.069.100/0001-69; e o de nº 237, de agosto de 2010, da empresa UPM – Kymmene Seve Seas Ltd., sem CNPJ. Note-se que as aquisições dessas empresas foram as únicas realizadas no ano. Assim, em conformidade com a argumentação trazida na manifestação, a interessada deveria ter apresentado a cópia de citados documentos, pois afinal a fiscalização requereu a apresentação de apenas uma nota fiscal por fornecedor. No entanto, além de não ter apresentado durante o procedimento fiscal, a interessada não as apresentou no contencioso administrativo. Nesse sentido, portanto, dada a falta de comprovação dessas aquisições, é de se manter as glosas efetuadas.*

*- Valor de R\$ 345,00 relativo à prestação de serviços gráficos que foram reclassificados e transferidos para a planilha de aquisição de bens. Consoante a planilha SC\_Bens2010, em que pese a reclassificação efetuada (de Serviços Gráficos para compra de bens), o fato é que a nota fiscal indica a compra de livros, os quais eram tributados à alíquota zero das contribuições. Sem direito ao crédito portanto.*

*- aquisições desconsideradas por não terem sido confirmadas (nos sistemas da RFB) as informações relativas às importações. Conforme se verifica na citada Processo 10880.939002/2014-90 Acórdão n.º 06-60.776 DRJ/CTA Fls. 24 24 planilha, a interessada não forneceu dados suficientes para que a fiscalização pudesse realizar o aprofundamento almejado. Nota-se, também, que a ausência de dados permaneceu no contencioso administrativo, restando, portanto, improcedente a argumentação de falta de investigação.*

*Por outro lado, verifica-se que a interessada possui razão parcial em relação as notas fiscais tidas como repetidas.*

*Com efeito, ao se comparar os documentos acostados aos autos com a planilha SC\_Bens2010, constata-se que as justificativas para a existência de valores em duplicidade, relativamente às Notas Fiscais nº 4445 e 4604 da empresa CMPC*

*Celulose do Brasil Ltda. e a Nota Fiscal nº 17815 da empresa Suzano Papel e Celulose, condizem com os lançamentos e valores constantes de referida planilha.*

*Nesse sentido, portanto, devem ser considerados os valores de crédito conforme Tabela 1 abaixo (com a ressalva de que o crédito foi atribuído pelo valor líquido da nota no mês de emissão da mesma).*

*Tabela 1 Mês / Ano Nº da Nota Fiscal Valor Líquido Nota Fiscal Valor Total no mês*  
*Valor do Crédito PIS Cofins abr/10 4445 46.815,12 abr/10 4604 48.121,92*  
*147.975,21 2.441,59 11.246,12 abr/10 17815 53.038,17*  
*Em relação às outras glosas efetivadas com o mesmo motivo, apesar de a argumentação da interessada ser plausível, constata-se que não houve a comprovação de fato, com provas efetivas, de que os dois valores (ou mais valores) constantes da planilha tem o direito ao crédito das contribuições não cumulativas.*

*E por fim, em relação às outras glosas (efetivadas por outros motivos), nota-se que elas não dizem respeito ao período de apuração ora tratado, sendo, portanto, impertinente discuti-las no presente processo.*

*- As notas fiscais (nº 171441, 171719, 171730, 171789, 171790, 172409, 172497, 172507, 172521, 172525, 172542, 172545, 172703, 173028, 173087 e 173122), acostadas conforme doc. 02 da petição complementar, e que, segundo a contribuinte, contém aquisições de produtos tributados, referem-se a aquisições realizadas no mês de dezembro de 2010.*

*- e as notas fiscais nº 330 e 369, com divergência entre o valor informado pela interessada e o valor da Declaração de Importação – DI, referem-se ao mês de agosto de 2010.*

Assim, mantenho as glosas efetuadas.

## **2. Despesas com serviços utilizados como insumos**

### **2.1 Serviços gráficos**

Alega a Recorrente em relação as despesas correspondentes a serviços gráficos:

*140. No tocante aos Serviços Gráficos, houve a glosa relativamente a Notas Fiscais omissas, Notas Fiscais repetidas, Serviço prestado por entidade imune/isenta, Notas Fiscais não apresentadas.*

*141. Para as Notas Fiscais tidas por repetidas, conforme já esclarecido pela Recorrente, tem-se que as notas que possuem dois ou mais itens tem seu registro realizado, isoladamente, para cada item, de modo que o número de uma mesma Nota Fiscal é indicado na exata razão do número de itens existentes, sem que isso*

*qualquer prejuízo à apuração dos créditos, já que, se somados todos os itens, ter-se-á o valor total da Nota Fiscal correspondente.*

*142. Tal aspecto foi reconhecido pelo acórdão recorrido, nos seguintes termos:*

*A argumentação da interessada, no sentido de que as repetições de número de notas fiscais constantes da planilha referem-se a itens dessas mesmas notas fiscais é confirmada com a amostragem de documentos (doc. 04) apresentada em conjunto com a petição complementar.*

*Corroborando essa constatação, os históricos constantes das linhas relativas às Notas Fiscais tidas como repetidas das planilhas SC\_ServiçosEditoriais2010 e SC\_ServiçosGráficos2010. Em sua grande maioria, para o mesmo número de nota fiscal, eles são 46 distintos, confirmando que tratam-se, de fato, de itens da mesma nota fiscal.*

*Nesse sentido, portanto, é de se reverter todas as glosas das notas fiscais tidas como repetidas conforme a Tabela 1 abaixo.*

*143. Neste passo, requer-se a manutenção do acórdão recorrido neste ponto, cancelando-se a glosa realizada pela autoridade fiscal.*

*144. Quanto às notas fiscais supostamente não apresentadas, da mesma forma em que ocorreu para os serviços editoriais, a fiscalização solicitou apenas a apresentação de uma nota.*

*(...)*

*145. Ainda, também não devem prevalecer as glosas em relação às notas fiscais desconsideradas pela d. Autoridade Fiscal como aquisições de serviços com alíquota zero de PIS/COFINS.*

*146. De outro lado, em relação aos serviços de industrialização por encomenda, é essencial destacar que a tributação ou não pelo PIS e COFINS do serviço contratado fica a cargo do emitente da nota fiscal de serviço, sabendo-se que no presente caso não há nenhuma orientação específica que lhe assegure a não tributação por tais exações, e, por conseguinte, qualquer restrição aos créditos do contratante, no caso a Recorrente.*

*147. Nesse caso, a lisura e regularidade das informações é de responsabilidade exclusiva do seu emitente, consoante disposto na Solução de Consulta COSIT nº 4/2014:*

*12. O fato gerador das contribuições é o faturamento ou a receita (conforme art. 195, I, “b”, da Constituição Federal), sendo suas bases de cálculo o faturamento, no regime de apuração cumulativa (conforme art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998) ou a receita auferida, no regime de apuração não cumulativa (conforme arts. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).*

13. A emissão de notas fiscais é obrigação acessória a ser cumprida pela pessoa jurídica quando da realização de diversas operações elencadas na legislação correlata, sendo necessária e fundamental para o funcionamento da fiscalização tributária.

14. Nesse contexto, constata-se que a relação entre a ocorrência do fato gerador das contribuições e a emissão de notas fiscais não é constitutiva, mas declaratória e instrumental, servindo esta como uma das formas de comprovação daquela.

15. Obviamente, sendo o documento fiscal uma das principais ferramentas de fiscalização à disposição da administração tributária, sua emissão ou não emitem, inevitavelmente, repercussões na esfera jurídica da pessoa jurídica emitente.

16. Emitido o documento fiscal para acobertar a operação, surge contra o emissor diversas consequências, citando-se exemplificativamente a seguinte legislação (...)

17. Assim, constata-se que, entre outros efeitos, a emissão da nota fiscal gera contra o emissor presunção relativa de veracidade das informações e necessidade de escrituração contábil e fiscal correspondente, servindo como instrumento probatório para o Fisco ainda que haja irregularidades procedimentais em sua emissão.

18. Daí justifica-se o rigor com que a legislação específica trata a não emissão, a emissão e alteração das notas fiscais relativas às operações da pessoa jurídica. (...)

