



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.939009/2014-10
ACÓRDÃO	3301-015.101 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDITORA SCIPIONE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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.

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 relativos nos seguintes endereços Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; imóvel situado na Estrada Umuarama; imóvel situado na 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 Deroulede quanto ao aluguel de bens móveis.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento as (os) Conselheiras (os) Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Francisca das Chagas Lemos (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão proferido 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 relativo a créditos da Pis, apurados no 4º trimestre de 2010. 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.

3. 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 19100.48408.170212.1.1.11-3278, relativo ao crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins vinculado às receitas não cumulativas não tributadas do mercado interno do 2º trimestre de 2011, que solicita o valor

de R\$ 1.142.450,16. O processo trata, também, das declarações eletrônicas de compensação (Dcomp) que se utilizaram do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento, conforme o quadro abaixo.

Dcomp nº	Crédito Utilizado (R\$)	Saldo (R\$)	Data Transm.
A 40079.82509.240212.1.3.11-1990	907.224,74	235.225,42	24/02/2012
D 20000.61947.130312.1.3.11-9510	235.225,42	0,00	13/03/2012

egacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo DERAT-SP, após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas), emitiu, em 05/10/2016, o Despacho Decisório Eletrônico (rastreamento nº 117811399), o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 585.098,16, e homologou parcialmente as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido. No caso, a primeira Dcomp foi homologada parcialmente e a segunda foi não homologada.

Note-se que o referido ato administrativo teve por base a Informação Fiscal de fls. 406 a 429 (que, a partir dessa citação, é denominada simplesmente Informação Fiscal), 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 de todos os trimestres dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, com exceção da contribuição para o PIS do 1º trimestre de 2011.

Em mencionada Informação Fiscal a autoridade a quo, como dito, relata 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, dos percentuais de rateio, 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 e dos respectivos valores de PIS/Cofins a recolher do ano de 2011, a fiscalização relata que identificou insuficiência de recolhimento, motivada por omissões de receitas que ensejaram a lavratura de auto de infração, consubstanciado no processo administrativo nº 16692.720243/2016-22. Relata, também, que em razão desse fato (omissão de receitas no ano de 2011) efetuou ajustes nos percentuais de rateio (utilizados para a apropriação dos créditos não cumulativos às receitas tributadas e às receitas não tributadas no mercado interno).

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 do tópico Análise da Base de Cálculo dos Créditos PIS/Cofins com Fundamentação Legal):

- 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 que a fiscalização efetivou os seguintes ajustes:

- glosa das aquisições de livros e equiparados a livros, pelo fato desses produtos estarem sujeitos à alíquota zero, conforme art. 28 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004. Cita como fundamento para as glosas a Solução de Consulta nº 225, de 17/08/2005 da 6ª Região Fiscal da RFB.
- glosa das aquisições conforme as planilhas denominadas 1PapelNacional, 1PapellImportado e 1Importação85234910. As glosas deram-se com os seguintes motivos: notas fiscais cujas mercadorias foram compradas (venda para a interessada) com alíquota zero; notas fiscais com informações divergentes; notas fiscais que não foram apresentadas para análise; importações para as quais existem divergências de valores na Declaração de Importação; importações cujas Declarações de Importação não foram localizadas nos sistemas da RFB com os critérios/dados informados; e importações cujos recolhimentos (DARF) de PIS/Cofins – Importação não foram localizados nos sistemas da RFB.
- glosa dos créditos relativos aos serviços editoriais e serviços gráficos conforme as planilhas denominadas 2SEditorial e 2SGráfico. Nesse caso as glosas deram-se:

- com base no entendimento de que os Direitos Autorais não concedem o direito ao crédito da não cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins). Embasa esse entendimento na Solução de Divergência Cosit nº 14, de 2011.
- e tendo em vista os seguintes motivos: notas fiscais relativas à aquisição de serviços com alíquota zero/isenção/suspensão das contribuições; notas fiscais que não foram apresentadas para análise; notas fiscais com informações divergentes; notas fiscais relativas a prestação de serviços NÃO relacionados a fabricação de livros, desenvolvimento de sites, de conteúdo para internet e de jogos, a produção de animação, a formação de educadores e a serviços de internet e publicidade, bem como de notas fiscais sem descrição dos serviços prestados; e compra de matéria-prima constante de notas fiscais de serviço e matéria-prima, uma vez que as aquisições de matérias-primas foram analisadas e incluídas nas planilhas relativas aos bens.
- glosa dos créditos relativos a locações de móveis, conforme planilha denominada 3AluguelMóvel, com destaque de que foram glosadas:
- todas as aquisições, locações, depreciações e fretes 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; e serviços destinados à movimentação/manuseio e controle de matéria prima e/ou produto acabado.
- e as aquisições de serviços: com alíquota ZERO/isenção/suspensão de PISCOFINS; com contratos não apresentados para análise; com documentos que se apresentam com divergência(s); com omissão de CNPJ do locador; sem especificação do uso/finalidade da mão de obra locada; sem especificação/discriminação do objeto locado; e com documentos desfocados que impossibilitaram a leitura.
- glosa dos créditos relativos aos aluguéis dos imóveis, conforme a relação e motivos dos quadros colacionados na Informação Fiscal e conforme a planilha denominada 3Aluguel;
- 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. Destaque-se que foram admitidas as despesas relativas às locações conjuntas, com a proporcionalidade rateio de 50%, e que as glosas constam demonstradas conforme quadro colacionado na Informação Fiscal e na planilha denominada 4EnergiaElétrica;

- glosa dos créditos relativos às despesas de fretes sobre vendas conforme a planilha denominada 5Fretes. As glosas deram-se com base nas Soluções de Consulta nº 292, de 31/10/2008, da 9ª Região Fiscal, e nº 90, de 30/03/2009, da 8ª Região Fiscal e, também, relativamente: aos conhecimentos de transporte ou notas fiscais de serviço de transporte que não foram apresentados para análise; aos documentos com divergência de valor ou sem o lançamento na planilha do frete líquido (o contribuinte pede o crédito sobre o valor do frete acrescido de despesas, pedágios, taxas, etc.); aos documentos com omissão de CNPJ do transportador; aos serviços que não são fretes de vendas.

- 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 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.

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 (conforme os quadros constantes da Informação Fiscal e a planilha 8CréditosApurados).

Manifestação de Inconformidade

Uma vez cientificada do despacho decisório a interessada apresentou, em 16/11/2016, 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, também, 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. Ademais, reclama 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, por fim, diz 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, 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 artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e que a manifestação deve ser recebida no efeito suspensivo, conforme previsto no § 11º 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 14/10/2016 e que a apresentação da manifestação de inconformidade, no dia 16/11/2016, é tempestiva, uma vez que foi realizada dentro do prazo legal de 30 dias.

No subtópico seguinte das preliminares, denominado II.3 – Da Impossibilidade de Acesso à Íntegra do Processo Administrativo por Indisponibilidade do Sistema da Receita Federal do Brasil, reclama que até a data de apresentação da manifestação não tinha tido acesso à íntegra do presente processo administrativo em decorrência de problemas operacionais com os sistemas da RFB (conforme telas, “prints”, de tela do sistema e-cac). Diante desse fato e com o fim de preservar os direitos constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, alega que deve ser reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de complementação à manifestação, contados do momento em que lhe for disponibilizado o acesso integral ao processo administrativo.

Ainda dentro do tópico relativo às preliminares, subtópico II.4 – Da Decadência do Direito de o Fisco Analisar a Apuração do Saldo Credor - Nulidade do Procedimento Adotado, Relativo ao 2º Trimestre de 2011, a interessada defende que o procedimento fiscal adotado é ilegítimo, uma vez que houve “o transcurso do prazo decadencial conferido ao Fisco para a análise de apuração do saldo credor utilizado para a compensação de débitos no presente processo.”. Na verdade, a contribuinte defende que, no presente caso, é aplicável o prazo de cinco anos do § 4º, art. 150 do CTN, para a revisão e lançamento das contribuições analisadas. Ou seja, que no momento da ciência do despacho decisório já havia transcorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos a que se refere o § 4º, art. 150 do CTN, e que, dessa forma, as contribuições objeto do procedimento fiscal já se encontravam homologadas tacitamente. Para defesa de sua tese colaciona doutrina e ementa de Acórdão do CARF, relativo à recomposição de saldo de prejuízo passível de compensação (IRPJ).

No último subtópico das preliminares, denominado II.5 Da Necessidade de Lançamento para Glosa dos Créditos Objeto de Pedido de Ressarcimento, a manifestante argumenta a nulidade do procedimento fiscal em razão da ausência de auto de infração. Sustenta que, como o procedimento realizado foi o de revisão de ofício das apurações (das contribuições) efetuadas pelo contribuinte, a

fiscalização, consoante o disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional, tinha a obrigação de realizar o lançamento de ofício. Para defesa de sua tese colaciona ementas de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

A seguir, tópico III. Do Direito, subtópico III.1 – Da Efetividade e da Legitimidade dos Créditos Utilizados pela Requerente, a contribuinte discursa sobre as características do sistema de não cumulatividade aplicado às contribuições (PIS e Cofins), bem sobre os 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 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 que o procedimento afronta as regras da não cumulatividade e, também, o art. 142 do Código Tributário Nacional. Por fim, informa que a comprovação do seu direito ao crédito será realizada para todo o ano-calendário de 2011, de forma a seguir o procedimento da fiscalização (a qual efetivou a análise de todos os pedidos de ressarcimentos de referido ano em uma só Informação Fiscal).

No subtópico seguinte a contribuinte afirma que houve III.2.2 - Nulidade em razão de Ausência de Avaliação da Totalidade dos Documentos Disponibilizados à Fiscalização e das Incongruências no Termo de Informação Fiscal e no Despacho Decisório. Afirma que existe inconsistência em relação a planilha 1PapellImportado, uma vez que foram apontadas glosas no despacho decisório mas que, aparentemente, as informações de citada planilha dão conta de que houve o reconhecimento integral dos créditos. Em relação às glosas que decorrem da análise prejudicada (dados insuficientes, CNPJ não informado e cópias de documentos ilegíveis), argumenta que elas não são legítimas e ou que são nulas, uma vez que atendeu por completo as intimações, com apresentação de todos os documentos de que dispunha. Pede, para o caso de não ser admitida a nulidade, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência, com reabertura de prazo para que ela possa exercer seu direito de defesa e para o fim de atender o princípio da verdade material.

Iniciando a defesa do mérito, no subtópico 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:

(a) Bens Utilizados como Insumo (III.4 – Despesas com Bens Utilizados como Insumos). Relata que os apontamentos das glosas nesse quesito foram consolidados nas planilhas 1PapelNacional, 1PapelImportado e 1Importação85234910, ressaltando que não encontrou glosas na segunda planilha. Destaca, também, que a autoridade a quo não fez a segregação das glosas de acordo com os períodos de apuração de cada um dos processos administrativos (relativos ao ano de 2011) e que, seguindo a mesma lógica, a fim de evitar a preclusão do seu direito de defesa, está apresentado argumentos para todos os períodos e todos os pontos suscitados pela fiscalização. Nesse sentido, realiza as seguintes defesas:

(a.1) 1PapelNacional. Relata que as glosas tiveram duas motivações: CFOP Divergente; e PIS/CofinsAlíquotaZERO. Argumenta que não há que se falar em ausência de entrega de documentos, uma vez que atendeu por completo todas as intimações, tendo entregue (em 04/08/2016 – aba “Amostragem – doc. 07) a amostragem de notas fiscais que foi solicitada (por e-mail) pela fiscalização. Acrescenta, de todo modo, que a comprovação de seu direito creditório pode ser verificada nas notas fiscais juntadas ao processo nos docs. 04/06.

(a.1.1) CFOP Divergente - Argumenta que cometeu equívoco ao lançar as notas fiscais (com CFOP 5124) classificando-as como aquisição de bens utilizados como insumo, quando elas deveriam ter sido lançadas em despesas com serviços utilizados como insumo. Sustenta que a fiscalização deveria ter realizado a reclassificação do crédito e não simplesmente efetivado as glosas, mas que, de qualquer modo, o seu direito pode ser comprovado com as cópias da notas fiscais juntadas conforme o doc. 04.

(a.1.2) PIS/CofinsAlíquotaZERO – Sustenta que, a rigor, todos os papéis adquiridos no período são (ou eram) tributados (conforme as notas fiscais juntados no doc. 05), sendo os papéis de NCM nº 4802.5892 e 4810.19.90 tributados com alíquota normal das contribuições e o papéis de NCM nº

4810.22.90 tributados com alíquota zero. Alega, em relação aos primeiros, que houve erro da fiscalização, mas que de qualquer forma a legislação não veda o direito ao crédito nas hipóteses em que ocorre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições. Diz que em nenhum momento a fiscalização contestou a classificação dos produtos nos NCM e que uma eventual ausência de destaque das contribuições nas notas não prejudica o seu direito ao crédito. Traz, também, um longo arrazoado, com jurisprudências e doutrinas, para defender o direito ao crédito nos casos de aquisições de produtos com alíquota zero e para sustentar que esta (aliqu. zero) não pode ser confundida com a isenção ou com a não tributação.

(a.2) 1Importação85234910 – Relata que a glosa foi efetivada pelo fato de os créditos não terem sido considerados insumo para a produção de livros e também sob o fundamento de que não houve a apresentação da declaração de importação. Diz que trata-se de apenas uma nota fiscal (nº 279), relativa à aquisição de CD-ROM para a produção de som, a qual está sendo anexada no doc. 06. Argumenta que referido CD deve ser considerado como insumo, uma vez que ele acompanha livro de aprendizado da língua inglesa comercializado pela empresa.

(b) Serviços Utilizados como Insumo (III.5 – Despesas com Serviços Utilizados como Insumos). Relata que, consoante os apontamentos da fiscalização, as glosas dessa rubrica foram divididas em Serviços Editoriais e Serviços Gráficos, as quais foram consolidadas nas planilhas 2SEditorial e 2SGráfico. Diz que (na sua avaliação) as glosas dessa rubrica podem ser subdivididas trimestralmente da seguinte forma: os Serviços Editoriais em Direitos Autorais, Documentos não Apresentados e Serviços não relacionados à fabricação de livros, sendo estes subdivididos em Conteúdo para Internet e Publicidade; e os Serviços Gráficos em PIS/Cofins Alíquota Zero, Documentos não Apresentados e Amostragem ilegível/recortada. Destaca, novamente, que, seguindo a mesma lógica aplicada na auditoria, apresentou argumentos para todos os pontos/períodos suscitados pela fiscalização.

(b.1) Serviços Editoriais (III.5.1 - Serviços Editoriais). Relata que as glosas totalizaram R\$ 2.066.025,41, sendo glosados R\$ 87.957,04 relativamente a Direitos Autorais e Serviços não relacionados à fabricação de livros (Conteúdo para Internet e Publicidade) e R\$ 1.078.068,37 relativos à Documentos não Apresentados.

(b.1.1) - Direitos Autorais. Argumenta que esses serviços foram todos adquiridos de pessoas jurídicas e se referem, na realidade, “à compra e/ou locação de imagens, fotos músicas, poemas, textos, desenhos, tiras de quadrinhos, jornais, iconográfica, entre outros.”. Sustenta que são despesas essenciais para a edição de livros didáticos e que a solução de consulta mencionada pela autoridade a quo está em desacordo com o entendimento adotado pelo CARF. Argumenta que à luz do conceito de insumo do IPI é

incontestável que os denominados (pela fiscalização) Direitos Autorais estão ligados diretamente à atividade produtiva da interessada e integram os produtos finais por ela confeccionados. Argumenta, também, que é uma editora de livros e que, portanto, o seu processo produtivo não se limita à atividade de impressão.

(b.1.2) - Conteúdo para Internet e Publicidade. Sustenta que tratam-se de conteúdos digitais intrinsecamente relacionados aos livros vendidos, os quais viabilizam e complementam suas vendas. Diz que não se trata de atividade desconectada das atividades da contribuinte, mas sim “de produção de conteúdo editorial do livro, que também possui plataforma na internet para interação com o conteúdo da obra!” (Grifos nos originais).

(b.1.3) - Documentos não Apresentados. Reitera que atendeu por completo todas as intimações e que realizou a apresentação da amostragem de notas fiscais solicitada pela fiscalização. Diz que referida solicitação foi realizada por email (em mensagem enviada em 04/05/2016) e que apresentou a planilha doc. 08, não havendo que se falar em ausência de entrega de documentos. Acrescenta, de qualquer modo, que a comprovação de seu direito creditório pode ser verificada nas notas fiscais juntadas ao processo no doc. 09.

(b.2) Serviços Gráficos (III.5.2 – Serviços Gráficos). Fala que as glosas perfizeram o total de R\$ 23.866.752,97, sendo glosados: R\$ 6.737.609,79 concernentes à Amostragem ilegível/recortada; R\$ 17.103.772,35 relativos à PIS/Cofins Alíquota Zero; e R\$ 17.539,63 relativos à Documentos não Apresentados.

(b.2.1) - Amostragem ilegível/recortada. Sustenta que a autoridade a quo poderia ter suprido as falhas, seja solicitando nova apresentação de documentos ou seja considerando os dados disponíveis nas notas que se encontravam recortadas. Diz que referida motivação para as glosas é infundado, uma vez que a fiscalização solicitou apenas uma amostra de documentos e que não aprofundou a auditoria. Acrescenta que está juntando os documentos do doc. 10 e que possíveis glosas nesses documentos devem ser realizadas por meio de análise criteriosa com fundamentação específica.

(b.2.2) PIS/Cofins Alíquota Zero. Diz, primeiramente, que os serviços contratados de pessoas jurídicas são essenciais para o seu processo produtivo, produção de livros, e que tal fato não foi contestado/levantado pela fiscalização. Por segundo, defende, novamente, o direito ao crédito sobre as aquisições (no caso serviços) sujeitos à alíquota zero das contribuições.

(b.2.3) Documentos não Apresentados. Traz argumentações idênticas aos Documentos não Apresentados dos Serviços Editoriais (b.1.3). Diz que entregou planilha (relativa à amostragem solicitada) com indicação das notas fiscais solicitadas, conforme aba “Amostragem” – doc. 11, e que, de todo modo, as notas fiscais juntadas ao processo, conforme o doc. 10, comprovam o seu direito creditório. Acrescenta que a auditoria, que resultou na constituição do presente processo, foi realizada de forma simultânea em relação a quatro exercícios e

também em relação a empresa Editora Ática S/A, sendo, de rigor, a determinação para realização de diligência para que seja realizada nova análise.

(c) Aluguel de Bens Móveis (III.6 – Despesas com Aluguel de Bens Móveis). Diz que nessa rubrica identificou, consoante os apontamentos da fiscalização, que as glosas foram justificadas em razão de terem sido encontradas: notas fiscais referentes a serviços de manuseio; notas fiscais não apresentadas; e notas fiscais sem CNPJ. Destaca, mais uma vez, que, a fim de evitar a preclusão do seu direito de defesa, apresentou argumentos para todos os períodos/pontos tratados na auditoria. 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 hipóteses não relacionadas aos casos concretos tratado nos autos, o que as torna imprestáveis para justificar as glosas.

(c.1) serviços de manuseio. Diz que a movimentação de mercadorias é essencial para suas atividades, sobretudo ao se considerar as enormes movimentações de estoques que viabilizam a entrega dos livros. Argumenta que as notas fiscais glosadas são todas da empresa LSI Logística Ltda., com a qual a interessada possui contrato de locação de equipamentos (Doc. 12) para a movimentação de materiais. Acrescenta que a classificação realizada pela autoridade a quo, como serviços de manuseio, está equivocada, pois, como pode ser constatado na Nota Fiscal nº 240 (doc. 13), tratam-se de serviços de locação de equipamentos para movimentação de materiais.

(c.2) notas fiscais não apresentadas e notas fiscais sem CNPJ. Apresenta argumentos parecidos aos trazidos nos itens (b.1.3) e (b.2.3). Diz que efetuou a entrega da planilha (relativa à amostragem solicitada) com indicação das notas fiscais solicitadas, conforme aba “Amostragem” – doc. 14, e que não há, portanto, que se falar em ausência de entrega de documentos.

(d) Aluguel de Imóveis (III.7 – Despesas com Aluguel de Imóveis). Argumenta que a análise foi realizada de maneira perfunctória e que durante a fiscalização foi determinada a apresentação de apenas uma amostra de documentos, pelo que não se pode dizer que houve ausência de entrega de documentos. Apresenta defesa para dois imóveis.

(d.1) imóvel da Rua Ceno Sbrighi - 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 14/05/2012.

(d.2) imóvel da Rua Otaviano Alves de Lima - Defende que pertence ao Grupo Abril Educação e que no ano de 2011 celebrou contrato de sublocação dos imóveis com a Editora Abril, conforme doc. 16.

(e) Energia Elétrica (III.8 – Despesas com Energia Elétrica). Diz que a fiscalização não analisou a fundo todas as despesas da empresa e que, consoante e-mail enviado pela auditora fiscal, foi solicitada a apresentação de uma pequena amostra dessas despesas. Reclama que a fiscalização deveria ter realizado intimação específica em relação aos imóveis localizados na Av. Visconde de Suassuna, 634, Recife, e na Rua Achilles Orlando Curtolo, 646, a fim de realizar uma análise mais profunda. 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.

(f) 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. Reclama que a fiscalização deveria ter realizado intimação específica para esclarecer as glosas com a motivação não apresentação de documentos e com informações omissas. Fala que atendeu por completo as intimações, que a amostragem solicitada pela fiscalização foi atendida, conforme doc. 18, e que o seu direito consta comprovado conforme os documentos constantes do doc. 17. Por fim, em relação à ausência de CNPJ nas notas fiscais, colaciona um exemplo na manifestação e diz que não existe razão para manutenção das glosas.

(g) 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 a desconsideração dos bens e ativos utilizados nos serviços gráficos e editoriais pelo fato desses serviços serem totalmente terceirizados não possui qualquer amparo legal, sendo que decisão recente do CARF, em situação análoga à encontrada em sua empresa, autorizou o creditamento das contribuições. Consoante jurisprudência que colaciona na peça de defesa, pugna pela possibilidade de crédito sobre as despesas de depreciação de bens 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 tópico nominado IV – Da Multa, a interessada argumenta que, uma vez comprovada a procedência dos créditos, bem como o direito à homologação integral das compensações, a multa, que constitui acessório da exação principal, não pode ser exigida.

Na seqüência, no tópico denominado V– Dos Juros e sua Inaplicabilidade sobre a Multa de Ofício, caso venha a ser mantida a glosa dos créditos e não homologação das compensações, a contribuinte argumenta, de forma subsidiária, para caso de ser mantido o despacho decisório, que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é totalmente ilegal. Argumenta que a cobrança almejada pela União Federal não pode ser realizada com base no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 96. Primeiro, porque referido dispositivo trata de multa de mora e não de multa de ofício e segundo porque nele encontra-se previsto, unicamente, a cobrança de juros de mora somente sobre os valores de débito, e não sobre as multas de ofício. Para sustentação de sua tese colaciona alguns julgados administrativos e diz, por fim, que a pretensão da Receita Federal de realizar referida cobrança, ante a inexistência de previsão legal, não pode prevalecer.

No tópico VII – 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.

Já no tópico VII – Dos Documentos Anexados a interessada relaciona os documentos anexados à manifestação, denominando-os como doc. 01 a doc. 19 e fazendo uma breve descrição a quais documentos eles se referem.

Por fim, no subtópico VIII – Do Pedido, a interessada solicita que:

- a manifestação de inconformidade seja recebida e provida, de modo a se deferir integralmente o pedido de ressarcimento de crédito e se homologar, também integralmente, as declarações de compensação vinculadas ao primeiro pedido;

- seja determinada a apreciação conjunta de todos os processos relacionados ao procedimento de fiscalização, a saber: nº 10880.939008/2014-67; nº 10880.939009/2014-10; nº 10880.939010/2014-36; nº 10880.9390011/2014-81; nº 10880.939020/2014-71; nº 10880.939021/2014-16; e nº 10880.939022/2014-61.

- seja possível provar por todos os meios de prova admitidos em direito, com a juntada, se necessário, de novos documentos, sendo levado em conta as considerações expostas no subtópico II.3 (indisponibilidade dos sistemas da RFB); 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.

É o relatório.

4. Em 24 de janeiro de 2018, a DRJ entendeu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, cuja ementa reproduz-se a seguir:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

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

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. DESPACHO DECISÓRIO.

O ato administrativo próprio para a concessão (ou não) de direito creditório solicitado por meio de Pedido de Ressarcimento é o despacho decisório, sendo que dele pode resultar tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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. CRÉDITO. AQUISIÇÕES COM ALÍQUOTA ZERO. IMPROCEDÊNCIA.

As aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero não geram direito a crédito no regime não-cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Restando comprovada a existência de crédito, sobre bens e ou serviços adquiridos, é de se estornar as glosas efetuadas.

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 da empresa, 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 estes 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 somente é possível quando os ativos são adquiridos para utilização na produção de bens destinados a 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

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

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

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

II. DAS PRELIMINARES

II.1 NULIDADE EM RAZÃO DA APURAÇÃO ANUAL DOS CRÉDITOS

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

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

II.2 NULIDADE EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DA TOTALIDADE DOS DOCUMENTOS DISPONIBILIZADOS À FISCALIZAÇÃO E DAS INCONGRUÊNCIAS NO TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL E NO DESPACHO DECISÓRIO.

21. 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.

22. 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.

23. Neste tópico também não assiste razão a Recorrente.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

II.3 DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA GLOSA DOS CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA PARA ANALISAR A APURAÇÃO DO 1º, 2º E 3º TRIMESTRES DE 2011.

27. A recorrente sustenta, em síntese, que a glosa dos créditos utilizados em compensação dependeria de lançamento de ofício e que, quanto aos créditos relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2011, teria ocorrido decadência da pretensão fiscal de revisar a apuração.

28. Analisaremos, no entanto, somente o período destes autos, onde os próprios elementos constantes dos autos conduzem a solução diversa.

29. No tocante à alegada necessidade de lançamento, verifica-se que a fiscalização consignou expressamente ter identificado insuficiência de recolhimento decorrente de omissão de receitas no ano de 2011, circunstância que ensejou a lavratura de auto de infração em processo administrativo próprio, sob nº 16692.720243/2016-22. Consignou, ainda, que, em razão desse fato, promoveu ajustes nos percentuais de rateio utilizados para apropriação dos créditos não cumulativos.

30. Desse quadro resulta que a matéria atinente à constituição do crédito tributário decorrente da omissão de receitas foi destacada para procedimento autônomo, submetido ao rito próprio do lançamento. Assim, não procede a alegação de que haveria, nestes autos, glosa de crédito sem o correspondente lançamento, pois o lançamento correlato foi formalizado em processo específico.

31. Nessas condições, o objeto do presente feito não é a constituição do crédito tributário decorrente da omissão de receitas, mas a homologação, ou não, da compensação declarada. Vale dizer, discute-se aqui a subsistência do crédito informado em PER/DCOMP e sua aptidão para extinguir débitos tributários, sem que isso importe reproduzir, neste processo, o contencioso próprio do auto de infração.

32. Também não prospera a alegação de decadência.

33. Nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação declarada pelo sujeito passivo fica sujeita à homologação da autoridade administrativa, reputando-se tacitamente homologada se esta não se pronunciar no prazo de cinco anos. A jurisprudência administrativa consolidou o entendimento de que esse prazo conta-se da data de entrega da DCOMP, conforme dispõe a Súmula CARF nº 202.

34. No caso concreto, a PER/DCOMP nº 19100.48408.170212.1.1.11-3278, referente ao 2º trimestre de 2021, foi transmitida em 17/02/2012 (fl 1906) , e o despacho decisório correspondente foi emitido em 05/10/2016 (fl. 430). Logo, o prazo de cinco anos somente se completaria em 17/02/2017, razão pela qual não houve homologação tácita.

35. Registre-se, por fim, que a invocação dos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN não altera essa conclusão, pois, no presente caso, a controvérsia deve ser examinada sob a disciplina específica da compensação declarada, cujo marco temporal relevante, para fins de homologação tácita, é a data de entrega da DCOMP.

36. Por essas razões, rejeito estas preliminares de nulidade.

III. DO MÉRITO

III.1 DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DO RESP 1.221.170/PR

37. 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.

38. 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 SEQUINTE 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 terminado 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)

39. 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.

40. 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.

41. 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 (VEDAÇÃO EXPRESSA)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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

48. 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:

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

49. 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.

50. 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.

51. 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)

52. Pois bem.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. Nessas condições, manto as glosas.

III.3 DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

57. 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.3.1 DOS “SERVIÇOS GRÁFICOS”

58. 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.

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

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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).

65. 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)

66. 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.

67. Diante desse quadro, mantenho as glosas.

III.3.2 “SERVIÇOS EDITORIAIS”.

68. 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).

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

70. Assiste razão à Recorrente.

71. 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.

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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.

78. 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.4 DESPESAS COM ALUGUEL DE BENS MÓVEIS.

79. 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. Afirma 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.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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)

84. 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.

85. 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.

86. 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.

87. 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

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

88. 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.

89. 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.”

90. 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.

91. Assim, neste tópico revento exclusivamente as glosas referente as serviços de operação logística previsto na planilha “*NF-MaqeEq-Julgamento*” por *suficiência probatório*.

III.5 DESPESAS COM ALUGUEL DE BENS IMÓVEIS.

92. 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.

93. 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.

94. 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.

95. 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, Água 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 - Itapeperica 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 Gailleu 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)

96. 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.

97. 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 Umuarama (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.

98. 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.

99. 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.

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

III.6 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

101. 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)

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

103. 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.

104. 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.

105. Assim, revento as glosas.

III.7 DESPESAS COM FRENTE

106. 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.”

107. 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.

108. 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.

109. 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.8 DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.

110. 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.

111. 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 reformatção 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.

112. 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.

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

114. 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.

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

116. 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 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.

(...)

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.

117. 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.

118. 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.

119. Nesse sentido, reverto unicamente as glosas relativas aos bens relacionados aos serviços de impressão gráfica e mantenho as demais ou insuficiência probatória.

III.9 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.

120. A Recorrente requer o afastamento da multa de ofício ou, 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.

121. A multa de ofício 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.

122. 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.

123. 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).

124. 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.

125. 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.

126. 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. DO DISPOSITIVO

127. DIANTE DO EXPOSTO, acolho o recurso, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, voto em dar provimento parcial, exclusivamente para: reconhecer o crédito sobre serviços editoriais, aluguel de bens móveis (como serviço de armazenagem), aluguel de bens imóveis relativos nos seguintes endereços Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; imóvel situado na Estrada Umuarama; imóvel situado na 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.

128. É como voto.

Rachel Freixo chaves

Assinado Digitalmente