



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10880.939006/2014-78 |
| ACÓRDÃO | 3301-015.027 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 25 de fevereiro de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | EDITORA SCIPIONE S.A. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

ATIVIDADE DE EDIÇÃO DE LIVROS. SERVIÇOS EDITORIAIS. INSUMOS ESSENCIAIS.

Despesas com preparação de texto, redação, revisão, edição, diagramação, ilustração, iconografia e cessão ou licenciamento de obras intelectuais diretamente vinculadas à produção de livros didáticos. Itens cuja retirada inviabiliza a própria existência do produto final. Atendimento ao critério da essencialidade. Reconhecimento do direito ao crédito de Cofins, limitado aos valores devidamente comprovados por notas fiscais e registros contábeis idôneos.

SERVIÇOS DE OPERAÇÃO LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE.

Contratos que compreendem atividades de armazenagem qualificada e movimentação de estoques, recepção, estocagem, separação e expedição de mercadorias. Função equivalente, em termos econômicos e operacionais, à armazenagem diretamente relacionada à circulação dos bens. Reconhecimento do direito ao crédito de Cofins sobre as despesas com serviços de operação logística comprovadas na planilha de julgamento, por enquadramento nas hipóteses de creditamento previstas na legislação de regência.

ALUGUEL DE PRÉDIOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA.

Créditos admitidos em relação aos imóveis cujos contratos, aditivos, termos e comprovantes demonstram a vigência da locação, a utilização nas atividades da contribuinte e o pagamento a pessoas jurídicas locadoras ou sublocadoras.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA.

Direito ao crédito de Cofins sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, desde que a despesa esteja registrada na contabilidade e comprovada por documentos idôneos, independentemente de o imóvel ser próprio ou locado de pessoa física ou jurídica.

DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. Direito ao crédito restrito aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como de ativos intangíveis utilizados na mesma finalidade, com base em registros contábeis e documentação comprobatória.

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.

Aplicação da Súmula CARF 217. Ausência de direito ao crédito de PIS e Cofins não cumulativos nessas hipóteses. Glosas mantidas.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Lançamento decorrente de não homologação parcial de créditos e compensações declaradas. Manutenção da multa de ofício e da incidência de juros de mora calculados pela taxa Selic sobre o valor da multa, nos termos da Súmula CARF 108, sem prejuízo dos ajustes decorrentes das reversões de glosas ora reconhecidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as nulidades arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre serviços editoriais, aluguel de bens móveis (como serviço de armazenagem), aluguel de bens imóveis situados nos seguintes endereços Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; Estrada Umuarama; Avenida Maracanã, nº 592; Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400 e Avenida Nações Unidas, despesas com energia elétrica e depreciação de bens relacionados aos serviços de impressão gráfica, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro quanto aos serviços editoriais, aluguel de bens móveis e depreciação de bens relacionados aos serviços de impressão gráfica e vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé quanto ao aluguel de bens móveis.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto por Editora Scipione S.A., contra o xxx, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ/CTA), que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (DERAT/SP).

2. Esse despacho apreciou o Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 23410.44788.170112.1.1.11-5731, relativo a créditos da Cofins, apurados no 1º trimestre de 2011, escriturados como “Cofins mercado interno não tributado”, no valor total de R\$ 1.401.261,19.

3. Em síntese a DRJ glosou as seguintes rubricas:

- (i) bens utilizados como insumos, notadamente aquisição de papel e outros materiais empregados na impressão das obras;
- (ii) serviços utilizados como insumos, com destaque para serviços editoriais (editoração, diagramação, revisão, projeto gráfico, iconografia, conteúdos digitais) e serviços gráficos de impressão;
- (iii) direitos autorais e outros serviços considerados não relacionados à fabricação de livros, como conteúdo para internet e publicidade;
- (iv) despesas com energia elétrica, aluguel de bens móveis (máquinas e equipamentos), aluguel de imóveis, fretes e depreciação do ativo imobilizado, vinculadas às fases de produção, armazenagem e entrega dos livros.

4. A decisão recorrida reconheceu crédito adicional de Cofins no montante de R\$ 201.793,45, vinculado às receitas não cumulativas não tributadas do mercado interno no 1º trimestre de 2011, homologando as compensações até esse limite, e manteve, no mais, o despacho decisório que já havia reconhecido parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 366.929,44.

5. Por fidedignidade processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 34771.73488.230211.1.1.11-5907, relativo ao crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins vinculado às receitas não cumulativas não tributadas do mercado interno do 4º trimestre de 2010, que solicita o valor de R\$ 2.436.568,09.

O processo trata, também, da declaração eletrônica de compensação (Dcomp) que se utilizou do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento, conforme o quadro abaixo.

| Dcomp nº | Crédito Utilizado (R\$) | Saldo (R\$) | Data Transm. |
|--------------------------------|-------------------------|-------------|--------------|
| 35954.62647.170311.1.3.11-8147 | 2.392.545,26 | 44.022,83 | 17/03/2011 |

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo DERAT-SP, após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomp vinculada), emitiu, em 05/10/2015, o Despacho Decisório Eletrônico (rastreamento nº 109614366), o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 1.284.899,44, e homologou parcialmente as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido.

Note-se que o referido ato administrativo teve por base a Informação Fiscal de fls. 555 a 576, 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.

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 seqüência, 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 im procedência 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 Umarama – 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, a declaração de compensação vinculada 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. Corroboros 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 Hening, 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.

É o relatório.

6. Em 25 de outubro de 2017, a DRJ entendeu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, cuja ementa reproduz-se a seguir:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

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: 01/10/2010 a 31/12/2010

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 DEPRECIÇÃO. 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

7. Em seu recurso voluntário, a empresa repisa os assuntos da impugnação.
8. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

9. O Recurso Voluntário sob análise preenche os pressupostos de admissibilidade recursal, extrínsecos e intrínsecos, razão pela qual dele conheço.

II. PRELIMINARES

II.1. Nulidade em razão da apuração anual dos créditos

10. A Recorrente alega nulidade do despacho decisório porque a fiscalização teria apurado e glosado os créditos de PIS e COFINS de forma anual (e em bloco para vários anos-calendário), sem individualização por mês ou trimestre, o que impediria identificar, para cada período de apuração, quais notas fiscais e quais valores foram glosados e com que fundamento, caracterizando preterição do direito de defesa e vício material à luz dos artigos 59 do Decreto-lei nº 70.235/72 e 142 do CTN.

11. A DRJ rejeitou a preliminar, entendendo que não houve hipótese de nulidade prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, pois o despacho decisório foi proferido por autoridade competente, assegurado o contraditório e a ampla defesa, e as planilhas utilizadas pela fiscalização apenas reproduziram aquelas apresentadas pela própria contribuinte, com datas e elementos suficientes para identificar as glosas por período, de modo que o agrupamento anual não teria causado cerceamento de defesa.

12. Cumpre registrar, de início, que o regime de nulidades no processo administrativo fiscal federal é disciplinado pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual considera nulos, em síntese, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A Constituição da República, por sua vez, assegura, no artigo 5º, inciso LV, aos litigantes em processo judicial ou administrativo o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

13. O Código Tributário Nacional, no artigo 142, define o lançamento como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade, estabelecendo, em parágrafo único, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

14. Nada obstante, nem o referido dispositivo do CTN, nem o Decreto nº 70.235, nem as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, contêm comando que imponha, à fiscalização, a obrigação de apresentar demonstrativos por competência estritamente mensal ou trimestral, vedando a organização dos dados em bases anuais, desde que preservada, no corpo das planilhas, a informação necessária para a identificação das operações por período de apuração.

15. A exigência legal recai sobre a forma de apuração do tributo, que se dá, de fato, por competência mensal, e, no caso de créditos, sobre a observância dos critérios normativos para sua constituição e aproveitamento. A forma de apresentação e consolidação dos dados em planilhas auxiliares, organizada por arquivos anuais, é questão de técnica de trabalho administrativo, que não se confunde com o núcleo do lançamento, desde que as informações individualizadas (datas, documentos, rubricas e valores) estejam disponíveis e acessíveis ao sujeito passivo, permitindo-lhe compreender a acusação e exercer a defesa.

16. No caso concreto, verifica-se que as planilhas utilizadas pela fiscalização reproduzem, em essência, a estrutura e conteúdo das planilhas apresentadas pela própria contribuinte, com as mesmas linhas, datas e informações, tendo havido apenas a organização em arquivos por ano calendário.

17. Ademais, a própria conduta processual da Recorrente revela que não houve qualquer prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa. A empresa apresentou manifestação de inconformidade e, posteriormente, razões de recurso voluntário

densamente fundamentadas, nas quais rebate, de forma minuciosa, as glosas por rubrica, discorrendo detidamente sobre créditos de papel, serviços gráficos, serviços editoriais, aluguéis, energia elétrica, fretes, entre outros. Se a parte consegue identificar, selecionar e impugnar, em detalhes, os lançamentos questionados, é porque compreendeu, de modo suficiente, o conteúdo da acusação fiscal.

18. A jurisprudência do CARF tem afirmado, em diversas oportunidades, que o cerceamento de defesa apto a ensejar nulidade apenas se configura quando há ausência relevante de descrição fática ou de capitulação legal, de modo a impedir o conhecimento mínimo da imputação.

19. Ressalte-se, ainda, que o argumento de que a reunião de quatro anos calendário em uma única Informação Fiscal, com exposição de motivos gerais, ensejaria, por si só, nulidade, não se sustenta. A Informação Fiscal é peça de natureza instrutória. O ato que efetivamente delimita a exigência e contra o qual se dirige a defesa é o despacho decisório de glosa de créditos, o qual, conforme se extrai dos autos, indica rubricas, fundamentos legais e valores, permitindo ao contribuinte conhecer o objeto do litígio. Eventuais generalidades na narrativa do relatório fiscal não se traduzem, automaticamente, em preterição de defesa, sobretudo quando sanáveis pela análise conjunta das planilhas e decisões, e quando a própria defesa é articulada em alto grau de detalhamento técnico.

20. Não se pode confundir, por fim, a forma de organização dos dados (arquivos anuais, consolidação por exercícios) com desrespeito à periodicidade de apuração do tributo. A apuração permanece mensal, o que se altera é apenas a forma de apresentação dos elementos probatórios, o que, na espécie, não impediu que a Recorrente identificasse e contestasse as glosas. O que o ordenamento veda é a surpresa e a acusação obscura, não proíbe, todavia, a racionalização da forma de apresentação dos dados fiscais.

21. Ademais, a consolidação anual das informações, tal como realizada, não desnatura o lançamento, não altera o aspecto temporal dos fatos geradores e, ao revés, tende a reforçar a coerência e a segurança das decisões administrativas.

22. Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade em razão da apuração anual dos créditos.

II.2. 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.

23. Neste tópico a Recorrente alega nulidade do procedimento fiscal porque a fiscalização teria desconsiderado diversos documentos e esclarecimentos apresentados, bem como glosado créditos com base apenas em planilhas, de forma generalizada, sem análise efetiva

da documentação. Afirma que, no item “2. *Análise prejudicada*” da Informação Fiscal, vários lançamentos foram classificados como “*dados insuficientes*” e glosados sem que lhe fosse dada nova oportunidade de apresentar documentos ou de rebater especificamente os fundamentos utilizados. Sustenta, ainda, que a fiscalização não considerou esclarecimentos sobre duplicidades de lançamentos e que as incongruências entre o Termo de Informação Fiscal e o Despacho Decisório maculam o procedimento, configurando vício insanável e preterição do direito de defesa.

24. A DRJ rejeitou a preliminar, entendendo que não houve ofensa ao direito de defesa nem vício insanável. Registrou que o devido processo legal, com contraditório e ampla defesa, se instaura apenas após a ciência do Despacho Decisório, momento em que a contribuinte pôde apresentar manifestação de inconformidade e juntar as provas que entendeu necessárias. Destaca que, no procedimento fiscal, a fiscalização expediu diversas intimações e reintimações ao longo de mais de seis meses, tentando obter documentos e corrigir inconsistências, mas a contribuinte deixou de corrigir planilhas e de entregar documentos solicitados. Concluiu a DRJ que as alegações de que documentos e esclarecimentos teriam sido ignorados “são falaciosas” e invertiam a realidade dos fatos, razão pela qual não se configura nulidade por ausência de apreciação da totalidade da documentação.

25. Neste tópico também não assiste razão a Recorrente.

26. Isso porque, restou assegurado à Recorrente, tanto na fase de manifestação de inconformidade quanto na interposição do presente recurso voluntário, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, com a possibilidade de juntar toda a documentação complementar que reputasse necessária à demonstração da efetividade e legitimidade de seus créditos.

27. Nesse contexto, eventuais controvérsias quanto à correção das glosas efetuadas, à suficiência ou pertinência dos documentos apresentados, bem como quanto à ausência de determinados comprovantes nos autos, não configuram vícios formais aptos a macular o procedimento, mas se inserem no âmbito do mérito da exigência, a ser oportunamente apreciado na análise específica de cada rubrica de crédito impugnada.

28. Por essas razões, rejeito a preliminar de 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.

III. DO MÉRITO

III.1. Do conceito de insumo à luz do REsp 1.221.170/PR

29. O exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe a análise

jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça, o que não ocorrerá até o presente momento, posto que a jurisprudência se consolidou após a prolação da decisão de piso.

30. Após décadas de debates doutrinários e instabilidade jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779). No referido julgado, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467)

1. Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

31. A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

32. Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

| CRITÉRIO JURÍDICO-INTERPRETATIVO | DESCRIÇÃO TÉCNICA-OPERACIONAL |
|---|---|
| A) ESSENCIALIDADE | O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço. |
| B) RELEVÂNCIA | O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica. |
| C) TESTE DE SUBTRAÇÃO | Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo. |
| D) LIMITE LEGAL | Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será |

(VEDAÇÃO EXPRESSA)

indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

33. Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

34. A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

35. Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

36. Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

| ETAPA METODOLÓGICA | DESCRIÇÃO TÉCNICA |
|--|---|
| A) MAPEAMENTO DAS ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO | Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas. |
| B) APLICAÇÃO DO "TESTE DE SUBTRAÇÃO" | Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a |

| | |
|---|---|
| | qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade. |
| C) VERIFICAÇÃO DE IMPOSIÇÃO NORMATIVA ESPECÍFICA | Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.). |
| D) COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL E TÉCNICA DA FUNÇÃO ESSENCIAL OU RELEVANTE | Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas, etc.), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço. |
| E) ANÁLISE DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA AO CREDITAMENTO | Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito. |

Fonte: Elaborado pela Relatora.

37. Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

38. Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização e impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

III.2. Despesas com bens utilizados como insumos. Aquisição de papel

39. Quanto à aquisição de papel, a Recorrente alega, em síntese, que a fiscalização glosou indevidamente créditos de PIS e de COFINS com base em critérios genéricos sendo eles:

- 40.1. enquadramento de operações como sujeitas à alíquota zero,
- 40.2. suposta ausência de notas fiscais ou DI,
- 40.3. divergências entre valores constantes das planilhas e das declarações de importação e inexistência de determinados registros nos sistemas da RFB.

40. Sustenta ter apresentado documentação hábil (notas, DI e controles internos) demonstrando que o papel adquirido é efetivo insumo de sua atividade editorial, inclusive com NCM tributado em diversos casos, e que a simples menção a “alíquota zero” não seria suficiente para afastar o direito creditório, razão pela qual requer o reconhecimento integral dos créditos.

41. A DRJ, por seu turno, manteve a maior parte das glosas, entendendo que, não obstante as intimações realizadas, a contribuinte não apresentou, para diversos lançamentos, a documentação comprobatória exigida nem sanou integralmente inconsistências identificadas nas planilhas, o que justificaria a desconsideração dos créditos por insuficiência probatória.

42. Reconheceu apenas créditos adicionais nos pontos em que a prova foi considerada idônea (casos específicos de aquisições de papel tributado, objeto de reversão pontual de glosa), concluindo pela manutenção das demais glosas relativas à rubrica “aquisição de papel”.

“ Bens Utilizados como Insumo

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. Referidas notas fiscais não dizem respeito ao trimestre no presente processo, não havendo, portanto, qualquer sentido em se discutir as glosas a eles relativas. Ademais, observa-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.

- 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 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 em relação às aquisições efetuadas da Suzano Papel e Celulose, CNPJ nº 16.127.355/0004-64, constantes das notas fiscais nº 171441, 171719, 171730, 171789, 171790, 172409, 172497, 172507, 172521, 172525, 172542, 172545, 172703, 173028, 173087 e 173122.

Conforme se verifica no doc. 02 da petição complementar, citadas notas referem-se a aquisições de papel classificado no NCM nº 4802.55.92, o qual não estava sujeito à aplicação da alíquota zero das contribuições, consoante legislação de regência da matéria no período. Nesse sentido, portanto, é de se reverter as glosas de mencionadas notas (todas do mês de dezembro) que montam o valor total de R\$ 831.557,65 (com os créditos de PIS no valor de R\$ 13.270,70 e de Cofins no valor de R\$ 63.198,38)

E por fim, em relação às outras glosas (efetivadas com 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 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.

- e as notas fiscais tidas como repetidas (nº 4445 e 4604 da empresa CMPC Celulose do Brasil Ltda. e nº 17815 da empresa Suzano Papel e Celulose) são relativas a abril e maio de 2010.

(Fonte: trecho da decisão da DRJ)

43. Pois bem.

44. À luz dos autos sob análise, observa-se que a unidade julgadora a quo examinou detidamente a rubrica relativa à aquisição de papel, tendo apreciado, inclusive, a documentação probatória trazida pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade e de petição complementar, sanando as inconsistências que puderam ser elucidadas e revertendo glosas em relação às notas fiscais cuja tributação restou comprovada, como nas aquisições de papel da Suzano Papel e Celulose, classificadas em NCM tributado, expressamente destacadas na decisão recorrida.

45. Não obstante, quanto à parcela remanescente dos créditos pleiteados, subsistem as dúvidas e insuficiências probatórias já apontadas, em grau recursal, a Recorrente limita-se a reiterar a alegação genérica de suficiência da documentação outrora apresentada, incluindo exemplos de períodos de apuração diversos, sem carrear novos elementos comprobatórios capazes de afastar, de modo específico, as falhas identificadas pela fiscalização e confirmadas pela DRJ.

46. Cumpre salientar que, em se tratando de pedido de ressarcimento ou de compensação de créditos de PIS e de COFINS, o ônus de demonstrar o fato constitutivo do direito creditório recai, como regra, sobre o contribuinte, em consonância com a disciplina geral do ônus da prova no processo civil, segundo a qual incumbe ao autor provar os fatos constitutivos de seu direito, bem como com a sistemática administrativa que condiciona o reconhecimento do crédito à apresentação de documentação hábil e à verificação de sua exatidão pela autoridade fiscal. Não tendo a Recorrente logrado comprovar, de forma robusta, a legitimidade dos créditos remanescentes, não há como afastar as glosas efetuadas.

47. Nessas condições, manto as glosas.

III.4. Despesas com serviços utilizados como insumos.

48. Especificamente sobre as glosas relativas aos serviços utilizados como insumo, assim se manifestou a DRJ, no mesmo capítulo:

Serviços Utilizados como Insumo

As glosas relativas aos serviços utilizados como insumo foram resumidas e justificadas no subitem 5, sendo divididas em Serviços Editoriais e Serviços Gráficos, conforme as planilhas SC_ServiçosEditoriais2009, SC_ServiçosEditoriais2010, SC_ServiçosGráficos2009 e SC_ServiçosGráficos2010 (pasta Auditoria – Subpasta 2Serviços). As glosas foram efetivadas porque, segundo a autoridade a quo, as despesas realizadas com Direitos Autorais não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas. As glosas foram efetivadas, também, conforme as mencionadas planilhas, em razão de inconsistências nos dados apresentados e falta de apresentação de documentos comprobatórios.

Ao se analisar os autos, bem como as argumentações e documentos apresentados pela interessada (durante o procedimento fiscal e após o estabelecimento do contencioso administrativo), constata-se que a interessada tem parcial razão em suas argumentações.

Primeiro, é de se ressaltar que, consoante o conceito de insumo adotado pela autoridade administrativa tributária e conforme a solução de divergência mencionada pela fiscalização (Cosit nº 14, de 2011), não podem ser considerados como serviços utilizados como insumo os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos autorais.

Assim, ainda que necessárias 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, não podem, no entendimento da administração tributária federal, ser consideradas como serviços.

Segundo, merece destaque, novamente, que não foram apresentados todos os esclarecimentos e documentos solicitados pela fiscalização. Conforme se verifica no autos, mesmo após as oito intimações (e reintimações), a contribuinte optou por não realizar as correções necessárias (nas planilhas) e não entregar os documentos faltantes.

Nesse sentido, portanto, não há como discordar da autoridade a quo quanto às glosas por ausência de informações (omissas). Como já dito acima, a obrigação de demonstração do crédito é da contribuinte e simples argumentações, desacompanhadas de prova, não tem o condão de comprovar o direito ao crédito. Se de fato, tratam-se de lançamentos contábeis relativos a ajustes, de transferências entre contas ou de retificações de lançamentos realizados de forma equivocada, caberia à interessada comprovar, mediante documentos, essas alegações.

Em relação às Notas fiscais não apresentadas, nota-se que a argumentação da interessada não condiz com a realidade fática. Consoante as planilhas SC_ServiçosEditoriais2010 e SC_ServiçosGráficos2010, verifica-se que não constam dos autos nenhuma nota fiscal dos fornecedores de serviços concernentes às glosas motivadas como Nota Fiscal não apresentada. Assim, em conformidade com a argumentação trazida na manifestação, a interessada deveria ter apresentado pelo menos uma cópia de nota fiscal para cada fornecedor cujas notas fiscais foram glosadas. No entanto, além de não ter apresentado as cópias 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.

Já no tocante ao valor de R\$ 345,00 (prestação de serviços gráficos que foram reclassificados e transferidos para a planilha de aquisição de bens), reforça-se o

que foi dito no tópico anterior: a nota fiscal a ele relativa indica a compra de livros, os quais eram tributados à alíquota zero das contribuições.

Por fim, relativamente às notas fiscais tidas por repetidas, concede-se razão à interessada.

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 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.

| Serviços Utilizados como Insumo | | | | | |
|---------------------------------|-------------------------------|---------------|--------------|------------------|-----------|
| Mês / Ano | Valor Total das Notas Fiscais | | Total | Valor do Crédito | |
| | Ser. Editoriais | Ser. Gráficos | | PIS | Cofins |
| out/10 | 137.476,72 | 345.530,11 | 483.006,83 | 7.969,61 | 36.708,52 |
| nov/10 | 60.299,00 | 189.285,55 | 249.584,55 | 4.118,15 | 18.968,43 |
| dez/10 | 286.093,62 | 194.720,96 | 480.814,58 | 7.933,44 | 36.541,91 |
| Total | 483.869,34 | 729.536,62 | 1.213.405,96 | 20.021,20 | 92.218,85 |

III.4.1. Dos “serviços gráficos”

49. Especificamente sobre “serviços gráficos”, a Recorrente sustenta, em síntese, que as glosas foram motivadas por quatro grupos: (i) notas fiscais omissas, (ii) repetidas, (iii) de industrialização por encomenda por prestadores imunes/isentos, e (iv) notas não apresentadas.

50. Quanto às notas fiscais tidas por (i) repetidas, nada há a reformar: as glosas foram revertidas pela DRJ.

51. Quanto as (ii) notas omissas e (iii) não apresentadas a decisão recorrida evidencia que, mesmo após sucessivas intimações (oito intimações e reintimações), a Recorrente não apresentou as notas fiscais relativas às glosas assim classificadas, tampouco as juntou na fase contenciosa.

52. Em pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus da prova do direito creditório é do contribuinte; meras afirmações de que bastaria a apresentação de “uma nota por fornecedor” não substituem a necessidade de documentação hábil para cada lançamento glosado.

Mantêm-se, pois, as glosas fundadas em notas omissas ou não apresentadas, por ausência de comprovação.

53. No que toca aos serviços gráficos remunerados em operações desoneradas (especialmente receitas sujeitas à alíquota zero, isenta ou imune na etapa do prestador), não assiste razão à Recorrente.

54. A fiscalização glosou os créditos justamente porque os serviços, ainda que enquadrados como industrialização por encomenda, referem-se à produção de livros e equiparados, produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, situação em que não há, para fins de PIS e Cofins não cumulativos, ônus contributivo anterior a ser neutralizado.

55. Há proibição legal expressa ao creditamento nas hipóteses em que a aquisição se dá com alíquota zero ou em situação de não incidência/isenção, não se tratando de lacuna interpretativa, mas de comando normativo específico que restringe o direito ao crédito na sistemática não cumulativa das contribuições (art. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

56. Aliás, essa turma já deliberou o tema:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

(...) CREDITAMENTO. BENS E SERVIÇOS NÃO ONERADOS . IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito o valor 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.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010845724739201355 3301-014.448, Relator.: BRUNO MINORU TAKII, Data de Julgamento: 17/07/2025, Data de Publicação: 11/08/2025)

57. Acrescente-se que, no tocante específico aos serviços de industrialização por encomenda invocados pela Recorrente, não se vislumbra, à luz das notas fiscais acostadas aos autos, qualquer destaque de PIS/Pasep ou Cofins, tampouco prova de retenção e/ou recolhimento das contribuições pela prestadora do serviço (e trazem em suas descrições NCM's de livros), o que reforça o enquadramento dessas operações como não oneradas pelas contribuições na etapa anterior.

58. Diante desse quadro, mantenho as glosas.

III.4.2. “serviços editoriais”.

59. A Recorrente sustenta que os “serviços editoriais”, tais como preparação de texto, revisão, diagramação, ilustração, iconografia, cessão/licenciamento de imagens, textos e tiras, entre outros, constituem insumos essenciais à sua atividade de edição de livros, à luz do REsp 1.221.170/PR (critérios de essencialidade e relevância).

60. Em essência, a DRJ, manteve a maior parte das glosas revertendo exclusivamente as notas fiscais repetidas, tal como descrito no tópico anterior.

61. Assiste razão à Recorrente.

62. Como já exposto no item III.1 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade considerados a imprescindibilidade bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

63. À luz desses parâmetros, não há dúvida de que os serviços editoriais ora em exame, redação, revisão, edição, diagramação, tradução, ilustração, pesquisa iconográfica, cessão de direitos de uso de textos, imagens, músicas e demais obras intelectuais, configuram insumos essenciais para uma empresa cujo objeto social é a edição e comercialização de livros.

64. Pelo “teste de subtração”, se se retiram tais serviços da cadeia produtiva, deixa de existir o próprio conteúdo que caracteriza o produto final (livro didático), tornando impossível a realização da atividade-fim da Recorrente. Trata-se, portanto, de itens estruturalmente vinculados ao processo produtivo, enquadráveis no critério de essencialidade fixado pelo STJ.

65. A jurisprudência recente do próprio CARF, em caso envolvendo a mesma contribuinte e idêntica natureza de despesas, consolidou esse entendimento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

(...)

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

(...)

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2025). *Acórdão nº 3201-012.371 (Processo nº 10880.939003/2014-34)*. 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 22 de maio de 2025. Ministério da Fazenda.

66. No caso concreto destes autos, verifica-se que as despesas glosadas como “serviços editoriais” correspondem precisamente a esse conjunto de serviços intelectuais sem os quais a Recorrente não consegue conceber, estruturar e finalizar os livros que edita. A descrição constante das planilhas e documentos acostados evidencia a vinculação direta dos contratos de cessão de direitos, criação de conteúdo, revisão, diagramação e iconografia ao processo de produção das obras didáticas comercializadas nos períodos de apuração em discussão.

67. Ressalte-se que não se está a reconhecer crédito de forma indiscriminada ou presumida. A reversão que ora se promove limita-se às parcelas em que o dispêndio: (i) esteja devidamente documentado em notas fiscais ou contratos emitidos por pessoas jurídicas domiciliadas no País, (ii) tenha sido contabilizado como custo ou despesa da atividade editorial, e (iii) guarde nexos objetivos com a edição e produção de livros, tal como já demonstrado nas planilhas e documentos apresentados tanto na fase fiscal quanto no contencioso administrativo.

68. Os lançamentos em que permaneçam ausentes documentos hábeis ou em que não se comprove a efetiva prestação do serviço, seu pagamento ou sua vinculação à atividade-fim não são alcançados por esta reversão e permanecem glosados.

69. Assim, revento as glosas relativas aos “serviços editoriais”, restrita e exclusivamente aos valores já demonstrados nos autos por documentação idônea e contabilmente registrada, permanecendo indeferidos apenas aqueles dispêndios cuja prova seja inexistente ou manifestamente insuficiente.

III.5. Despesas com aluguel de bens móveis.

70. A Recorrente sustenta que a fiscalização glosou quase integralmente as despesas com aluguel de bens móveis (máquinas e equipamentos, como computadores, pallets, empilhadeiras, empacotadeiras e outros equipamentos de transporte e armazenamento), sem segmentação adequada por período de apuração. Afirmo que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 autorizam o crédito de PIS e Cofins sobre aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bastando que sejam pagos a pessoa jurídica, sem exigência de vinculação ao conceito de insumo ou ao processo produtivo.

71. Argumenta, ainda, que as soluções de consulta invocadas pela fiscalização tratam de serviços utilizados como insumo, e não de simples locação de bens, razão pela qual seriam imprestáveis para fundamentar a glosa.

72. A DRJ, por sua vez, manteve a maior parte das glosas relativas ao item “aluguel de máquinas e equipamentos”, notadamente aquelas fundadas em falta de comprovação (ausência de descrição/identificação nas notas, documentos incompletos) e nas hipóteses em que os dispêndios corresponderiam, em verdade, a serviços (operação logística, horas extras e serviços de movimentação de materiais), e não a locação de bens móveis.

73. Reconheceu, contudo, a existência de previsão legal para crédito sobre aluguéis de máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica e, por isso, reverteu parcialmente as glosas apenas para as despesas de locação de máquinas e equipamentos que haviam sido indeferidas exclusivamente com base em “Solução de Consulta excludente”, mantendo as demais glosas por não se enquadrarem no comando legal ou por insuficiência probatória.

74. Vejamos:

Aluguel de Móveis

As glosas concernentes aos aluguéis de máquinas e equipamentos (denominada pela fiscalização com Aluguel/Locação de Móveis) foram resumidas e justificadas no subitem 7, com detalhamento na planilha SC_AluguelMóveis2010 e com destaque de que a contribuinte não apresentou quaisquer documentos relativos aos aluguéis do ano de 2009.

Segundo a fiscalização, de acordo com as Soluções de Consulta nº 26, de 2010, da 4ª Região Fiscal, nº 125, de 2007, da 10ª Região Fiscal e nº 51, de 2012, da 6ª Região Fiscal, as despesas com aluguéis de móveis, máquinas e equipamentos apresentadas pela interessada não concedem o direito ao crédito, tendo em vista que:

“... consideram-se excluídas da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, toda aquisição, locação, depreciação, frete relativos a:

- embalagens utilizadas para o transporte dos produtos (contêineres, caixas, sacos, sacolas, filmes plásticos, e outros artigos destinados ao transporte de insumos ou produto final);
- preparação dos produtos para o transporte como: empilhadeiras, paletes e paletizadoras/paleteiras, encaixotadeiras, transportadoras de caixa, empacotadeiras, esteiras de transporte e outros;
- serviços de manutenção, parte e peças, e combustíveis e lubrificantes aplicados em empilhadeiras, utilizadas para o transporte interno de matérias – primas, produtos intermediários e produtos acabados entre as linhas de produção e destas para a expedição.”

Por sua vez, a interessada 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.

De fato, é de se concordar com a contribuinte. Existe previsão legal específica para a tomada de crédito sobre a locação de máquinas e equipamentos.

Consoante o disposto no inciso IV e inciso II do § 1º, art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (e de igual forma da Lei nº 10.833, de 2003), a pessoa jurídica sujeita ao regime da não cumulatividade das contribuições possui o direito ao crédito sobre o valor dos aluguéis de máquinas e equipamentos. Observa-se, também, que, conforme os dispositivos legais acima citados, exige-se que a despesa de aluguel da máquina ou equipamento: esteja vinculada às atividades da empresa; e que ela tenha sido regularmente registrada na contabilidade da empresa, com sustentação, em documentos que comprovem sua efetividade.

Equivocado, dessa forma, o entendimento da fiscalização de que os aluguéis de máquinas e equipamentos devem estar vinculados à atividade produtiva ou ao conceito de insumo aplicado pela administração tributária. Desacertadas, também, as Soluções de Consulta mencionadas pela fiscalização.

No entanto, apesar de se concordar com a interessada no tocante à aplicação dos dispositivos legais acima mencionados, deve-se atribuir parcial razão à interessada.

No caso, conforme se verifica na planilha SC_AluguelMóveis2010, a fiscalização justificou as glosas com os seguintes motivos: dados insuficientes – falta de informações, solução de consulta excludente, sem descrição e documentos não apresentados.

Em relação às glosas efetuadas com base nas motivações dados insuficientes – falta de informações, sem descrição e documentos não apresentados, constatase que elas devem ser mantidas.

Primeiro porque no curso do procedimento fiscal, consoante as 8 (oito) intimações e rentimações e a mencionada planilha (SC_AluguelMóveis2010), a interessada deixou de apresentar diversos dados e documentos necessários à comprovação do direito ao crédito. Não apresentou, também, quaisquer documentos relativos ao ano de 2009.

Segundo porque referida omissão (de dados e documentos) permaneceu com a apresentação da manifestação de inconformidade.

E terceiro porque os documentos apresentados com a Petição Complementar não comprovam, as duas exigências legais acima mencionadas, relativas à vinculação com as atividades da empresa e/ou à efetividade das despesas.

Note-se, também, que as argumentações relacionadas à falta de aprofundamento da ação fiscal (no sentido de que uma simples intimação poderia ter sanado os erros e inconsistências detectadas pela fiscalização ou de que seria necessária a conversão do julgamento em diligência) são totalmente descoladas da realidade. Como visto, 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 interessada optou pela omissão e por argumentações desacompanhadas de documentos comprobatórios.

Já no que diz respeito às glosas que tiveram como motivo “Solução de Consulta Excludente”, verifica-se que elas devem ser revertidas de forma parcial.

Isto porque somente podem ser consideradas as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos (uma vez que existe dispositivo legal para o crédito) cujas respectivas glosas foram efetuadas com o argumento (ou fundamento legal) equivocado.

Assim 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.

As outras linhas de despesas que tenham sido glosadas com a mesma motivação e que apontem para outros tipos de locação (como p. ex. locação de móveis) ou para prestações de serviços (tais como Operação logística, pagamento de horas extras e prestação de serviços de movimentação de materiais) não podem, obviamente, serem admitidas, posto que não se conformam às previsões legais ora tratadas.

Nesse sentido, portanto, as glosas motivadas com “Solução de Consulta Excludente” devem ser revertidas conforme Tabela 2 abaixo:

Tabela 2

| Aluguel de Máquinas e Equipamentos | | | |
|------------------------------------|--------------------------------------|------------------|----------|
| Mês / Ano | Valor Total das Notas Fiscais no Mês | Valor do Crédito | |
| | | PIS | Cofins |
| out/10 | 30.383,54 | 501,33 | 2.309,15 |
| nov/10 | 17.283,58 | 285,18 | 1.313,55 |
| dez/10 | 17.702,22 | 292,09 | 1.345,37 |
| Total | 65.369,34 | 1.078,59 | 4.968,07 |

O detalhamento das Notas Fiscais consideradas no julgamento foi realizado na planilha denominada **NF- MaqeEq-Julgamento**, que foi juntada ao processo.

(trecho decisão da DRJ)

75. De pronto, é possível notar que, o argumento da Recorrente de que a unidade julgadora teria deixar de apreciar e/ou desconsiderar documentos juntados pela Recorrente parece ser frágil diante do teor do acórdão recorrido, posto que a documentação adicional apresentada em sede de manifestação de inconformidade foi devidamente examinada pela unidade julgadora a quo, que, inclusive, dela se valeu para depurar e reclassificar os lançamentos, originando a atual planilha de julgamento.

76. E, em sede de recurso voluntário, contudo, a Recorrente não trouxe novos elementos probatórios capazes de infirmar esse exame, nem impugnou, de forma específica e dialética, os fundamentos adotados pela DRJ para cada grupo de glosas, limitando-se, em larga medida, a reiterar argumentos genéricos e a discordar abstratamente do acórdão recorrido.

77. No entanto, em complemento, no tocante às despesas lançadas sob a rubrica “aluguel de bens móveis” na partir da planilha/pdf *NF-MaqeEq-Julgamento*, elaborada pela própria DRJ, verifico que parte das glosas alcançou valores que, na verdade, correspondem a prestações de serviços de operações logísticas alocado em movimentação de materiais e serviços de movimentação/armazenagem em centros de distribuição.

78. Para essa relatoria, o serviço de “operação logística” nada mais representa do que espécie abrangente de serviço de armazenagem, na medida em que engloba, sob denominação mais moderna, o conjunto de atividades típicas de guarda e gestão física de estoques, recepção, conferência, endereçamento, estocagem, movimentação interna, separação de pedidos (*picking*), formação de cargas e expedição.¹

79. Em termos econômicos e funcionais, o operador logístico presta, em essência, serviço de armazenagem qualificada, agregando ao depósito tradicional atividades acessórias e indissociáveis, todas voltadas a viabilizar a conservação e a pronta disponibilização das mercadorias.

80. Tal definição evidencia que a operação logística nada mais é do que modalidade ampliada de serviço de armazenagem, razão pela qual, reconhecido o direito ao crédito em relação a serviços de armazenagem, igual tratamento deve ser conferido aos serviços de operação logística diretamente vinculados ao ciclo de estocagem e expedição das mercadorias da Recorrente.”

81. Assim, reconhecido o direito ao crédito em relação aos serviços pagos a título de armazenagem, devem ser igualmente considerados creditáveis os dispêndios com serviços de operação logística que desempenham a mesma função essencial no ciclo de estocagem e distribuição dos produtos da Recorrente, desde que devidamente comprovados nos autos.

82. Assim, neste tópico, revento exclusivamente as glosas relativas aos serviços de operação logística constantes da planilha “NF-MaqeEq-Julgamento”, elaborada pela DRJ, limitadas àquelas registradas na página 1.

III.6. Despesas com aluguel de bens imóveis.

¹ Definição extraída, inclusive a partir do Agência Nacional de Transportes Terrestres. (2023). *Cenário atual do transporte multimodal: Relatório 06 – Relatório sobre o papel do operador logístico no setor de transporte multimodal*. ANTT. Disponível em < https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/cargas/transporte-multimodal-de-cargas/trabalhos-publicados-pela-antt/antt_otm_produto_06_vf01.pdf >. Acesso em fev.2026

83. No tópico relativo a “Despesas com aluguel de bens imóveis”, a Recorrente afirma, em síntese, que a fiscalização teria procedido a uma análise perfunctória, desconsiderando contratos, aditivos e comprovantes de pagamento apresentados. Reitera, por fim, que eventual intimação suplementar teria sido suficiente para esclarecer eventuais inconsistências, razão pela qual pleiteia o restabelecimento integral dos créditos glosados e, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência.

84. A DRJ, novamente reitera, por sua vez, que as glosas de aluguel de imóveis se apoiaram em planilhas específicas (SC_Aluguellmóveis2009 e SC_Aluguellmóveis2010), nas quais foram identificadas: (i) ausência de documentos em determinados períodos; (ii) inconsistências de valores para o mesmo mês e imóvel; e (iii) falta de comprovação da vinculação de parte das despesas às atividades da empresa. Destacou novamente que apesar das diversas intimações, a Recorrente não apresentou toda a documentação solicitada e que as divergências permaneceram mesmo após a manifestação de inconformidade.

85. Concluiu, assim, que contratos, aditivos e extratos bancários juntados não foram suficientes para sanar tais inconsistências, razão pela qual manteve integralmente as glosas de créditos relativas ao aluguel de imóveis.

86. Vejamos:

Aluguel de Imóveis

As glosas concernentes às despesas de aluguéis de imóveis constam resumidas e justificadas no subitem 8, com detalhamento nos quadros colacionadas na informação fiscal (que são reproduzidos logo abaixo) e conforme as planilhas denominadas SC_Aluguel Imóveis2009 e SC_Aluguel Imóveis2010. A fiscalização acrescenta, ainda, que houve a informação de diversos valores de pagamentos para o mesmo mês e imóvel.

PA2009

| Endereços | Contrato | Análise |
|--|------------------------------------|-----------------------------------|
| Rua Ceno Sbrighi, n.º25/ 27, Agua Branca-SP | 01/03/2005 a 28/02/2007 | Sem aditivo: Fora do período 2009 |
| Av. das Nações Unidas, 7221 - Pinheiros - SP | 06/01/2014 a 06/01/2018 | Fora do período 2009 |
| Av. Maracanã, 592 - Maracanã - RJ | 01/02/2007 a 31/01/2012 | Pagto NA – Não Apresentado |
| Av. Otaviano Alves de Lima, 4400 - 7º andar - Vila Arcádia - SP | 01/01/2005 a 31/12/2009 | Pagto NA – Não Apresentado |
| Estrada Umuarama, 300 - Potuvera - Itapeperica da Serra - SP | 07/07/2000 a 06/01/2001 | Sem aditivo no período 2009 |
| Rua do Humaitá, 244 – apartamento 1004 - Bloco 2 – Edifício American Flat – RJ | Pessoa Física - CPF 024.035.287-49 | Pessoa Física |

PA2010

| Endereços | Contrato | Análise |
|--|------------------------------------|--|
| Rua Ceno Sbrighi, n.º25/ 27, Água Branca-SP | 01/03/2005 a 28/02/2007 | Sem aditivo: Fora do período 2010 |
| Av. das Nações Unidas, 7221 - Pinheiros -SP | 06/01/2014 a 06/01/2018 | Fora do período 2010 |
| Av. Maracanã, 592 - Maracanã - RJ | 01/02/2007 a 31/01/2012 | Alguns pagtos NA – Não Apresentados. Demais apresentam pagto divergente do pactuado. |
| Av. Otaviano Alves de Lima, 4400 - 7º andar - Vila Arcádia -SP | 01/01/2005 a 31/12/2009 | Pagtos NA – Não Apresentados |
| Estrada Umuarama, 300 - Potuvera - Itapeverica da Serra - SP | 07/07/2000 a 06/01/2001 | Sem aditivo no período 2010 |
| Rua do Humaitá, 244 – apartamento 1004 - Bloco 2 – Edifício American Flat – RJ | Pessoa Física - CPF 024.035.287-49 | Pessoa Física |
| Rua Francisco Alves, 78 – Campinas | Pessoa Física - CPF 014.492.658-04 | Pessoa Física |
| Rua Gailieu Gaia, 400 – Vila Maria, SP | Pessoa Física - CPF 465.662.368-72 | Pessoa Física |

Com efeito, ao se analisar os argumentos/documentos apresentados pela fiscalização e pela contribuinte, chega-se a conclusão que as glosas devem ser mantidas. Vejamos as razões para tanto:

- imóveis alugados de pessoas físicas. Os argumentos apresentados não tem qualquer cabimento. O fato de ter ocorrido a cessão de direitos da locação ou de o imóvel ser administrado por uma pessoa jurídica não modifica a natureza e nem tampouco o serviço de locação prestado à interessada, ou seja, a natureza da locação (imóvel locado de uma pessoa física) não é modificada com o simples fato de o valor da locação ter sido recebido ou administrado por uma pessoa jurídica. Nesse sentido, portanto, como a legislação (Art. 3º, § 3º, inciso II, das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) permite o direito ao crédito somente em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, é muito óbvio que as glosas devem ser mantidas.
- Outros imóveis. Apesar de a interessada alegar que apresentou documentos que comprovam tanto a existência do contrato como o pagamento dos aluguéis, nota-se que, de fato, não foram apresentados os comprovantes de pagamentos. Ou seja, a glosa deve ser mantida pois não foram juntados ao processo cópia dos documentos que demonstram a efetividade das despesas alegadas.

(trecho da decisão da DRJ)

87. Em relação a esse tipo de despesa, a legislação de regência é clara ao dispor que apenas geram direito ao crédito os aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica domiciliada no País e utilizados nas atividades da empresa (art. 3º, IV, c/c § 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Assim, dois requisitos são cumulativos: (a) pagamento a pessoa jurídica; e (b) utilização do imóvel nas atividades da pessoa jurídica contribuinte, com comprovação documental de vigência da locação e da efetividade dos pagamentos.

88. Da análise das razões recursais e dos documentos acostados aos autos, entendo que a Recorrente logrou comprovar, de forma suficiente, a vigência da locação e o pagamento dos aluguéis, a pessoas jurídicas, quanto a parte dos imóveis apontados:

- a) Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP (contrato, aditivos e termo de entrega das chaves, evidenciando a vigência da locação até 2012);
- b) imóvel situado na Estrada Umarama (comprovantes de pagamento pela Recorrente e por empresa do mesmo grupo econômico, evidenciando a divisão de custos);
- c) imóvel situado na Avenida Maracanã, nº 592 (aditivo contratual com valor integral de R\$ 45.000,00 e comprovantes de pagamento de R\$ 22.500,00, correspondentes a 50% do aluguel, em razão do rateio com a Editora Ática S.A.);
- d) imóveis situados na Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, e na Avenida Nações Unidas, objeto de contrato de sublocação com a Editora Abril, com pagamentos contabilizados mensalmente;
- e) imóvel situado na Rua Galileu Gaia, em relação ao qual o aditivo contratual nº 2 e os comprovantes demonstram a cessão dos direitos à pessoa jurídica Palmar Empreendimentos Ltda., com pagamentos efetuados em favor desta, afastando a premissa de pagamento a pessoa física.

89. Para esses imóveis, portanto, reputo atendidos os requisitos legais, motivo pelo qual dou provimento parcial ao recurso para reverter as glosas de créditos de PIS e Cofins relativas aos aluguéis desses bens imóveis, nos exatos valores comprovados nos autos.

90. Diversamente, em relação ao imóvel situado na Rua do Humaitá, nº 244, Rio de Janeiro/RJ, persiste a conclusão de que os pagamentos, na essência, foram efetuados em favor de pessoa física proprietária, não se demonstrando, de forma inequívoca, a configuração da administradora como efetiva locadora para fins de atendimento ao requisito do art. 3º, § 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Mantém-se, assim, a glosa dos créditos relativos a esse imóvel, por ausência de cumprimento do requisito legal de pagamento a pessoa jurídica.

91. Nesse sentido, reverto as glosas relativas aos imóveis situados à: (a) Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; (b) imóvel situado na Estrada Umarama; (c) imóvel situado na Avenida Maracanã, nº 592; (d) Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, e (e) Avenida Nações Unidas.

III.7. Despesas com Energia Elétrica

92. A Recorrente alega em sede de recurso que:

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

173. 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.

174. 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.

175. 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.

176. 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.

177. 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.

178. 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.

179. 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!

180. 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.

181. 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.

182. 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.

183. 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.

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

(trecho do recurso voluntário)

A DRJ e a Autoridade Fiscal considerou apenas as despesas com energia elétrica dos imóveis cujas locações foram admitidas.

Contudo, nos termos da legislação de regência 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, independente da locação ser firmada entre a Recorrente e pessoas físicas, se os estabelecimentos são por ela utilizados faz jus ao desconto dos créditos por expressa previsão legal.

93. Esse, aliás foi e entendimento no jurisprudência recente do próprio CARF, em caso envolvendo a mesma contribuinte e idêntica natureza de despesas, consolidou esse entendimento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

(...)

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.

(...)

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2025). *Acórdão nº 3201-012.371 (Processo nº 10880.939003/2014-34)*. 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 22 de maio de 2025. Ministério da Fazenda.

94. Assim, revento as glosas.

III.8. Despesas com frete

95. Neste tópico como bem exposto pela própria recorrente, a DRJ reverteu as glosas sobre os fretes relacionados diretamente à venda de mercadorias e manteve as glosas 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.”*

96. Pois bem. Sem maiores delongas, para o caso enfrentado neste tópico aplica-se a Súmula 217 do CARF, onde:

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.

97. Considerando que, a aplicação do referido enunciado é obrigatória, independentemente de entendimento pessoal desta Relatoria, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, que confere efeito vinculante às súmulas aprovadas.

98. E, que a inobservância injustificada de súmula vinculante constitui infração ao dever funcional do Conselheiro, podendo inclusive ensejar a perda do mandato, nos termos do art. 85, VI, do RICARF, mantenho as glosas.

III.9. Depreciação do ativo imobilizado.

99. A Recorrente afirma, em síntese, que o acórdão da DRJ manteve integralmente as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre depreciação de ativo imobilizado sob o argumento de que apenas bens utilizados “diretamente” na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços poderiam gerar crédito.

100. Sustenta que parte relevante dos bens, inclusive equipamentos gráficos e programas de computador, estaria diretamente relacionada ao seu processo produtivo, que o procedimento fiscal teria sido precipitado, com formatação das planilhas em desacordo com seus controles internos, e que não teriam sido individualizadas duplicidades e demais inconsistências apontadas, razão pela qual pleiteia o reconhecimento dos créditos sobre a totalidade dos bens elencados.

101. A Delegacia de Julgamento, por sua vez, registrou que a fiscalização glosou os créditos de depreciação de todos os bens informados, por motivos específicos:

- (1) ausência do número da nota fiscal de aquisição;
- (2) ausência de identificação de fornecedor/CNPJ;
- (3) bens não utilizados na produção de bens destinados à venda ou não empregados no processo industrial;
- (4) programas de computador não utilizados diretamente na linha de produção; e
- (5) bens vinculados à impressão gráfica, serviço que, no período, era totalmente terceirizado.

102. A legislação de regência é clara ao condicionar o crédito de depreciação à finalidade de utilização do bem e à respectiva comprovação contábil.

103. O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 autoriza créditos em relação a: (i) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado “para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”; (ii) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa; e (iii) bens incorporados ao ativo intangível “adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, estabelecendo, em seu § 1º, III, que o crédito corresponde aos “encargos de depreciação e amortização” desses bens incorridos no mês.

104. Assiste parcialmente razão a recorrente, exclusivamente, quanto ao “(5) bens vinculados à impressão gráfica, serviço que, no período, era totalmente terceirizado.”

105. Alias, conforme entendimento firma no Acórdão nº 3201-012.371, aqui já citado, Nesse sentido, como bem destacado pela Recorrente, de fato equivocada 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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

(...)

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.

(...)

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2025). *Acórdão nº 3201-012.371 (Processo nº 10880.939003/2014-34)*. 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 22 de maio de 2025. Ministério da Fazenda.

106. Quanto aos demais ativos, novamente a Recorrente limita-se a afirmar, de forma genérica, que teria passado a utilizar internamente determinados equipamentos, mas não individualiza quais ativos, nem junta qualquer prova concreta (notas fiscais, registros patrimoniais, relatórios de produção, ordens de serviço, etc.) que demonstre a efetiva utilização desses bens na produção de bens destinados à venda, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

107. Há, portanto, dupla deficiência: ausência de dialeticidade (não enfrenta, bem a bem, os fundamentos da DRJ) e ausência de prova específica do fato constitutivo do alegado direito creditório.

108. Nesse sentido, revento unicamente as glosas relativas máquinas e equipamentos relacionados a impressão gráfica (*5 - bens vinculados à impressão gráfica, serviço que, no período, era totalmente terceirizado*) e mantenho as demais por insuficiência probatória.

III.10. Da multa e dos juros e sua inaplicabilidade sobre a multa, caso venha a ser mantida a glosa dos créditos e não homologação das compensações.

109. A Recorrente requer o afastamento da multa, ao menos, a não incidência de juros moratórios sobre o valor da multa, caso mantidas as glosas de créditos e a não homologação das compensações. A Delegacia de Julgamento, porém, manteve integralmente a penalidade e os juros, por entender que o lançamento observou a legislação de regência e que não há previsão legal para excluir juros sobre multa de ofício.

110. A multa aplicada decorre diretamente da constituição de crédito tributário em razão da não homologação, ainda que parcial, dos créditos e compensações declarados pelo contribuinte. Trata-se de penalidade prevista em lei específica (a exemplo do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, para hipóteses de falta de pagamento ou recolhimento), incidente sempre que constatado o não recolhimento do tributo devido ou a utilização indevida de créditos, inexistindo, no caso concreto, qualquer causa legal de exclusão, remissão ou redução diversa daquelas já consideradas pela autoridade lançadora.

111. As alegações da Recorrente se limitam, em linhas gerais, a invocar boa-fé, complexidade da matéria e ausência de dolo, elementos que, por si sós, não afastam a multa de ofício quando presentes os pressupostos objetivos do descumprimento da obrigação tributária. Não houve demonstração de erro escusável, força maior ou qualquer outra hipótese expressamente prevista em lei que autorize o afastamento da penalidade. Assim, mantenho a multa de ofício tal como lançada e confirmada pela DRJ.

112. No que se refere aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, o entendimento deste Conselho encontra-se consolidado na Súmula CARF nº 108, segundo a qual:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

113. Trata-se de enunciado de observância obrigatória pelos colegiados do CARF, nos termos do Regimento Interno, razão pela qual não cabe afastar, em sede administrativa, a incidência de juros sobre a multa de ofício.

114. Desse modo, não prospera a tese da Recorrente de que, remanescendo a multa, não poderiam incidir sobre ela juros moratórios. A legislação de regência admite a atualização pela taxa SELIC sobre o crédito tributário total, que abrange tributo e multa de ofício, e a súmula acima transcrita afasta qualquer dúvida interpretativa no âmbito deste Conselho.

115. Por todo o exposto, mantenho a decisão recorrida quanto à exigência da multa de ofício e à incidência de juros de mora calculados pela taxa SELIC sobre o respectivo valor, rejeitando integralmente o pedido recursal neste tópico.

IV. CONCLUSÃO

116. DIANTE DO EXPOSTO, acolho o recurso, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, voto em dar provimento parcial, exclusivamente para:

- a. Restabelecer os créditos relativos às despesas com serviços editoriais;
- b. Restabelecer os créditos relativos às despesas com serviços de operação logística caracterizados como serviços de armazenagem e movimentação de estoques, constantes da *planilha “NF-MaqeEq-Julgamento”, elaborada pela DRJ, limitadas àquelas registradas na página 1*, na medida em que comprovada a prestação por pessoas jurídicas e o registro contábil idôneo.
- c. Restabelecer os créditos sobre aluguéis dos imóveis utilizados nas atividades da recorrente situados na Rua Ceno Sbrighi 25/27, na Estrada Umuarama, na Avenida Maracanã 592, na Avenida Otaviano Alves de Lima 4400 e na Avenida Nações Unidas, nos exatos valores comprovados nos autos como pagos a pessoas jurídicas locadoras ou sublocadoras.
- d. Restabelecer os créditos relativos às despesas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos utilizados pela recorrente, no período de apuração em exame, desde que tais despesas estejam devidamente comprovadas por faturas e comprovantes de pagamento e registradas na contabilidade.
- e. Restabelecer os créditos de Cofins relativos aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado vinculados à atividade gráfica da recorrente, desde que os bens tenham sido adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, estejam registrados na contabilidade e os encargos de depreciação tenham sido apropriados nos períodos objeto do pedido.

117. É como voto.

Rachel Freixo chaves

Assinado Digitalmente