148. Com isso, quer se esclarecer que a responsabilidade pela tributação ou não de suas operações é única e exclusiva do prestador de serviços, não havendo que se restringir o direito da Recorrente ao crédito dos serviços de industrialização por encomenda tomados de pessoas jurídicas regularmente inscritas no cadastro da Receita Federal do Brasil e cuja aquisição do serviço e efetivo pagamento não é objeto de questionamento.

149. Deveras, sendo o regime de creditamento do PIS e COFINS o subtrativo indireto, que assegura o crédito por decorrência de Lei e não por transferência escritural, deve ser assegurado o crédito ao contribuinte adquirente do serviço, independentemente do tratamento fiscal dado pelo prestador emitente da nota fiscal de serviço ou de bens. Exatamente nesse sentido é o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 22/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA:

CRÉDITOS PARA DESCONTO DO PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Como regra geral, ressalvadas as exceções legais aplicáveis a cada caso concreto de acordo com a legislação pertinente, os créditos

*admissíveis para desconto dos valores devidos a título de contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática de não-cumulatividade, serão calculados pela alíquota geral de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), independentemente de verificação da alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor sobre a receita da venda ou da prestação do serviço.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: CRÉDITOS PARA DESCONTO DA COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE. ALÍQUOTA APLICÁVEL.*

*Como regra geral, ressalvadas as exceções legais aplicáveis a cada caso concreto de acordo com a legislação pertinente, os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título de contribuição a Cofins, na sistemática de não-cumulatividade, serão calculados pela alíquota geral de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), independentemente de verificação da alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor sobre a receita da venda ou da prestação do serviço.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*150. Ou seja, como concluiu-se na aludida Solução de Consulta, (...) os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título de contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, na sistemática de não-cumulatividade, serão calculados pelas alíquotas gerais de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, independentemente de verificação da alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor sobre a receita da venda ou da prestação do serviço.*

*151. No presente caso, não há nenhuma orientação específica no sentido de que a Receita da prestação de serviços de industrialização por encomenda esteja sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS, não cabendo qualquer restrição aos créditos de serviços gráficos de industrialização por encomenda tomados pela Recorrente.*

*152. Seja como for, como explicado anteriormente, e que desde já é reiterado para evitar a sua repetição desnecessária, o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o direito ao crédito da Recorrente, uma vez que o direito ao crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.*

*153. Seja como for, como explicado anteriormente, e que desde já é reiterado para evitar a sua repetição desnecessária, o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o direito ao crédito da Recorrente, uma vez que o direito ao crédito*

*somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.*

*154. Portanto, inquestionável que a isenção e não tributação definitivamente não se confundem com alíquota zero. Logo, não é possível equiparar tais situações para limitar o direito ao crédito da Recorrente, sem qualquer respaldo legal.*

Relativamente aos serviços prestados por entidade imune/isenta (serviços de industrialização por encomenda), como acertadamente ressaltado pela Recorrente, a tributação ou não pelo PIS e COFINS do serviço contratado fica a cargo do emitente da nota fiscal de serviço, sabendo-se que no presente caso não há nenhuma orientação específica que lhe assegure a não tributação por tais exações, e, por conseguinte, qualquer restrição aos créditos do contratante, dessa forma equivocada o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal e mantido pela DRJ.

Ademais, a própria Receita Federal do Brasil por meio de Solução de Consulta já exarou entendimento de que a pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Nesse sentido, destaque-se:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 631, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2017 Publicado(a) no DOU de 02/01/2018, seção 1, página 40 Multivigente Vigente Original ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, art. 3º, II.

Em relação as glosas mantidas classificadas serviços gráficos - notas fiscais omissas e notas fiscais não apresentadas, destaque-se que em pedidos de ressarcimento o ônus da prova (o dever de provar) recai sobre o contribuinte que faz o pedido, ou seja, o próprio contribuinte. A comprovação do direito creditório é de sua responsabilidade, que deve apresentar as provas necessárias para sustentar suas alegações.

Ao contrário do que defende a Recorrente, mesmo diante das diversas oportunidades de realizar a demonstração do direito ao crédito (tanto na fase do procedimento fiscal quanto após o estabelecimento do contencioso), a Recorrente não trouxe aos autos informações capazes de elidir o feito fiscal.

Assim, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais encontrarem-se tais dispêndios devidamente lastreados em documentação comprobatória, revento as glosas relativas as despesas correspondentes a serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda.

## 2.2 Serviços editoriais

Acerca das despesas correspondentes aos serviços editoriais, em resumo, foram apresentadas as seguintes razões recursais;

*155. Especificamente em relação aos Serviços a Autoridade Fiscal glosou valores referentes sob o fundamento de se tratar ou de direitos autorais ou de serviços utilizados na produção dos livros, tais como edição, diagramação, ilustração, cuja documentação foi considerada insuficiente.*

*156. Como dito, a Recorrente tem como atividade principal a edição de livros e teve glosados créditos originados de valores pagos supostamente a título de direitos autorais, ou que incluiu também compra e/ou locação de imagens, fotos, músicas, poemas, textos, desenhos, tiras de quadrinhos/jornais, iconografia, entre outros, com fundamento na Solução de 50 divergência n.º 14, de 28/04/2011, da COSIT da RFB, que dispõe: “Os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos Autorais, ainda que necessários para a edição e produção de livros, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e do PIS porque não se enquadram na definição de insumos na fabricação ou produção de bens destinados à venda.”.*

*157. Com efeito, os direitos autorais objeto da glosa são, na realidade, valores pagos a Pessoas Jurídicas – quanto isso não houve qualquer questionamento – em contrapartida à cessão de direito de uso de imagens em publicações da Recorrente, ou, ainda, à autorização de utilização de obra musical em livros editados pela Recorrente. Parte de tais serviços está classificado como “iconografia”, “textos, fotos e artes”, os quais incluem, respectivamente, pesquisa e compra de fotos e autorização para uso de textos e músicas (planilha*

*2bServiçosEditoriais – aba denominada exclusões). Houve glosa, ainda, dos serviços de assessoria editorial, preparação e revisão de texto, edição criação e tradução, diagramação, dentre outros (planilha 2bServiçosEditoriais – aba denominada Análise 2).*

*158. De início, cumpre ressaltar uma vez mais que a argumentação fiscal é genérica, não tratando especificamente de cada um dos serviços glosados, o que dificultou o exercício do direito de defesa. 159. De qualquer modo, da simples descrição acima, fica evidenciado que as despesas com os serviços em questão são essenciais à ora Recorrente. Não se imagina a edição de livros didáticos sem qualquer ilustração, tampouco sem a própria edição! Ou pior, como a Recorrente, comprometida com a difusão de conhecimento e cultura deixará de trazer em suas obras referências literárias e culturais? Evidente que para isso os autores devem ser remunerados, o que é regularmente feito pela Recorrente, que, em contrapartida, se utiliza dos créditos de PIS e COFINS decorrentes dessas aquisições*

Conforme Parecer Normativo Cosit 05-2018 deve o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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.

Logo, os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos autorais, como são necessários para a edição e produção de livros, quaisquer despesas relativas a compras e/ou locação de imagens, fotos, músicas, poemas, textos, desenhos, tiras de quadrinhos/jornais, gravuras, pinturas, e todas as demais obras, cuja propriedade não seja da contribuinte, devem ser consideradas essenciais e relevantes a sua atividade.

Portanto, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais encontrarem-se tais dispêndios devidamente lastreados em documentação comprobatória, as glosas devem ser revertidas.

### **3. Despesas com aluguel de bens móveis**

Defende a Recorrente acerca das despesas com aluguel de bens móveis:

*184. Nesse sentido, o acórdão da DRJ entendeu que “devem ser revertidas as glosas constantes da planilha SC\_AluguelMóveis2010 que concomitantemente: apontem, na coluna Finalidade/Descrição, para a locação de máquinas e equipamentos; e tenham sido glosadas, consoante coluna Análise Descrição, com a motivação Solução de Consulta Excludente”.*

*185. No entanto, mesmo afastando o entendimento da autoridade fiscal, o acórdão da DRJ decidiu por manter a glosa sobre “outros tipos de locação ou para prestações de serviços (tais como Operação logística, pagamento de horas extras e prestação de serviços de movimentação de materiais)”*

186. Trata-se de uma incongruência na decisão, uma vez que as demais glosas também se referem a locação de máquinas imprescindíveis para a atividade da Recorrente, o que se verifica da própria descrição constante da planilha fiscal. A premissa da autoridade fiscal foi a mesma para todas as locações, razão pela qual este item deveria ser integralmente cancelado.

187. Ademais, eventuais ausências de descrição dos bens ou ausência de localização das notas, deveria ter sido solucionada por intimação específica, o que não foi feito justamente em razão da premissa fiscal de não aceitar a integralidade das locações decorrente da equivocada interpretação da legislação.

188. Portanto, seja como insumo, seja como aluguel de máquinas e equipamentos (autorização expressa do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/02), não restam dúvidas sobre o direito da Recorrente ao creditamento de tais despesas.

Em relação a este tipo de despesas, nos termos da legislação de regência da contribuição já destacada acima, a Recorrente somente pode descontar créditos calculados em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa.

No caso em apreço, a autoridade fiscal, no acórdão da DRJ manteve as glosas relativas as outras linhas de despesas relacionadas na planilha acostada aos autos glosadas com a motivação “solução de consulta excludente” que apontem para locação de móveis, prestações de serviços tais como operação logística, pagamento de horas extras e prestação de serviços de movimentação de materiais e glosas efetuadas com base nas motivações dados insuficientes – falta de informações, sem descrição e documentos não apresentados.

Nesse sentido, quanto as glosas efetuadas com base nas motivações dados insuficientes – falta de informações, sem descrição e documentos não apresentados, importa destacar que em pedidos de ressarcimento, o ônus da prova (o dever de provar) recai sobre o contribuinte que faz o pedido, ou seja, o próprio contribuinte. A comprovação do direito creditório é de sua responsabilidade, que deve apresentar as provas necessárias para sustentar suas alegações.

Ao contrário do que defende a Recorrente, mesmo diante das diversas oportunidades de realizar a demonstração do direito ao crédito (tanto na fase do procedimento fiscal quanto após o estabelecimento do contencioso), a Recorrente não trouxe aos autos informações capazes de elidir o feito fiscal.

Nessa direção este Conselho já se manifestou, a saber:

Numero do processo: 13656.000007/2005-81

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Fri Sep 02 00:00:00 UTC 2011

Ementa: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS Período de Apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 CRÉDITO PRESUMIDO - AGROINDÚSTRIA Apresentadas nos autos provas que levam a crer que a empresa realizava cumulativamente as atividades previstas no §6º, do art.8º, da Lei nº 10.925/2004, deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de Apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE ADQUIRIU CAFÉ A apresentação de documentos que demonstrem que a empresa efetivamente comprou café, em especial, seu pagamento, é indispensável para assegurar o direito ao crédito alegado. **RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito. Não tendo o contribuinte apresentado qualquer elemento probatório do seu direito, deve prevalecer a decisão administrativa que não homologou o pedido de ressarcimento.**

Numero da decisão: 3803-001.974 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern que manteve a glosa do crédito presumido.

Matéria: Cofins- proc. que não versem s/exigências de cred.tributario

Nome do relator: ANDREA MEDRADO DARZE

No que diz respeito a as glosas relativas as outras linhas de despesas relacionadas na planilha acostada aos autos glosadas com a motivação “solução de consulta excludente” que apontem para prestações de serviços tais como operação logística e prestação de serviços de movimentação de materiais, considerando a atividade desenvolvida pela Recorrente, bem como, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição 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, de fato correspondem a despesas relativas imprescindíveis e devem ser revertidas.

No tocante as despesas relacionadas na planilha acostada aos autos glosadas com a motivação “solução de consulta excludente” que apontem para locação de móveis e pagamento de horas extras, devem ser mantidas em razão de ausência de previsão normativa que autorize o desconto do crédito, bem como, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Assim, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais encontrarem-se tais dispêndios devidamente lastreados em documentação comprobatória, devem ser revertidas apenas as glosas relativas a operação logística e prestação de serviços de movimentação de materiais.

#### 4. Despesas com aluguel de imóveis

Alega a Recorrente em relação as despesas com aluguéis de imóveis:

190. *Veja-se que as alegações da Recorrente foram genericamente rechaçadas pela autoridade julgadora, sem que se apreciassem as razões que legitimam o creditamento dos aluguéis. A vasta documentação foi genericamente ignorada pela decisão recorrida.*

191. *Com relação ao imóvel situado na Rua Ceno Sbrighi, n.º 25/27, Água Branca – SP, a Recorrente apresentou cópia do contrato de locação firmado no ano-calendário de 2005, além de dois termos aditivos de prorrogação do prazo da locação, bem como apresentou cópia do Termo de entrega das chaves do referido imóvel ao locador, em 14.05.2012, do que se presume que até referida data a Recorrente permaneceu no imóvel e, conseqüentemente, pagando o correspondente aluguel.*

192. *Em relação ao imóvel situado na Estrada Umuarama, foram apresentados os comprovantes de pagamento da locação feitos pela Editora Scipione e pela outra empresa do grupo (Editora Ática), o que torna inequívoco o direito de creditamento de tal despesa*

(...)

193. *Sobre o mesmo imóvel, cumpre destacar que no Termo Aditivo n.º 4, devidamente apresentado durante a fiscalização, a cláusula n.º 2 esclarece que do período compreendido entre 30 de junho de 2008 até 31 de dezembro de 2010 a locação estava vigente, conforme se comprova pelo trecho abaixo*

(...)

194. *Sobre as despesas de aluguel relativas ao imóvel situado na Avenida Maracanã, 592, a Recorrente apresentou Termo de aditivo contratual n.º 2, no qual o valor do aluguel foi reajustado, passando a ser, a partir de 1º de setembro de 2010, R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais).*

(...)

195. *Nesse contexto, os pagamentos apresentados pela Recorrente foram de R\$ 22.500,00 (vinte e dois mil e quinhentos reais), valor este correspondente a 50% do valor do aluguel pactuado, haja vista a utilização e divisão das despesas com a Editora Ática S.A., demonstra-se:*

(...)

196. *Portanto, inexistente a divergência apontada pela Autoridade Fiscal, sendo de rigor o reconhecimento dos créditos de PIS e de COFINS.*

197. *Em relação aos imóveis situados na Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400 e ao Imóvel situado na Avenida Nações Unidas, a fiscalização aponta não teriam sido comprovados os pagamentos de aluguel e apresentado o termo aditivo de locação. Entretanto, cabe destacar que a Recorrente pertencia, à época, ao Grupo*

*Abril Educação, atualmente Somos Educação, e que, nos anos de 2009 e 2010 era diretamente relacionada ao Grupo 61 Abril que, por sua vez, tem relação com a Editora Abril S/A. Nessa medida, a fim de otimizar a utilização de espaços a Recorrente celebrou com a Editora Abril contrato de sublocação do imóvel e acertou o pagamento do preço. Todos os pagamentos efetuados foram contabilizados mensalmente, conforme documento trazido aos autos e ignorado pelo acórdão recorrido.*

*198. Em relação aos imóveis situados na Rua Galileu Gaia, fora apresentado à fiscalização o aditivo contratual nº 2, por meio do qual os proprietários cedem seus direitos para a Pessoa Jurídica Palmar Empreendimentos Ltda. Inclusive, todos os comprovantes de pagamento apresentados pela Recorrente durante a fiscalização, atestam que os pagamentos foram realizados em favor da referida Pessoa Jurídica. Dessa forma, não há que se falar em pagamento efetuado a Pessoa Física. A documentação anexada aos autos comprova esse fato.*

*199. Nesse contexto, em relação ao imóvel situado na Rua do Humaitá, 244 – RJ, cuja acusação fiscal é de que os pagamentos foram realizados a pessoa física, impõe esclarecer que há um equívoco por parte da Doute Fiscalização, na medida em que, a despeito de constar no contrato de locação o nome da proprietária do imóvel, fato é que esta é representada pela administradora JTC Consultoria Imobiliária Ltda., inscrita no CNPJ sob n.º 07.019.716/0001-80, para quem os pagamentos são realizados, conforme atestado pelos comprovantes de pagamento já apresentados durante o período de fiscalização, reproduzido abaixo (...)*

*200. Portanto, devidamente comprovado os pagamentos e que os aluguéis estavam vigentes, de rigor o reconhecimento do crédito relativo às despesas com bens imóveis.*

Em relação a este tipo de despesas, nos termos da legislação de regência da contribuição já destacada acima, a Recorrente somente pode descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa.

Da análise das razões recursais e documentos acostados aos autos, presentes os requisitos para desconto dos créditos uma vez que devidamente comprovado os pagamentos e a vigência da locação dos imóveis, exceto em relação ao imóvel situado na Rua do Humaitá, 244 – RJ, cuja os pagamentos foram realizados a pessoa física.

Assim, revento as glosas relativas aos imóveis situados a Rua Ceno Sbrighi, n.º 25/27, Água Branca – SP, na Estrada Umaram, imóvel situado na Avenida Maracanã, 592, Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400 e ao Imóvel situado na Avenida Nações Unidas, Rua Galileu Gaia.

## 5. Despesas com energia elétrica

Acerca das despesas com energia elétrica argumenta a Recorrente:

*201. Mais uma vez, é essencial destacar que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal não analisou a fundo todas as despesas da Recorrente no que tange às despesas com energia elétrica para o período.*

*202. Tal fato resta evidente na medida em que a Autoridade Fiscal entendeu que só deveria considerar as despesas com energia elétrica dos imóveis cujas locações foram admitidas. Vale dizer: elegeu como critério para respaldar o direito ao crédito à existência ou não de contrato ou de aditivo contratual de locação firmado com pessoa jurídica.*

*63 203. Por essa razão, glosou oriundas das despesas que a Recorrente incorreu com o pagamento de energia elétrica sob o fundamento de que (i) a locação do imóvel correspondente teria sido avençada com pessoa física e (ii) não houve apresentação suficiente à demonstração da vigência da locação do imóvel.*

*204. Com efeito, a Autoridade Fiscal, por absurdo, afirmou categoricamente que só aceitaria as despesas com energia elétrica daqueles imóveis que ela mesma aceitou como alugados pela Recorrente.*

*205. Todavia, tal critério adotado não possui qualquer guarida na legislação que vincula à Autoridade Fiscal para o reconhecimento de créditos de PIS e de COFINS.*

*206. Nem poderia, afinal, não há que se falar em aceitar despesas de energia elétrica somente para os imóveis locados pela Recorrente, tendo em vista que ela pode deter a propriedade de imóveis e neles utilizar energia elétrica.*

*207. E mais: ao contrário do que tenta induzir a d. Autoridade Fiscal, ainda que os aluguéis tivessem sido pagos a pessoas físicas, esse fato não elide o direito ao crédito derivado do consumo de energia elétrica. A regra que concede crédito proveniente de aluguéis em nada se confunde com a norma que outorga o direito ao crédito pelo consumo de energia elétrica, tampouco existe qualquer previsão legal que condiciona este àquele!*

*208. Ora, é inaceitável imaginar que uma Editora, do porte da Recorrente, não teria gastos com energia elétrica. O raciocínio fiscal foi reproduzido pelo acórdão recorrido, que entendeu não terem sido apresentados documentos suficientes à comprovação de tais crédito.*

*209. No entanto, conforme demonstrado no tópico anterior, a glosa dos créditos decorrentes das despesas de energia elétrica dos imóveis também se mostra absolutamente descabido à medida que a glosa das despesas com aluguel dos imóveis se mostra descabida.*

*210. Desta feita, ainda levado em consideração o deturpado critério escolhido pela d. Autoridade Fiscal e pelo acórdão recorrido, uma vez que restou comprovado*

*desde a fiscalização ser legítimo o aluguel dos imóveis, é, portanto, igualmente legítimo o creditamento das despesas com energia elétrica.*

*211. Aqui se reitera tudo o que já fora consignado acerca do precipitado e viciado procedimento de fiscalização. Inaceitável a glosa de créditos sem qualquer fundamento objetivo para ela.*

*64 212. Desta forma, não há razão na glosa integral dos valores declarados pela Recorrente, sendo patente o reconhecimento integral dos valores gastos com energia elétrica.*

No caso concreto, a Autoridade Fiscal considerou apenas as despesas com energia elétrica dos imóveis cujas locações foram admitidas.

Entretanto, nos termos da legislação de regência da contribuição já destacada acima, a Recorrente pode descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nesse sentido, como bem destacado pela Recorrente em suas razões recursais, restou comprovado nos autos que independente da locação ser firmada entre a Recorrente e pessoas físicas, os estabelecimentos são por ela utilizados fazendo jus ao desconto dos créditos por expressa previsão legal.

Assim, revento as glosas.

## **6. Despesas com frete**

Sustenta a Recorrente em relação as despesas com frete:

*213. Assim como já ocorrido para outras glosas, a Autoridade Fiscal desconsiderou parte da documentação apresentada pela Recorrente ao longo do período de fiscalização e glosou créditos decorrentes de despesas aferidas com frete na venda das mercadorias.*

*214. O acórdão de 1ª instância reconheceu o creditamento dos fretes relacionados diretamente à venda de mercadorias, tendo revertido parte da glosa fiscal neste ponto.*

*215. No entanto, o acórdão indeferiu a Manifestação de Inconformidade no que tange “às despesas efetuadas com fretes contratados no país para a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou para transferência de bens do ativo imobilizado (...), visto que elas não podem ser consideradas como operações de venda.”. entretanto, esse ponto da decisão não merece prosperar.*

216. Especificamente quanto ao frete entre estabelecimentos, a recente jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é uníssona sobre a possibilidade de creditamento, tendo a própria 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestado nesse sentido:

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão 9303-005.152, sessão de 17/05/2017)*

**“CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS** Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da 65 produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto”. (Acórdão 9303-005.151, sessão de 17.05.2017).

**“CRÉDITOS. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO.** Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção de bens destinados à venda”. (Acórdão 3402-003.520, sessão de 01.12.2016).

**“CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.**

*Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos”. (Acórdão 3302-003.097, sessão de 15.03.2016).*

**“CRÉDITOS. INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.** Frete na transferência de produtos semielaborados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica integra o processo produtivo e configura insumo para o fim de creditamento na apuração da contribuição devida”. (Acórdão 3803-003.597, sessão de 23.10.2012).

217. Trata-se de entendimento que se coaduna com o conceito de insumo recentemente adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Especial Representativo de Controvérsia e que, portanto, de aplicação obrigatório por este CARF.

218. Por último, quanto às glosas motivadas pela não apresentação de documentos (notas fiscais e CTRC), ou ainda, com informações omissas (CNPJ), mais uma vez, a d. Autoridade Fiscal deveria ter intimado a Recorrente de forma específica para a apresentação do que fosse necessário.

219. Dessa forma, não há razão para manutenção das glosas realizadas, sendo necessário o imediato restabelecimento dos créditos apurados pela Recorrente.

Porém, em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, no âmbito administrativo já se encontra pacificado que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

*Súmula CARF nº 217*

*Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024*

*Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.*

Dessa maneira, como as Súmulas Carf são de observância obrigatória pelos membros dos colegiados do órgão, as glosas devem ser mantidas.

## **7. Depreciação do ativo imobilizado**

Sobre a depreciação do ativo imobilizado foram apresentadas as seguintes razões recursais:

220. Sobre as despesas com ativo imobilizado, entendeu o acórdão recorrido por manter a glosa, sob o fundamento de não serem eles utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços:

*Fica muito claro, portanto, a procedência das glosas relativas a todos os bens que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Incluem-se nesses: os bens relacionados aos serviços de impressão gráfica, que, consoante constatação fiscal, foram (no período analisado) realizados por outras empresas; e os programas (softwares) utilizados em máquinas e equipamentos não ligados diretamente à produção ou à prestação do serviço.*

221. *Equivocado o entendimento do acórdão recorrido, uma vez desconsideradas despesas relacionadas diretamente no processo produtivo da Recorrente. De fato, as impressões gráficas foram terceirizadas pela Recorrente por um período. Entretanto, o fato de a Recorrente não ter realizado em determinado período a impressão gráfica em seu próprio estabelecimento em nada é alterado o direito ao crédito do PIS e da COFINS decorrente da depreciação de seus bens/ativos relacionados à sua gráfica, no período e que essa foi utilizada.*

222. *Sobre os demais programas e máquinas, a Recorrente questiona qual critério utilizado pela Autoridade Fiscal e pelo acórdão da DRJ para distinção dos bens/ativos, utilizados na produção e não utilizados na produção? Efetivamente esta é uma pergunta que não tem resposta, já que sobre este aspecto, o acórdão recorrido manteve-se silente.*

223. *Resta mais uma vez demonstrada a precariedade das glosas realizadas pela Autoridade Fiscal, que sem qualquer fundamento de fato e de direito desconsiderou o creditamento realizado pela Recorrente.*

224. *Ainda que superada a precariedade demonstrada, as glosas não merecem guarida, vez que como já pretendido pela Autoridade Fiscal em relação aos créditos de bens/serviços (insumos), cuja interpretação transcende a materialidade dos PIS e da COFINS para alcançar o conceito de insumo de que trata a legislação do IPI, que por seu turno é excessivamente restritiva, conforme já decidido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia.*

225. *Deve ser afastada a interpretação do acórdão recorrido, haja vista a atual jurisprudência, administrativa e judicial, que caminha no sentido de se afastar dos conceitos de insumos próprios de outros tributos, como é o caso do IPI e do IRPJ, que se encontram em extremos opostos, sendo o primeiro excessivamente restritivo e o segundo excessivamente amplo.*

226. *Para possibilitar o creditamento de PIS e de COFINS, o serviço ou bem utilizado na produção/venda deve ser revestido de essencialidade, isto é, deve ser imprescindível para alcançar o faturamento desejado.*

227. *Destarte, ante o entendimento acima narrado, é de rigor seja provido o presente Recurso Voluntário para reconhecimento do direito creditório relacionado aos softwares da Recorrente.*

228. *Portanto, mais uma vez demonstra-se a falha na fundamentação da glosa e dos indeferimentos do crédito objeto do presente processo.*

Nos termos da legislação de regência da contribuição já destacada acima, a Recorrente pode descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e bens

incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Nesse sentido, como bem destacado pela Recorrente, de fato equivocado o entendimento do acórdão recorrido, ao desconsiderar os bens relacionados aos serviços de impressão gráfica, pois o fato de a Recorrente não ter realizado em determinado período a impressão gráfica em seu próprio estabelecimento em nada é alterado o direito ao crédito do PIS e da COFINS decorrente da depreciação de seus bens/ativos relacionados à sua gráfica.

Já em relação aos demais programas e máquinas, em que pese a Recorrente questione o critério utilizado pela Autoridade Fiscal, tal como, pela DRJ para distinção dos bens/ativos, utilizados na produção e não utilizados na produção, mesmo diante das diversas oportunidades de realizar a demonstração do direito ao crédito (tanto na fase do procedimento fiscal quanto após o estabelecimento do contencioso), ela também não trouxe aos autos de forma detalhada informações capazes de elidir o feito fiscal.

Como já dito linhas acima, quando da análise de outras glosas mantidas pela DRJ, em pedidos de ressarcimento, o ônus da prova (o dever de provar) recai sobre o contribuinte que faz o pedido, ou seja, o próprio contribuinte. A comprovação do direito creditório é de sua responsabilidade, que deve apresentar as provas necessárias para sustentar suas alegações.

Assim, revento apenas as glosas relativas aos bens relacionados aos serviços de impressão gráfica.

## 8. Multa

Sustenta a Recorrente restar claro o descabimento de qualquer cobrança decorrente da não homologação integral das compensações, inexistindo também fundamento para a imposição de qualquer multa, uma vez que a aludida penalidade pecuniária constitui acessório da exação principal. A multa, em si mesma, segue a sorte do tributo principal que, uma vez inexigível, acarreta inexigibilidade daquela.

Contudo, razão não lhe assiste e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* em relação a matéria seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

*Em sua manifestação a interessada insurge-se contra a aplicação de qualquer multa. Diz que a comprovação da improcedência das glosas, bem como do direito ao crédito e da necessária homologação integral das compensações, retira o fundamento para a imposição de qualquer multa, uma vez que essa penalidade pecuniária constitui acessório da cobrança principal.*

*Impende ressaltar, no entanto, que o despacho decisório contestado não efetivou o lançamento de qualquer multa de ofício, uma vez que, como já dito, ele analisou*

*pedido eletrônico de ressarcimento - PER e declaração(ões) eletrônica(s) de compensação (Dcomp) vinculadas ao crédito solicitado.*

*Na verdade, o que o despacho decisório informa no Detalhamento da Compensação, e que os débitos declarados na(s) Dcomp que restaram homologados parcialmente, ou não homologados, deverão, por ocasião de seus pagamentos, ter seus saldos (não compensados) acrescidos dos devidos consectários legais (multa e juros de mora).*

*Isto porque, consoante os §§ 2º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzidos, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*(...)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*(...)*

*§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*(...)*

*Assim, uma vez que as Declarações de Compensação (mencionadas no Despacho Decisório) não foram homologadas (ou foram homologadas parcialmente), é evidente que os débitos (ou saldo de débitos) indevidamente compensados são exigíveis e que sobre eles devem ser aplicados multa e os juros de mora, conforme previsto no art. 61 da mencionada Lei nº 9.430, in verbis:*

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

*(...)*

*Com efeito, portanto, como a questão foi levantada pela interessada de forma genérica, sem ataque ou especificação de quais multas estavam sendo contestadas, e como a aplicação da multa de mora ocorre por expressa disposição legal, não há que se falar em discutir o mérito da aplicação de multas no presente caso.*

### **9. Juros e sua inaplicabilidade sobre a multa, caso venha a ser mantida a glosa dos créditos e não homologação das compensações**

Defende também a Recorrente que independentemente do enfoque atribuído ao litígio, os juros moratórios não podem ser aplicados sobre a multa de ofício lançada, caso mantida a não homologação, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal.

Entretanto, no âmbito administrativo já se encontra pacificada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

*Súmula CARF nº 108 (DOU 11/09/2018):*

*“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.*

Portanto, como a multa faz parte do crédito juntamente com o tributo, a ela são aplicados os mesmos critérios de cobrança, devendo sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

### **Conclusão**

Diante todo exposto, rejeito as preliminares arguidas, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas:

- I. serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda.
- II. serviços editoriais;

- III. despesas com aluguel de bens móveis - serviços de operação logística e prestação de serviços de movimentação de materiais;
- IV. despesas com aluguel dos imóveis situados a Rua Ceno Sbrighi, n.º 25/27, Água Branca – SP, na Estrada Umuaram, na Avenida Maracanã, 592, Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, na Avenida Nações Unidas e Rua Galileu Gaia;
- V. despesas com energia elétrica;
- VI. depreciação do ativo imobilizado correspondentes aos bens relacionados aos serviços de impressão gráfica.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado

Os fatos já se encontram perfeitamente descritos na decisão da relatora e, não obstante a consistente argumentação, a turma decidiu seguir a divergência suscitada em temas específicos. Segue de modo agrupado por tópicos. Mantém-se aqui a numeração do item adotada no Voto da Relatora, embora só se trate dos itens em que restou vencedora a divergência.

No item 2.1, adotei e reproduzi, em grande parte, a argumentação do Conselheiro Hécio Lafetá Reis, que restou vencedora e que também consta da Declaração de Voto do Conselheiro constante dessa decisão. Observa-se que, com relação aos serviços editoriais, restou vencedora a abordagem do voto da relatora, adotada também por este redator, uma vez, ao que posso compreender dos autos, se trata mais propriamente de serviços editoriais (diagramação, fotos, cessão de mapas etc.). Dessa forma, este item não consta deste voto vencedor, mas sim do voto da Relatora.

- **Item 2. Despesas com serviços utilizados como insumos**
- **Item 2.1 Serviços gráficos**

Em relação às notas fiscais tidas pela fiscalização como repetidas, a Delegacia de Julgamento (DRJ) já reverteu as glosas de créditos correspondentes, restando, aqui, portanto, verificar os demais fundamentos da defesa.

O Recorrente fundou sua defesa sobre as glosas remanescentes em alguns argumentos de natureza fática e outros de natureza jurídica, merecendo destaque as seguintes argumentações:

III.4 – DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – “SERVIÇOS GRÁFICOS” E “SERVIÇOS EDITORIAIS”

(...)

144. Quanto às notas fiscais supostamente não apresentadas, da mesma forma em que ocorreu para os serviços editoriais, a fiscalização solicitou apenas a apresentação de uma nota. Veja-se:

(...)

145. Ainda, também **não devem prevalecer as glosas em relação às notas fiscais desconsideradas pela d. Autoridade Fiscal como aquisições de serviços com alíquota zero de PIS/COFINS.**

146. De outro lado, em relação aos serviços de industrialização por encomenda, é essencial destacar que **a tributação ou não pelo PIS e COFINS do serviço contratado fica a cargo do emitente da nota fiscal de serviço**, sabendo-se que no presente caso não há nenhuma orientação específica que lhe assegure a não tributação por tais exações, e, por conseguinte, qualquer restrição aos créditos do contratante, no caso a Recorrente.

147. Nesse caso, **a lisura e regularidade das informações é de responsabilidade exclusiva do seu emitente**, consoante disposto na Solução de Consulta COSIT nº 4/2014:

(...)

149. Deveras, sendo o regime de creditamento do PIS e COFINS o subtrativo indireto, que assegura o crédito por decorrência de Lei e não por transferência escritural, **deve ser assegurado o crédito ao contribuinte adquirente do serviço, independentemente do tratamento fiscal dado pelo prestador emitente da nota fiscal de serviço ou de bens.** Exatamente nesse sentido é o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 22/2016:

(...)

151. No presente caso, **não há nenhuma orientação específica no sentido de que a Receita da prestação de serviços de industrialização por encomenda esteja sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS**, não cabendo qualquer restrição aos créditos de serviços gráficos de industrialização por encomenda tomados pela Recorrente.

152. Seja como for, como explicado anteriormente, e que desde já é reiterado para evitar a sua repetição desnecessária, **o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o direito ao crédito da Recorrente, uma vez que o direito ao**

**crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.**

154. Portanto, inquestionável que a isenção e não tributação definitivamente não se confundem com alíquota zero. Logo, não é possível equiparar tais situações para limitar o direito ao crédito da Recorrente, sem qualquer respaldo legal.

(...)

157. Com efeito, **os direitos autorais objeto da glosa são, na realidade, valores pagos a Pessoas Jurídicas** – quanto isso não houve qualquer questionamento – em contrapartida à cessão de direito de uso de imagens em publicações da Recorrente, ou, ainda, à autorização de utilização de obra musical em livros editados pela Recorrente. Parte de tais serviços está classificado como “iconografia”, “textos, fotos e artes”, os quais incluem, respectivamente, pesquisa e compra de fotos e autorização para uso de textos e músicas (planilha 2bServiçosEditoriais – aba denominada exclusões). Houve glosa, ainda, dos serviços de assessoria editorial, preparação e revisão de texto, edição criação e tradução, diagramação, dentre outros (planilha 2bServiçosEditoriais – aba denominada Análise 2).

(...)

162. As despesas glosadas da Recorrente relativas a direitos autorais, cartografia, ilustração, iconografia, assessoria editorial, textos, fotos, artes, edição, criação e tradução de textos, dentre outras, denominadas pela Autoridade Fiscal genericamente de DIREITOS AUTORAIS OU ATÉ MESMO CONSIDERADAS COMO SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS À FABRICAÇÃO DE LIVROS, estão diretamente ligadas à sua atividade de produção e são absolutamente necessárias e imprescindíveis para esse fim.

(...)

167. A d. Autoridade Fiscal também glosou créditos referentes a serviços a seguir mencionados, os quais entendeu que não estariam relacionados à fabricação de livros, classificando-os conforme a descrição da nota fiscal. Nessa esteira, fez menção à **glosa em razão de desenvolvimento de softwares, produção de conteúdo digital, desenvolvimento de mídias e de jogos, seleção de vídeos, TI e ensaios e testes**. Tais serviços, no entanto, fazem parte do processo de produção dos livros, enquadrando-se nas etapas de: assessoria editorial, diagramação, edição de textos, ilustração, cartografia e projeto gráfico.

168. Sobre este aspecto, de se lembrar das etapas do processo produtivo traçadas acima. Ora, limitar **o processo produtivo da Recorrente à atividade da impressão de livros equivale a limitar a sua atividade como se de gráfica se tratasse e não de editora**. Como se imaginar que uma editora produziria uma obra literária sem revisão de texto? Como publicar obras não diagramadas, editadas ou com as traduções devidas? Questionar a natureza desses créditos é afrontar a própria lógica de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

170. Como dito, o direito ao crédito depende de sua necessidade e utilização com os elementos produtivos de determinada atividade. Em se tratando de atividade editorial, a impressão é apenas uma das etapas produtivas, mas jamais pode ser a única. **Os itens acima transcritos são todos necessariamente e diretamente vinculados com a produção e, enfim, com o faturamento da Recorrente.** Por essa razão, as atividades relacionadas aos itens complementares aos livros também constituem-se em insumos para a Recorrente, no que tange ao direito ao crédito de PIS e COFINS. (destaques nossos)

Para se analisarem os argumentos de defesa supra, mister fazer referência aos dispositivos legais correlatos, o que se faz na sequência:

**Lei nº 10.833/2003** (dispositivos repetidos na Lei nº 10.637/2002)

(...)

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

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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

(...)

§ 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

I - aos **bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;**

(g.n.)

Nota-se dos dispositivos supra que o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas não se ampara somente na essencialidade do bem ou serviço adquirido, mas, também, que se trate de aquisição tributada junto a pessoa jurídica domiciliada no

País, além da exigência de se encontrarem tais aquisições devidamente demonstradas e comprovadas.

Nesse sentido, tratando-se de aquisições que não se enquadram na previsão legal e que não se encontrem devidamente comprovadas, os créditos correspondentes devem ser, de pronto, desconsiderados.

Chama atenção o argumento do Recorrente de que “o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o direito ao crédito da Recorrente, uma vez que o direito ao crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero”. Sem identificar a base legal dessa sua defesa, o Recorrente assegura que as aquisições de insumos submetidos à alíquota zero dão direito a crédito, pois, segundo ele, somente “nas situações de não tributação e de isenção” o direito a crédito deve ser afastado. De onde se extraiu tal interpretação, não se sabe, mas das leis instituidoras das contribuições não cumulativas não foi, pois tal comando delas não consta, nem mesmo indiretamente.

Quanto à Solução de Consulta Cosit nº 22/2016 citada pelo Recorrente, ela cuida da definição das alíquotas de PIS/Cofins na apuração dos créditos a descontar, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas essa disciplina não basta para se decidir quanto ao pleito ora apreciado, pois ela não dispensa o cumprimento dos demais requisitos para o referido desconto de créditos. Assim, não se sustenta a alegação de que “deve ser assegurado o crédito ao contribuinte adquirente do serviço, independentemente do tratamento fiscal dado pelo prestador emitente da nota fiscal de serviço ou de bens”, por fugir inteiramente da regência da matéria presente nas leis. Como diz a Lei, a aquisição de bens e serviços não sujeita ao pagamento das contribuições, no que se inclui aquisições com alíquota zero, não dará direito à crédito.

Argui, ainda, o Recorrente que, quanto às notas fiscais supostamente não apresentadas, a fiscalização solicitara apenas a apresentação de uma nota; no entanto, conforme imagem reproduzida no Recurso Voluntário, tal pedido referia-se a uma nota fiscal por fornecedor, pois o que se pretendia, naquele momento do procedimento fiscal, era aferir a natureza jurídica do insumo adquirido. Tal solicitação do agente fiscal não dispensa o dever de quem alega ser detentor de um crédito de comprová-lo, sob pena de indeferimento peremptório.

Assim, a glosa deve ser mantida com relação aos serviços gráficos.

- **Item 3. Despesas com Aluguel de Bens Móveis - serviços de operação logística e prestação de serviços de movimentação de materiais.**

Uma parcela das glosas desse item foi revertida no âmbito da DRJ. Outras glosas, como as motivadas por falta de comprovação ou glosas referentes a prestações de serviços tais como operação logística, pagamento de horas extras e prestação de serviços de movimentação de materiais foram mantidas no julgamento.

O voto da Relatora mantém os valores glosados por falta de comprovação, mas reverte as glosas relativas a operações logísticas e prestação de serviços de movimentação de materiais

Na planilha de glosas, formulada com referência na planilha de comprovação apresentada pela empresa, verifica-se existirem inúmeros documentos sem descrição ou comprovação. Além destes, também há diversos pagamentos para empresas de logística como *LSI – Logística LTDA* e *STN COMERCIO DE FILMES LACRE E EMBALAGENS LTDA*. Nas descrições se observam muitos valores de locação de equipamentos para movimentação de materiais, prestação de serviços de movimentação de materiais e, inclusive, pagamentos de horas extras com relação a eles.

A previsão legal para crédito de locação está com o seguinte texto na Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Um dos argumentos da recorrente é o de que a legislação não exige qualquer vinculação do gasto de aluguel com o processo produtivo (basta apenas que as máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa). No que tange a este ponto, a DRJ concordou com entendimento da empresa. De fato, no inciso em questão, as despesas de locação devem estar vinculadas à atividade geral da empresa. Portanto, com a classificação como locação, não se exige vinculação ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

Porém, não é qualquer gasto que pode assim ser qualificado. **A locação é de máquinas e equipamentos.** No caso, trata-se de serviços de operações logísticas, movimentação de materiais, mão-de-obra, inclusive com pagamentos acompanhados de pagamentos de horas extra. Mesmo que existam locação de pallets e esteiras, são basicamente bens utilizados ou auxiliares de transporte de mercadorias.

No recurso, afora a previsão específica para a locação, busca a empresa também incluir a possibilidade de validação como bens e serviços adquiridos como insumo:

187. Ademais, eventuais ausências de descrição dos bens ou ausência de localização das notas, deveria ter sido solucionada por intimação específica, o que não foi feito justamente em razão da premissa fiscal de não aceitar a integralidade das locações decorrente da equivocada interpretação da legislação.

188. Portanto, seja como insumo, seja como aluguel de máquinas e equipamentos (autorização expressa do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/02), não restam dúvidas sobre o direito da Recorrente ao creditamento de tais despesas.

Ora, se busca a empresa a validação de seu crédito, ainda alterando o critério antes apresentado, deve apresentar a comprovação do alegado. O art. 170 do CTN fixa pressuposto nuclear a ser atendido pelo contribuinte a fim de que possa ser efetivada a restituição pela Fazenda Nacional: que seus créditos estejam revestidos de liquidez e certeza. Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. E para desincumbir-se desse direito, deve prová-lo em específico, de forma articulada e com arrimo em documento fiscal. Entende-se que a empresa não se desincumbiu adequadamente do oferecimento dessa prova.

Ainda, a empresa exerce também atividade de comércio varejista de livros. As atividades de logística de transporte e auxiliares de transporte vinculadas à atividade comercial, assim como a mão-de-obra em atividades gerais da empresa não poderiam ser validadas, o que serve para reforçar a necessidade de comprovação e de escrituração detalhada e, se caso, apartada entre as atividades.

Desse modo, **deve ser negado integralmente o recurso nesse item.**

- **4. Despesas com aluguel de imóveis**

A Relatora propôs reverter as glosas com as despesas com aluguel dos imóveis situados a Rua Ceno Sbrighi, n.º 25/27, Água Branca – SP, na Estrada Umuaram, na Avenida Maracanã, 592, Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, na Avenida Nações Unidas e Rua Galileu Gaia.

Na falta, muitas vezes, dos contratos para o período e de pagamentos compatíveis, a recorrente apresenta variadas comprovações, como termo de entrega de chaves posterior (a indicar permanência do contrato até aquela data), pagamentos compostos com outra empresa do grupo, comprovante de quitação dos aluguéis conferido pela locadora, pagamentos efetuados por outra empresa do grupo etc.

Em parte, teria ocorrido falta de formalização. Em parte, haveria acordos do grupo de que faz parte a empresa, de modo que a despesa foi escriturada e considerada quitada, mas sem ter todos os pagamentos em valores compatíveis.

Porém, mesmo que exista racionalidade para o grupo a que pertence a empresa, não podem esses acordos privados serem opostos ao Fisco, assim como o grupo decidir livremente quem aproveitará, por exemplo, o crédito em discussão.

Como existem pagamentos da recorrente, mesmo que parciais, também não parece o mais indicado a simples negativa do crédito *in totum*.

Desse modo, **voto por reconhecer o crédito na medida dos pagamentos de aluguéis efetuados pela recorrente às pessoas jurídicas.**

- **5. Despesas com energia elétrica**

Este item possui relação direta com o anterior.

Considera-se que a Relatora já bem afastou a glosa fundada apenas no fato do aluguel do imóvel não ter sido admitido como base de cálculo dos créditos do PIS e Cofins. Como dito no voto, nos termos da legislação de regência da contribuição já destacada acima, a recorrente pode descontar créditos calculados em relação à energia elétrica e à energia térmica, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. A locação de um imóvel ser firmada com pessoa física, por exemplo, não é fundamento para o não reconhecimento do crédito de pagamento de energia elétrica à pessoa jurídica.

Entretanto, a glosa foi fundada tanto no motivo acima citado, quanto na falta de comprovação (endereço não informado, pagamentos não apresentados, informações de diversos valores para o mesmo mês e imóvel). Por outro lado, não há indicativo no relatório fiscal de que a empresa não tenha ocupado os imóveis.

Na situação que se apresenta, de forma vinculada ao item acima sobre a locação de imóveis, considera-se que **devam ser reconhecidos os créditos para os quais tenham sido comprovados os pagamentos de forma vinculada às contas de energia.**

### **Conclusão**

Pelo exposto, o voto do relator deve ser alterado para manter a glosa: (1) com os serviços gráficos; (2) com créditos em relação às despesas com aluguel de bens móveis (serviços de operação logística e prestação de serviços de movimentação de materiais); (3) de aluguéis de imóveis em relação aos quais não houve comprovação de pagamento; e (4) de gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos alugados em que o pagamento dos aluguéis não se encontra comprovado.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Enk de Aguiar**

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Hércio Lafetá Reis

De início, registre-se que, em relação ao voto divergente apresentado pelo conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, este conselheiro o acompanha em toda a sua amplitude; contudo, o presente voto vai além na discordância com o voto da relatora, conselheira Flávia Sales Campos Vale, conforme demonstrado na sequência.

### **SERVIÇOS GRÁFICOS E EDITORIAIS.**

As glosas de créditos a título de serviços gráficos e editoriais decorreram das seguintes constatações: (i) despesas realizadas com direitos autorais não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas, (ii) inconsistências de dados apresentados pelo

Recorrente e (iii) falta de apresentação de documentos comprobatórios, mesmo após oito intimações/reintimações.

Em relação às notas fiscais tidas pela fiscalização como repetidas, a Delegacia de Julgamento (DRJ) já reverteu as glosas de créditos correspondentes, restando, aqui, portanto, verificar os demais fundamentos da defesa.

O Recorrente fundou sua defesa sobre as glosas remanescentes em alguns argumentos de natureza fática e outros de natureza jurídica, merecendo destaque as seguintes argumentações:

#### III.4 – DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – “SERVIÇOS GRÁFICOS” E “SERVIÇOS EDITORIAIS”

(...)

144. Quanto às notas fiscais supostamente não apresentadas, da mesma forma em que ocorreu para os serviços editoriais, **a fiscalização solicitou apenas a apresentação de uma nota**. Veja-se:

(...)

145. Ainda, também **não devem prevalecer as glosas em relação às notas fiscais desconsideradas pela d. Autoridade Fiscal como aquisições de serviços com alíquota zero de PIS/COFINS**.

146. De outro lado, em relação aos serviços de industrialização por encomenda, é essencial destacar que **a tributação ou não pelo PIS e COFINS do serviço contratado fica a cargo do emitente da nota fiscal de serviço**, sabendo-se que no presente caso não há nenhuma orientação específica que lhe assegure a não tributação por tais exações, e, por conseguinte, qualquer restrição aos créditos do contratante, no caso a Recorrente.

147. Nesse caso, **a lisura e regularidade das informações é de responsabilidade exclusiva do seu emitente**, consoante disposto na Solução de Consulta COSIT nº 4/2014:

(...)

149. Deveras, sendo o regime de creditamento do PIS e COFINS o subtrativo indireto, que assegura o crédito por decorrência de Lei e não por transferência escritural, **deve ser assegurado o crédito ao contribuinte adquirente do serviço, independentemente do tratamento fiscal dado pelo prestador emitente da nota fiscal de serviço ou de bens**. Exatamente nesse sentido é o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 22/2016:

(...)

151. No presente caso, **não há nenhuma orientação específica no sentido de que a Receita da prestação de serviços de industrialização por encomenda esteja sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS**, não cabendo qualquer restrição aos

créditos de serviços gráficos de industrialização por encomenda tomados pela Recorrente.

152. Seja como for, como explicado anteriormente, e que desde já é reiterado para evitar a sua repetição desnecessária, **o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o direito ao crédito da Recorrente, uma vez que o direito ao crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.**

154. Portanto, inquestionável que a isenção e não tributação definitivamente não se confundem com alíquota zero. Logo, não é possível equiparar tais situações para limitar o direito ao crédito da Recorrente, sem qualquer respaldo legal.

(...)

157. Com efeito, **os direitos autorais objeto da glosa são, na realidade, valores pagos a Pessoas Jurídicas** – quanto isso não houve qualquer questionamento – em contrapartida à cessão de direito de uso de imagens em publicações da Recorrente, ou, ainda, à autorização de utilização de obra musical em livros editados pela Recorrente. Parte de tais serviços está classificado como “iconografia”, “textos, fotos e artes”, os quais incluem, respectivamente, pesquisa e compra de fotos e autorização para uso de textos e músicas (planilha 2bServiçosEditoriais – aba denominada exclusões). Houve glosa, ainda, dos serviços de assessoria editorial, preparação e revisão de texto, edição criação e tradução, diagramação, dentre outros (planilha 2bServiçosEditoriais – aba denominada Análise 2).

(...)

162. As despesas glosadas da Recorrente relativas a direitos autorais, cartografia, ilustração, iconografia, assessoria editorial, textos, fotos, artes, edição, criação e tradução de textos, dentre outras, denominadas pela Autoridade Fiscal genericamente de DIREITOS AUTORAIS OU ATÉ MESMO CONSIDERADAS COMO SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS À FABRICAÇÃO DE LIVROS, estão diretamente ligadas à sua atividade de produção e são absolutamente necessárias e imprescindíveis para esse fim.

(...)

167. A d. Autoridade Fiscal também glosou créditos referentes a serviços a seguir mencionados, os quais entendeu que não estariam relacionados à fabricação de livros, classificando-os conforme a descrição da nota fiscal. Nessa esteira, fez menção à **glosa em razão de desenvolvimento de softwares, produção de conteúdo digital, desenvolvimento de mídias e de jogos, seleção de vídeos, TI e ensaios e testes**. Tais serviços, no entanto, fazem parte do processo de produção dos livros, enquadrando-se nas etapas de: assessoria editorial, diagramação, edição de textos, ilustração, cartografia e projeto gráfico.

168. Sobre este aspecto, de se lembrar das etapas do processo produtivo traçadas acima. Ora, limitar **o processo produtivo da Recorrente à atividade da impressão de livros equivale a limitar a sua atividade como se de gráfica se tratasse e não de editora**. Como se imaginar que uma editora produziria uma obra literária sem revisão de texto? Como publicar obras não diagramadas, editadas ou com as traduções devidas? Questionar a natureza desses créditos é afrontar a própria lógica de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

170. Como dito, o direito ao crédito depende de sua necessidade e utilização com os elementos produtivos de determinada atividade. Em se tratando de atividade editorial, a impressão é apenas uma das etapas produtivas, mas jamais pode ser a única. **Os itens acima transcritos são todos necessariamente e diretamente vinculados com a produção e, enfim, com o faturamento da Recorrente**. Por essa razão, as atividades relacionadas aos itens complementares aos livros também constituem-se em insumos para a Recorrente, no que tange ao direito ao crédito de PIS e COFINS. (destaques nossos)

Para se analisarem os argumentos de defesa supra, mister fazer referência aos dispositivos legais correlatos, o que se faz na sequência:

**Lei nº 10.833/2003** (dispositivos repetidos na Lei nº 10.637/2002)

(...)

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

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

I - de **mão de obra paga a pessoa física;**

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

(...)

§ 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

I - aos **bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**; (g.n.)

Nota-se dos dispositivos supra que o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas não se ampara somente na essencialidade do bem ou serviço adquirido, mas, também, que se trate de aquisição tributada junto a pessoa jurídica domiciliada no País, além da exigência de se encontrarem tais aquisições devidamente demonstradas e comprovadas.

Nesse sentido, tratando-se de aquisições que não se enquadram na previsão legal e que não se encontrem devidamente comprovadas, os créditos correspondentes devem ser, de pronto, desconsiderados.

Chama atenção o argumento do Recorrente de que “o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o direito ao crédito da Recorrente, uma vez que o direito ao crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.”

Sem identificar a base legal dessa sua defesa, o Recorrente assegura que as aquisições de insumos submetidos à alíquota zero dão direito a crédito, pois, segundo ele, somente “nas situações de não tributação e de isenção” o direito a crédito deve ser afastado.

De onde se extraiu tal interpretação, não se sabe, mas das leis instituidoras das contribuições não cumulativas não foi, pois tal comando delas não consta, nem mesmo indiretamente.

Quanto à Solução de Consulta Cosit nº 22/2016 citada pelo Recorrente, ela cuida da definição das alíquotas de PIS/Cofins na apuração dos créditos a descontar, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas essa disciplina não basta para se decidir quanto ao pleito ora apreciado, pois ela não dispensa o cumprimento dos demais requisitos para o referido desconto de créditos. Assim, mostra-se infundado a alegação de que “deve ser assegurado o crédito ao contribuinte adquirente do serviço, independentemente do tratamento fiscal dado pelo prestador emitente da nota fiscal de serviço ou de bens”, por fugir inteiramente da regência da matéria presente nas leis.

Argui, ainda, o Recorrente que, quanto às notas fiscais supostamente não apresentadas, a fiscalização solicitara apenas a apresentação de uma nota; no entanto, conforme imagem reproduzida no Recurso Voluntário, tal pedido referia-se a uma nota fiscal por fornecedor, pois o que se pretendia, naquele momento do procedimento fiscal, era aferir a natureza jurídica do insumo adquirido. Tal solicitação do agente fiscal não dispensa o dever de quem alega ser detentor de um crédito de comprová-lo, sob pena de indeferimento peremptório.

No que tange ao direito de desconto de créditos em relação a direitos autorais, este voto caminha no mesmo sentido da Solução de Consulta Cosit nº 117/2020, *verbis*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de marca e imagem, inclusive a chamada remuneração mínima, não permite a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, conquanto não se trata de aquisição de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de marca e imagem, inclusive a chamada remuneração mínima, não permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, conquanto não se trata de aquisição de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II.

(...)

13. Os dispositivos legais a serem interpretados são os seguintes:

(...)

14. Como consta dos dispositivos transcritos, **a modalidade de creditamento em voga beneficia a aquisição de “bens e serviços”**. Assim, como **evidentemente não se trata de aquisição de bens, cumpre verificar se os royalties concernentes à obtenção de licenciamento de direitos autorais poderiam ser enquadrados como aquisição de serviços para fins dos referidos dispositivos.**

(...)

21. Destarte, percebe-se que **na cessão de direito de uso não se visualiza a presença de obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço**. Assim, **a simples cessão de licenciamento de direitos autorais não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço.**

(...)

23. Nessa esteira, adotando-se no caso em exame o entendimento usual acerca do conceito de serviços, conclui-se que **o pagamento de royalties concernentes à obtenção de licenciamento de direitos autorais, bem como o pagamento de remuneração mínima no contrato de royalties não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na**

**modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), porque não se tratam de aquisição de serviços. (g.n.)**

Considerando-se o entendimento supra, conclui-se que, para se caracterizar como insumo gerador de crédito das contribuições não cumulativas, o dispêndio deve se referir à aquisição de um bem ou a prestação de um serviço; logo, não se tratando o direito autoral nem bem e nem serviço, sua aquisição não gera direito ao crédito pretendido.

Quanto às alegações do Recorrente de que, além dos direitos autorais, houve também o “desenvolvimento de softwares, produção de conteúdo digital, desenvolvimento de mídias e de jogos, seleção de vídeos, TI e ensaios e testes”, nada foi trazido aos autos que pudesse infirmar as conclusões da fiscalização acerca da não comprovação dos créditos correspondentes, razão pela qual nada há a prover aqui. O Recorrente traz em sua peça recursal apenas argumentos jurídicos, nada dizendo sobre a comprovação dos fatos aventados.

Diante do exposto, voto por negar provimento nesses itens.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis**