



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.939015/2014-69
ACÓRDÃO	3301-015.167 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDITORA SCIPIONE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE EDIÇÃO DE LIVROS. INSUMOS. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1.221.170/STJ. RECURSO VOLUNTÁRIO. PROVIMENTO PARCIAL.

PRELIMINARES. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

Inexistem nulidades quando assegurados o contraditório e a ampla defesa, não sendo obrigatória a realização de diligência nem a formalização de lançamento de ofício para fins de glosa de créditos em PER/DCOMP.

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 configuram insumos essenciais, nos termos do critério da essencialidade. Crédito admitido até o limite da comprovação documental.

CRÉDITOS. SUPORTE DIGITAL. CDs, CDs-ROM E DVD. POSSIBILIDADE

Itens que acompanham o conteúdo editorial e integram o produto final caracterizam insumos vinculados à atividade-fim, ensejando o direito ao crédito.

SERVIÇOS DE OPERAÇÃO LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE.

Despesas com serviços de operação logística, consistentes em armazenagem qualificada e atividades correlatas de movimentação, estocagem e expedição de mercadorias, equiparam-se economicamente aos serviços de armazenagem, admitindo-se o creditamento quando comprovado o vínculo com a atividade empresarial.

ALUGUEL DE PRÉDIOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Créditos admitidos relativamente aos imóveis utilizados na atividade da contribuinte, quando demonstrada a vigência contratual, pagamento a pessoa jurídica e efetiva utilização no empreendimento, limitadamente aos imóveis comprovados nos autos.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. POSSIBILIDADE

É assegurado o crédito sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, independentemente de o imóvel ser próprio ou locado, desde que comprovado o consumo e o registro contábil.

DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.

Admitido o creditamento dos encargos de depreciação de bens vinculados à atividade produtiva, inclusive aqueles relacionados aos serviços de impressão gráfica, quando demonstrado o nexó com a atividade empresarial.

ACÓRDÃO

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 CDs, CDs-ROM e DVD, sobre serviços editoriais, serviços de operação logística previsto na planilha “NF-MaqeEq-Julgamento (glosado como aluguel de bens móveis), aluguel de bens imóveis relativos nos seguintes endereços Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, despesas energia elétrica e depreciação de bens relacionados aos serviços de impressão gráfica, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro quanto aos serviços editoriais, serviços de operação logística previsto na planilha “NF-MaqeEqJulgamento” (glosado como aluguel de bens móveis) e depreciação de bens relacionados aos serviços de impressão gráfica e vencido o Conselheiro Paulo quanto aos serviços de operação logística previsto na planilha “NF-MaqeEqJulgamento” (glosado como aluguel de bens móveis). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-015.165, de 29 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10880.939018/2014-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Louise Lerina Fialho (substituto[a] integral), Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a um suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS.

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

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.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei

nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DIREITOS AUTORAIS. IMPOSSIBILIDADE

Por falta de previsão legal, os valores pagos pela licença de uso de obras protegidas por direito autoral não geram direito a crédito a ser descontado da COFINS e do PIS não cumulativos.

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. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES.

Pode gerar direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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 à operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

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

O direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado 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.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, solicitando, em síntese:

O provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade do v. acórdão recorrido, por cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Subsidiariamente, é de rigor o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja parcialmente reformado o v. acórdão recorrido, na parte em que não reconheceu o direito creditório da Recorrente. Por consequência, requer-se sejam homologados integralmente os PER/DCOMP's relacionados ao presente processo administrativo.

Protesta, ainda, pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

DO CONHECIMENTO

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

PRELIMINARES

Do cerceamento de defesa. Indeferimento do pedido de diligência. Nulidade em razão da apuração anual dos créditos. Preliminar afastada.

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do acórdão da Delegacia de Julgamento, sob o argumento de cerceamento de defesa, sustentando, em

síntese: (i) que a fiscalização procedeu à análise e à glosa dos créditos de PIS e de COFINS mediante consolidação anual, em desconformidade com a sistemática legal de apuração mensal das contribuições, e (ii) que, não obstante a própria decisão administrativa tenha apontado suposta insuficiência de provas, foi indeferido o pedido de conversão do julgamento em diligência, o que teria obstado a adequada identificação das glosas por período e inviabilizado a complementação da prova.

A DRJ, ao afastar a preliminar, consignou que não houve qualquer violação ao contraditório ou à ampla defesa, porquanto competia à contribuinte instruir o feito com os documentos necessários à comprovação de seu direito creditório, entendendo, ainda, que a metodologia adotada pela fiscalização, com organização das informações em bases anuais, não impediu a compreensão das glosas nem o exercício da defesa, razão pela qual reputou desnecessária a realização de diligência.

O regime jurídico das nulidades no processo administrativo fiscal é disciplinado pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que restringe o reconhecimento da nulidade aos casos de incompetência da autoridade ou de preterição do direito de defesa, interpretação que deve ser conjugada com o disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Em consonância com a jurisprudência consolidada deste Conselho, a decretação de nulidade exige a demonstração de prejuízo concreto e efetivo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, não sendo suficiente a mera alegação de irregularidade formal.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional define o lançamento como procedimento administrativo destinado à verificação da ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante devido e à identificação do sujeito passivo, estabelecendo, em seu parágrafo único, que a atividade é vinculada. Nenhum desses dispositivos, entretanto, impõe à autoridade fiscal forma específica de organização material dos dados utilizados na análise administrativa, tampouco veda a consolidação de informações em bases anuais, desde que preservados os elementos essenciais de identificação das operações e dos períodos de apuração.

Com efeito, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, determinam que a apuração do PIS e da COFINS se dê por competência mensal, o que se refere ao aspecto jurídico-tributário da incidência e da constituição dos créditos, e não à técnica administrativa de apresentação ou consolidação das informações em planilhas auxiliares. A exigência normativa recai sobre o respeito à periodicidade da apuração e aos critérios legais de creditamento, não sobre a formatação dos demonstrativos utilizados pela fiscalização.

No caso concreto, as planilhas fiscais, embora organizadas por ano-calendário, contêm a individualização das operações, como notas fiscais, datas, fornecedores, rubricas e valores, permitindo a identificação dos fatos geradores e dos créditos objeto de glosa. Registre-se, ademais, que tais planilhas reproduzem, em grande

medida, o próprio modelo de informações originalmente fornecido pela contribuinte, havendo apenas a consolidação por exercício.

A inexistência de prejuízo ao contraditório resta evidenciada pela própria atuação processual da Recorrente, que apresentou manifestação de inconformidade e recurso voluntário extensos e tecnicamente consistentes, nos quais impugna de forma específica e segmentada as glosas relativas a diversas rubricas, tais como papel, serviços editoriais, serviços gráficos, aluguéis, energia elétrica, fretes, armazenagem e depreciação. Tal circunstância demonstra que a contribuinte compreendeu adequadamente o conteúdo da acusação fiscal e exerceu plenamente seu direito de defesa.

O indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência não configura, por si só, cerceamento de defesa. A diligência prevista no processo administrativo fiscal possui caráter excepcional e instrumental, sendo cabível apenas quando indispensável à elucidação de fatos relevantes não suficientemente esclarecidos nos autos. Não se presta à reabertura genérica da instrução ou à superação de deficiência probatória atribuível à própria parte, sobretudo quando esta pôde se manifestar amplamente sobre o mérito da controvérsia.

Cumpram-se ainda destacar que a Informação Fiscal tem natureza meramente instrutória. O ato administrativo que delimita o objeto da controvérsia e viabiliza o exercício da defesa é o despacho decisório, o qual, no presente caso, indicou de forma suficiente as rubricas glosadas, os fundamentos legais e os valores envolvidos. Eventuais generalidades do relatório fiscal não ensejam nulidade quando o conjunto probatório permite a compreensão do lançamento e das razões da glosa.

Não se pode confundir, portanto, a consolidação anual de dados com desrespeito à periodicidade mensal de apuração das contribuições. A metodologia adotada não alterou o aspecto temporal do fato gerador, não desnaturou o lançamento e não acarretou obscuridade ou surpresa ao contribuinte, inexistindo violação ao devido processo legal administrativo.

Ausente demonstração de prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa e por apuração anual dos créditos.

Da nulidade do procedimento fiscal: da necessidade de lançamento para a glosa dos créditos objeto de pedido de ressarcimento.

A Recorrente sustenta a nulidade do procedimento fiscal sob o argumento de que a glosa dos créditos objeto de pedido de ressarcimento somente poderia ocorrer mediante prévio lançamento de ofício, por suposta revisão da apuração das contribuições.

A DRJ afastou a preliminar ao entender que, no âmbito da análise de PER/DCOMP, a autoridade fiscal não constitui crédito tributário, limitando-se a examinar a existência, liquidez e certeza do crédito pleiteado, razão pela qual a glosa de valores indevidos não demanda lavratura de auto de infração.

Este Conselho possui entendimento consolidado no sentido de que a glosa de créditos em PER/DCOMP não exige novo lançamento de ofício quando inexistente apuração de receitas omitidas ou de fatos geradores distintos daqueles já declarados e confessados pelo contribuinte, hipótese em que as contribuições principais já se encontram regularmente constituídas.

O lançamento de ofício somente se mostra necessário quando o Fisco identifica fatos novos, tais como omissão de receitas ou fatos geradores diversos, o que não se verifica no caso dos autos, em que a controvérsia se restringe à legitimidade dos créditos apropriados.

Nesse sentido, destaca-se o seguinte precedente desta Casa:

PER/DCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO REFLEXO. BIS IN IDEM. A glosa de créditos de PIS e Cofins realizada no âmbito da análise de PER/DCOMP não autoriza a constituição de novo lançamento de ofício quando inexistente apuração de receitas omitidas ou de fatos geradores distintos, uma vez que as contribuições principais já se encontram regularmente confessadas e constituídas, sendo indevida a exigência em duplicidade por meio de Auto de Infração, sob pena de bis in idem.

(CARF, Acórdão nº 3302-015.291, Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, julgado em 11/11/2025)

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Acórdãos Precedentes: 3201-002.449, 3302-002.173, 3302-002.353, 3403-003.591 e 3302-01.170. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

No presente caso, não houve apuração de receitas omitidas nem identificação de fatos geradores diversos, mas apenas exame do direito creditório alegado, circunstância que afasta a alegada necessidade de lançamento de ofício.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade do procedimento fiscal fundada na suposta necessidade de prévio lançamento de ofício para a glosa dos créditos objeto de pedido de ressarcimento.

Da efetividade e da legitimidade dos créditos utilizados pela recorrente. Preliminar afastada.

Nesta preliminar, a Recorrente sustenta, em sede preliminar, que os créditos de PIS e COFINS por ela utilizados seriam efetivos e legítimos, por estarem lastreados em despesas reais, necessárias e vinculadas à sua atividade econômica, devidamente escrituradas e comprovadas mediante documentação fiscal idônea.

Alega que a fiscalização teria promovido glosas genéricas, sem demonstrar a inexistência do fato creditório ou a inidoneidade da prova apresentada, defendendo, por essa razão, a nulidade do procedimento ou o reconhecimento prévio da validade dos créditos.

A DRJ afastou a preliminar ao entender que a discussão acerca da efetividade e da legitimidade dos créditos não possui natureza preliminar, porquanto se confunde com o próprio mérito da controvérsia.

Consignou que a análise da existência do fato creditório, da essencialidade ou relevância das despesas e da suficiência da documentação apresentada deve ser realizada no exame específico de cada glosa, inexistindo nulidade ou vício processual pelo fato de a Administração proceder a essa avaliação no julgamento de mérito.

Diante disso, correta a decisão recorrida, uma vez que a matéria invocada não constitui questão preliminar apta a obstar o prosseguimento do feito, devendo ser apreciada no mérito, razão pela qual a preliminar deve ser afastada.

Nulidade em razão da apuração anual dos créditos.

A Recorrente sustenta a nulidade do procedimento fiscal sob o argumento de que a apuração anual dos créditos de PIS e COFINS violaria a sistemática legal de apuração mensal, dificultando a identificação das glosas e comprometendo o exercício do contraditório.

A alegação não merece acolhimento. A matéria já foi suscitada e devidamente apreciada no exame da preliminar de cerceamento de defesa, ocasião em que se concluiu que a consolidação anual das informações não implicou prejuízo ao direito de defesa nem inviabilizou a compreensão das glosas.

Inexistindo fato novo ou fundamento adicional apto a alterar tal conclusão, e tratando-se de questão já examinada, afasta-se a alegada nulidade por apuração anual dos créditos.

Nulidade em razão da ausência de apreciação da totalidade dos documentos disponibilizados à fiscalização e das incongruências no termo de informação fiscal e no despacho decisório.

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.

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.

Neste tópico também não assiste razão a Recorrente.

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.

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.

Ainda que de forma sintética, a decisão também considerou a natureza das operações e as alegações da contribuinte, concluindo e motivando a manutenção de glosas, bem como também a reversão de determinadas rubricas.

Nesse contexto, não se pode exigir da instância julgadora administrativa que se manifeste sobre todos os pontos e argumentos suscitados pela parte recorrente, de forma pormenorizada, sobretudo quando a decisão adota tese jurídica clara e suficiente para a solução da lide. O que se veda é a ausência de motivação ou o julgamento arbitrário, o que não se verifica nos autos.

Ressalte-se, ainda, que não se vislumbra qualquer prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa, uma vez que a Recorrente teve plena oportunidade de apresentar suas razões, produzir elementos e impugnar os fundamentos do lançamento, tanto na fase de impugnação quanto no presente recurso, não havendo demonstração de cerceamento de defesa ou de impossibilidade de compreensão dos fundamentos adotados pela autoridade julgadora.

Rejeito a preliminar suscitada.

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

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.

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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 <u>produto final</u> , 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 <u>internas</u> , 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.

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.

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.

Mérito

Despesas com bens utilizados como insumos.

Aquisição de papel Nacional

No que se refere à rubrica de aquisição de papel nacional, a DRJ decidiu pela reversão parcial das glosas, exclusivamente em relação às notas fiscais efetivamente apresentadas pela contribuinte e aptas a vinculação ao período de apuração, mantendo, contudo, a glosa quanto aos documentos que não continham a data de emissão, sob o fundamento de que tal ausência inviabiliza a correta alocação temporal do crédito e, consequentemente, a análise de sua liquidez e certeza.

Ademais, foram mantidas as glosas relativas às aquisições de livros sujeitos à alíquota zero, em razão de vedação legal ao creditamento nessa hipótese, nos termos da legislação de regência do PIS/Cofins não cumulativos.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta, em síntese, que a glosa é indevida, defendendo que as aquisições de papel constituem insumos essenciais à sua atividade editorial, estando devidamente comprovadas por documentação idônea, não podendo ser desconsideradas por supostos vícios formais.

Aduz, ainda, que a aplicação de alíquota zero não impede o aproveitamento de créditos na sistemática não cumulativa, bem como que eventuais inconsistências nas planilhas ou documentos não poderiam ensejar a glosa sem a devida oportunidade de regularização.

Todavia, impõe-se a manutenção das glosas remanescentes. Primeiramente, porque, à luz da jurisprudência consolidada desta Turma, as aquisições sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito, diante de expressa vedação legal.

Ademais, a ausência de data de emissão nas notas fiscais não configura mero erro formal, mas vício que compromete a verificação da correta imputação temporal do crédito, inviabilizando a análise de sua liquidez, certeza e aderência ao período de apuração, requisitos indispensáveis ao reconhecimento do direito creditório no regime não cumulativo.

Mantenho as glosas.

Despesas com serviços utilizados como insumos.

No tocante às despesas com serviços utilizados como insumos, a DRJ manteve as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal nas hipóteses em que identificou vedação legal expressa ou insuficiência de comprovação quanto à essencialidade ou relevância dos serviços para a atividade-fim da Recorrente.

Foram mantidas, em especial, as glosas relativas a serviços editoriais e gráficos referentes a direitos autorais, aquisições realizadas junto a pessoas jurídicas imunes, serviços cujas notas fiscais não foram apresentadas ou continham descrição insuficiente, serviços considerados não diretamente relacionados ao processo de fabricação dos livros e aquisições submetidas à alíquota zero, isenção ou suspensão de PIS/COFINS.

A DRJ entendeu que, nesses casos, não restou comprovado o atendimento aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ, além de reconhecer que o ônus da prova do direito creditório incumbe ao contribuinte.

Em seu recurso voluntário, a empresa sustenta, em síntese, que os serviços glosados integram o seu processo produtivo editorial e gráfico, sendo indispensáveis ou, ao menos, relevantes para a elaboração, complementação e comercialização dos livros, devendo, portanto, ser enquadrados como insumos à luz do conceito firmado pelo STJ.

Alega que serviços editoriais, gráficos, digitais, de manuseio e de produção de conteúdos complementares constituem etapas indissociáveis da atividade desenvolvida e que a fiscalização adotou interpretação excessivamente restritiva.

Defende, ainda, que atendeu às intimações fiscais mediante apresentação de documentação por amostragem, que eventuais falhas formais poderiam ser sanadas por diligência e que a equiparação da alíquota zero às hipóteses de isenção ou não incidência seria indevida, pugnando, ao final, pelo reconhecimento integral dos créditos glosados.

Na sequência, serão examinadas as glosas específicas devolvidas à apreciação deste Colegiado pela Recorrente, no âmbito do recurso voluntário sob análise.

Dos “serviços gráficos” (Alíquota zero)

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.

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

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.

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.

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.

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.

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).

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)

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.

No que se refere às despesas classificadas como serviços prestados por entidades imunes ou isentas, verifica-se que, conforme consignado no decisum da DRJ, a Recorrente não apresentou impugnação específica em sede de Manifestação de Inconformidade, circunstância que evidencia a ausência de dialeticidade mínima quanto ao ponto.

Com efeito, embora em sede recursal haja referência genérica à necessidade de apreciação das rubricas à luz do princípio da verdade material e à obrigação do julgador de analisar os elementos constantes das planilhas fiscais, tal fundamentação não supre o ônus processual que incumbe à parte, consistente na exposição clara e individualizada das razões de fato e de direito que infirmariam a glosa.

Não se pode exigir do órgão julgador a realização da atividade substitutiva da parte, recompondo argumentos ou identificando, de ofício, eventuais inconsistências sem a devida provocação, sob pena de extrapolação de suas atribuições legais.

Assim, a ausência de impugnação específica na fase própria implica a preclusão consumativa da matéria, devendo ser mantida a glosa, uma vez que não compete ao julgador suprir a deficiência argumentativa da Recorrente nem promover a dialeticidade que lhe cabia desenvolver.

Diante desse quadro, mantenho as glosas.

“Serviços editoriais”.

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).

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

Assiste razão à Recorrente.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Assim, revento as glosas relativas aos “serviços editoriais”.

Despesas com aluguel de bens móveis.

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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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

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.

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.”

Assim, reconhecido o direito ao crédito em relação aos serviços pagos a título de armazenagem, devem ser igualmente considerados creditáveis os dispêndios com

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

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.

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

Despesas com aluguel de bens imóveis.

No âmbito deste processo administrativo, os imóveis especificamente tratados na rubrica despesas com aluguel de imóveis são os seguintes, conforme analisado pela fiscalização e apreciado pela DRJ:

- a) Av. Otaviano Alves de Lima, 4400 - 7º andar - Vila Arcádia - CEP - 2909-900 – SP (pela não apresentação de recibos de pagamento);
- b) Rua Ceno Sbrighi, n.º25/ 27, Água Branca - CEP 05036-010 – SP (pela não apresentação de recibos de pagamento);
- c) Rua do Humaitá, 244 – apartamento 1004 - Bloco 2 – Edifício American Flat – RJ (por ser locado de pessoa física).

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.

A DRJ, novamente reitera, por sua vez, que as glosas de aluguel de imóveis se apoiaram em planilhas específicas, 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.

A DRJ reverteu a glosa referente ao imóvel Rua Emilio Henking, 551 – Campinas/SP.

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.

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) Av. Otaviano Alves de Lima, 4400 - 7º andar - Vila Arcádia - CEP - 2909-900 – SP (pela não apresentação de recibos de pagamento);
- b) Rua Ceno Sbrighi, n.º25/ 27, Água Branca - CEP 05036-010 – SP (pela não apresentação de recibos de pagamento);

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.

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. A DRJ assim se manifestou:

“Quanto ao imóvel situado à Rua do Humaitá, 244 – apartamento 1004 - Bloco 2 – Edifício American Flat – RJ. Compulsando os autos de processo, verificamos que realmente se trata de locação de imóvel onde o proprietário é pessoa física e, portanto, sem direito à crédito de PIS e COFINS. **A requerente não apresentou contestação. Portanto, considero que a mesma concordou com o entendimento da Autoridade Fiscal**”

Mantém-se, assim, a glosa dos créditos relativos a esse imóvel.

Nesse sentido, revento as glosas relativas aos imóveis situados à: (a) Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; (b) Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400.

Despesas com Energia Elétrica

A DRJ manteve as glosas relativas às despesas com energia elétrica naquilo que não restou comprovado o vínculo do consumo com estabelecimentos regularmente utilizados pela Recorrente ou quando a despesa não pôde ser associada a imóveis cuja locação ou posse estivesse comprovada no período da lide.

Em especial, a unidade julgadora entendeu que, nos casos em que as despesas de aluguel dos imóveis foram glosadas por insuficiência documental ou ausência de vigência contratual, as despesas de energia elétrica correspondentes também não poderiam gerar crédito, por ausência de comprovação de que o consumo ocorreu em estabelecimento regularmente utilizado pela empresa. A DRJ ressaltou, ainda, que o direito ao crédito pressupõe prova idônea do efetivo consumo de energia nos estabelecimentos da pessoa jurídica, ônus que recai sobre o contribuinte.

A empresa sustenta que a legislação do PIS e da Cofins autoriza expressamente o crédito sobre a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, independentemente de o imóvel ser próprio ou locado.

Alega que apresentou faturas de energia e comprovantes de pagamento suficientes para demonstrar o consumo, bem como documentação que comprovaria a utilização dos imóveis nas suas atividades. Defende que a vinculação automática da glosa da energia elétrica à glosa do aluguel seria indevida, especialmente nos casos de imóveis próprios, como o localizado em Recife/PE, e que eventual dúvida quanto à locação não afasta, por si só, o direito ao crédito quando comprovado o consumo em estabelecimento da empresa.

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.

Esse, aliás foi o 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.

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.

Assim, revento as glosas.

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.

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.

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.

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.

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).

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.

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.

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.

DIANTE DO EXPOSTO, acolho o recurso, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre CDs, CDs-ROM e DVD, sobre serviços editoriais, serviços de operação logística previsto na planilha “NF-MaqeEq-Julgamento (glosado como aluguel de bens móveis), aluguel de bens imóveis relativos nos seguintes endereços Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, despesas energia elétrica e depreciação de bens relacionados aos serviços de impressão gráfica.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as nulidades arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre CDs, CDs-ROM e DVD, sobre serviços editoriais, serviços de operação logística previsto na planilha “NF-MaqeEq-Julgamento (glosado como aluguel de bens móveis), aluguel de bens imóveis relativos nos seguintes endereços Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP; Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, despesas energia elétrica e depreciação de bens relacionados aos serviços de impressão gráfica.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator