



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.939017/2014-58
ACÓRDÃO	3301-015.177 – 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

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 nexo com a atividade empresarial.

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 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-MaqeEq-Julgamento” (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-MaqeEq-Julgamento” (glosado como aluguel de bens móveis).

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves– Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os(as) conselheiros (as) 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

1. Trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DRJ/SP), que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que analisou crédito de PIS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO do 1º Trimestre de 2012.

2. No procedimento fiscal, a autoridade administrativa promoveu a análise da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, efetuando glosas de diversas rubricas declaradas.

3. A Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, sustenta a nulidade do procedimento administrativo por cerceamento de defesa e vícios na apuração dos créditos, notadamente em razão da consolidação anual das glosas e da ausência de análise integral da documentação apresentada, bem como defende.

4. No mérito, a legitimidade dos créditos pleiteados à luz do conceito de insumo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, com fundamento nos critérios de essencialidade e relevância, argumentando que todos os bens e serviços utilizados, especialmente aqueles relacionados à atividade editorial, como direitos autorais, serviços gráficos, conteúdo digital e demais etapas da cadeia produtiva, são indispensáveis à produção e comercialização de livros.

5. Aduz, ainda, a indevida restrição ao direito ao crédito quanto a despesas com aluguel de bens móveis e imóveis, energia elétrica, frete, armazenagem e demais custos operacionais vinculados à atividade empresarial, bem como a improcedência das glosas fundadas em suposta insuficiência documental, diante da efetiva apresentação dos elementos comprobatórios ou, subsidiariamente, da necessidade de realização de diligência para complementação da prova. Por fim, impugna as glosas relativas a devoluções, ajustes negativos e depreciação, sustentando inconsistências na apuração fiscal, bem como a inaplicabilidade de multa e juros, diante da inexistência de crédito tributário regularmente constituído.

6. Por fidedignidade processual, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância:

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento – PER nº

21964.96163.150313.1.1.10-6785 e da homologação, até o limite do crédito reconhecido no valor de R\$ 127.148,90, da DCOMP nº 27803.00587.150313.1.3.10-2095 a ele vinculada, de acordo com Despacho Decisório nº 123304396, exarado pela DERAT SÃO PAULO em 07/06/2017.

O referido PER foi transmitido em 15/03/2013 com demonstração de crédito de **PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO do 1º Trimestre de 2012** no valor de R\$ 269.877,54.

As conclusões externadas no Despacho Decisório foram tomadas tendo por base o Relatório de Informação Fiscal (fls. 463-490), parte integrante do Despacho Decisório, cujo conteúdo está a seguir sintetizado.

O Contribuinte foi intimado em 28/01/2015 e reintimado por 11 (onze) vezes a apresentar diversos documentos e explicações, dentre eles, os documentos necessários para a análise do alegado direito creditório.

Tendo em vista a necessidade de apuração dos percentuais utilizados no rateio de crédito - a ressarcir/compensar, necessário se fez a análise da base de cálculo de PIS/COFINS - a recolher, tendo sido analisado: i) a Escrituração Contábil Digital obtida do Serviço Público de Escrituração Digital - SPED/ECD; ii) as Notas Fiscais Eletrônicas, obtidas do Serviço Público de Escrituração Digital – SPED-Nfe. Na determinação da base de cálculo do PIS/COFINS, prevaleceu o valor total mensal constatado nas Notas Fiscais Eletrônicas, obtidas do SPED-NFe.

Durante o procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal expôs ao contribuinte: i) a metodologia de análise das receitas base de cálculo PIS/COFINS a recolher, e ii) a metodologia de análise da escrituração contábil da empresa, intimando o contribuinte a apresentar propostas de correções e respectivos elementos comprobatórios, os quais depois de apresentados, foram integralmente analisados.

A Autoridade Fiscal apresenta o embasamento legal das contribuições para o PIS e COFINS, concluindo que a Base de Cálculo das contribuições PIS/COFINS é o total das receitas auferidas no mês, independente de sua denominação ou classificação contábil, como: outras saídas, saídas não identificadas, saídas não especificadas, recebimentos não identificados, recebimentos diversos, vendas, etc.

Foram, portanto, considerados receitas auferidas e incluídas na base de cálculo do PIS/COFINS: a) Recebimentos não identificados; b) Remessas para bonificação e prêmios; e c) Outras saídas a qualquer título, CFOP's 5949/6949/7949.

Os valores informados pelo contribuinte em DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, como dedução de créditos, foram subtraídos.

Verificadas as DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, constatou-se a inexistência de informações acerca de valores de PIS/COFINS a recolher, incidentes sobre a receita bruta, afigurando-se assim insuficiência de recolhimento motivado por OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITAS A COFINS E A

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (referente ao ano de 2012), ensejando a constituição de lançamento tributário, mediante a lavratura de Auto de Infração – processo nº 16692.721181/201676.

Na sequência, apresenta as regras para o reconhecimento de créditos de PIS e COFINS,

citando as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e diversas Soluções de Consulta DISIT.

Relata a Autoridade Fiscal que sua análise foi prejudicada em relação a: i) Elementos da(s) planilha(s) apresentada(s) pelo contribuinte com dados insuficientes foram excluídos da análise (p. ex.: omissão de CNPJ, número da Nota Fiscal, data da aquisição, nome do fornecedor, setor de localização do bem, células em branco/vazias, dados informados em língua estrangeira; ii) Notas Fiscais duplicadas, triplicadas, quadruplicadas, Xplicadas de mesmo número e mesmo emissor foram excluídas da análise, objetivando a não concessão de créditos duplicados, triplicados, etc; iii) CNPJ's de fornecedores de bens/serviços informados com erros e, em consequência, não localizados na base de dados CNPJ/MF foram excluídos da análise; iv) Cópias PDF de documentos ilegíveis, desfocadas, recortadas, montadas, remontadas, rasuradas, sobrepostas consideram-se inidôneos para prova do direito creditório, e foram excluídos da análise.

Ainda em relação à apuração das bases de cálculo dos créditos, a Autoridade Fiscal

procedeu algumas glosas, sendo:

- glosa relativa a 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.
- Subpasta 1Bens – Pasta Auditoria: glosa das aquisições de “insumos”, conforme planilhas anexas em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “1Bens” (Termo de Anexação às fls. 465). Tais glosas foram efetuadas visto o contribuinte não ter apresentado recolhimentos referentes à importação e/ou por não se configurarem como insumos na produção de livros. Cita Soluções de Consulta que embasaram seu entendimento.
- Subpasta 2Serviços – Pasta Auditoria: glosa referente a serviços gráficos e editoriais, conforme planilhas anexas em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “2Serviços” (Termo de Anexação às fls. 465). Tais glosas foram efetuadas, pois entendeu a Autoridade Fiscal 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. Também de serviços não relacionados à 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 a 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.

- Subpasta 4Aluguel – Pasta Auditoria: glosa referente a aluguel de bens móveis, conforme planilha “4AluguelMóveis” anexa em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “4Aluguel” (Termo de Anexação às fls. 465). A Autoridade Fiscal excluiu da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, toda aquisição, locação, depreciação, frete relativos a: i) embalagens utilizadas para o transporte dos produtos (contêineres, caixas, sacos, sacolas, filmes plásticos, e outros artigos destinados ao transporte de insumos ou produto final); ii) preparação dos produtos para o transporte como: empilhadeiras, paletes e paletizadoras/paleteiras, encaixotadeiras, transportadoras de caixa, empacotadeiras, esteiras de transporte e outros; iii) 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; iv) serviços de movimentação de matéria-prima e/ou produto acabado, como por exemplo: manuseio, empacotamento, etc. Também não foram incluídas na base de cálculo de créditos as aquisições: i) relativas a serviços adquiridos com alíquota ZERO/isenção/suspensão de PIS/COFINS; ii) contratos/Notas Fiscais/Recibos nos quais não existem a discriminação do bem locado; iii) com documentos que se apresentam com divergência(s); iv) com omissão de CNPJ do locador; v) sem especificação do uso/finalidade da mão de obra locada; vi) sem especificação/discriminação do objeto locado. Anexa a mesma subpasta encontra-se a planilha “4AluguelMóveis”, onde a Autoridade Fiscal excluiu da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS: i) as locações não vigentes (sem aditivos) foram desconsideradas; ii) os pagamentos efetuados a pessoa física foram desconsiderados. Cita Soluções de Consulta que embasaram seu entendimento.

- Subpasta 3EnergiaElétrica – Pasta Auditoria: glosa referente aos gastos com energia

elétrica dos imóveis cujo valor do aluguel não foi admitido na base de cálculo de créditos de PIS/COFINS, conforme planilha “3EnergiaEletrica” anexa em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “3EnergiaElétrica” (Termo de Anexação às fls. 465).

- Subpasta 5FretesVendas – Pasta Auditoria: glosa referente a fretes, conforme planilha “5FretesVendas” anexa em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “5FretesVendas” (Termo de Anexação às fls. 465). A Autoridade Fiscal excluiu da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, as aquisições de fretes: i) cujo CONHECIMENTO DE TRANSPORTE não foram apresentados para análise; ii) 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.); iii) com omissão de CNPJ do transportador; iv) relativos a serviços que não são fretes. Cita Soluções de Consulta que embasaram seu entendimento.

- Subpasta 6Armazenagem – Pasta Auditoria: glosa de créditos referentes à despesas com movimentações e transporte de mercadorias, pois não são considerados despesas de armazenagem, conforme planilha “6Armazenagem” anexa em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “6Armazenagem” (Termo de Anexação às fls. 465). Cita a Solução de Consulta nº 168, de 2008, da 9ª RF para embasar seu entendimento.

- Subpasta 7Depreciação – Pasta Auditoria: por considerar que os bens/ativos não utilizados na produção de bens ativos destinados à venda, não empregados no processo industrial, a Autoridade Fiscal glosou créditos referentes à despesas com armários, mesas, cadeiras, prateleiras, gaveteiros, poltronas, etc. O mesmo se deu com todos os bens/ativos de setores não ligados à produção. Programas de computador não utilizados diretamente para o funcionamento de máquina da linha de produção foram desconsiderados. A Autoridade Fiscal verificou que os Serviços Editoriais e Gráficos são realizados por outras empresas e que o contribuinte não possui máquinas e equipamentos destinados à fabricação de livros. Assim, inexistindo bens/ativos alocados diretamente à produção de livros, inexistem encargos/cotas de depreciação passíveis de inclusão na base de cálculo de créditos de PIS/COFINS. As glosas estão relacionadas na planilha “7Depreciação” anexa em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “7Depreciação” (Termo de Anexação às fls. 465).

- Outras operações com direito a crédito/outros créditos: Não foi apresentada

planilha/documentos relativos à esse item.

- Planilha 2NFEEntradas, na Subpasta 9DevoluçõesVendas, na Pasta Auditoria, e na pasta SPEDNFEAnálise: segundo a Autoridade Fiscal, prevaleceram os valores das Notas Fiscais eletrônicas obtidas do SPED e consolidadas na planilha 2NFEEntradas. Salaria que não foram consideradas as Notas Fiscais de produtos não tributados: não tributados na saída (venda), descabe créditos na entrada (devolução). Que uma vez apresentada ao contribuinte as Notas Fiscais obtidas do SPED e Planilhas de análise das Notas Fiscais eletrônicas, não houve impugnação em relação às Notas Fiscais de devolução – planilha 2NFEEntradas, restando essa planilha ratificada pelo contribuinte. Houve devoluções de livros, tributados à alíquota zero, portanto, não figuram como créditos.

- Planilha 3NFESaídas na Subpasta 10AjustesNegativos na Pasta Auditoria e na pasta SPEDNFEAnálise: que uma vez apresentada ao contribuinte as Notas Fiscais obtidas do SPED e Planilhas de análise das Notas Fiscais eletrônicas, não houve impugnação em relação às Notas Fiscais Saídas, restando essa planilha

ratificada pelo contribuinte. Que da análise das Notas Fiscais da empresa, não foram localizados Ajustes Negativos.

Informa a Autoridade Fiscal que os lançamentos, mês a mês, constam da planilha “11CréditosApurados”, anexa em Arquivo Não Paginável, Pasta “AUDITORIA”, Sub pasta “11Créditos” (Termo de Anexação às fls. 465). Observa que efetuou o rateio de créditos vinculados à Receita tributada no mercado interno e Receita não tributada no mercado interno. Destaca que efetuou as deduções dos descontos informados pelo contribuinte nas EFD-Contribuições, com a desconsideração do campo de retenção, deduções essas ratificadas pelo contribuinte.

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 14/06/2017 e inconformado, apresentou Manifestação de Inconformidade em 17/07/2017, resumida a seguir.

I - DOS FATOS

Inicialmente a requerente faz um relato dos fatos e ao fim conclui que, “em que pesem os

argumentos trazidos na respeitável Informação Fiscal, que dá fundamento ao Despacho Decisório objeto do inconformismo, é absolutamente descabida a negativa da Autoridade Fiscal de não considerar parte do crédito pleiteado pela Requerente, conforme se passa a demonstrar”.

II - DAS PRELIMINARES

Preliminarmente, a requerente defende o cabimento da apresentação da Manifestação de Inconformidade (II.1) e a sua tempestividade (II.2).

II.3 - DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA GLOSA DOS CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO

A requerente requer a nulidade do procedimento fiscal realizado pelo fato de não existir auto de infração. Para tanto, argumenta que como o procedimento realizado foi a de revisão de ofício das apurações (das contribuições) efetuadas pela empresa, a fiscalização tinha a obrigação de realizar o lançamento de ofício, conforme o disposto no art. 149 do CTN. Cita julgados do CARF.

III – DO DIREITO

III.1 - DA EFETIVIDADE E DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS UTILIZADOS PELA REQUERENTE

A requerente discorre sobre a sistemática da não cumulatividade do PIS/COFINS e também sobre os créditos autorizados pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2003. Que a discussão cinge-se ao conceito de insumo e à prova do direito creditório pleiteado.

III.2 – DO VÍCIO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO NO PROCEDIMENTO FISCAL

III.2.1 - NULIDADE EM RAZÃO DA APURAÇÃO ANUAL DOS CRÉDITOS

Segundo a requerente, merece atenção a nulidade decorrente do critério de consolidação dos créditos por parte da Autoridade Fiscal, em razão de ter efetivado as glosas de forma anual e sem a identificação a que mês elas se referem. Que tal nulidade fica clara quando se percebe a dificuldade que se tem para identificar as glosas de determinado mês, impossibilitando a apresentação de uma defesa adequada. Prossegue dizendo que houve violação ao art. 142 do CTN. Ao final, informa que “a fim de buscar defender-se, e, sobretudo, demonstrar a efetividade dos créditos pleiteados, a ora Requerente tratará da efetividade e legitimidade dos seus créditos de PIS e COFINS de todo o ano calendário de 2012”.

III.2.2 – 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

Inicialmente a requerente aponta que existe incoerência por parte da fiscalização em relação aos itens da subpasta 1Bens (composta das planilhas 1PapelNacional, 1PapelImportado, 1MPNacional e 1MPIImportada), uma vez que foram apontadas glosas no Despacho Decisório, mas que, aparentemente, não houve qualquer glosa em relação a qualquer dos bens/contribuições indicadas na Solução de Consulta nº 160, indicada pela fiscalização. E vai além. Afirma que os créditos glosados sob a justificativa de que os documentos fiscais não teriam sido apresentados não é verdadeira, visto que, ao menos parte dessas notas fiscais não só foram apresentadas como estão juntadas aos autos.

Quanto às glosas efetuadas em que a Autoridade Fiscal reputou como “prejudicada a análise” (dados insuficientes, CNPJ não informado, cópias de documentos ilegíveis), afirma que são nulas, pois atendeu a todas as intimações e entregou toda a documentação de que dispunha.

Ao final, caso não seja admitida a nulidade, pede que seja determinada a conversão do julgamento em diligência, oportunizando que a Autoridade Fiscal sane eventuais incongruências e insuficiências na análise documental, em atenção ao Princípio da Verdade Material, com a consequente reabertura de prazo para que a requerente possa efetivamente exercer seu direito de defesa, apresentando as justificativas e elementos de prova pertinentes, sob pena de se macular todo o procedimento.

III.3 – DO CONCEITO DE INSUMO NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

A requerente insurge-se contra o conceito de insumo adotado pela administração tributária federal, advindo da legislação do IPI e veiculado nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Salienta que o mesmo não se coaduna com o sistema da não cumulatividade das contribuições do PIS e COFINS. Alega que, diferentemente do sistema de creditamento do IPI, o direito ao crédito não está vinculado necessariamente ao processo produtivo no caso do PIS e da

COFINS. Se a materialidade de incidência do IPI é a produção/industrialização, obviamente que o crédito a tal atividade se vincula.

Salienta que 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, citando doutrinadores, peças judiciais e acórdãos do CARF. Assim, 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.

III.4 – DESPESAS COM BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Relata que os apontamentos decorrentes da análise realizada pela Autoridade Fiscal foram consolidados nas planilhas 1PapelNacional, 1PapelImportado, 1MPImportada e 1MPNacional, nas quais constam os valores aceitos e os valores glosados.

Destaca que “Considerando que não há segurança a respeito da subdivisão das glosas em trimestres, uma vez que a D. Autoridade Fiscal não fez a segregação das glosas de acordo com os períodos de apuração de cada um dos processos administrativos, a fim de evitar a preclusão do seu direito de defesa, a Requerente tratará de todos os fundamentos suscitados pela fiscalização para as glosas, sem que com isso abra mão do seu argumento de total nulidade do despacho decisório. Fato é que nenhuma das glosas merece prosperar!”.

Que no tocante ao ano de 2012, da base de cálculo de bens adquiridos como insumo, a Autoridade Fiscal efetuou glosas em virtude de: i) não apresentação de notas fiscais de papel e outras matérias-primas no mercado nacional; ii) omissão quanto ao fornecedor e sua qualificação, ao nº da nota fiscal ou a data nas informações prestadas quanto à aquisições de papel no mercado nacional; iii) por não localizar os DARF's relativos à aquisição de matéria-prima importada; e iv) por não localizar os DARF's relativos à compra de papel importado.

Relata que, em relação às glosas levadas à cabo por considerar que as importações não

foram localizadas no sistema informatizado da RFB, DW-Comércio Exterior, com os critérios/dados informados, ou bem que houve omissão de dados por meio de “células com ausência de informações” e, ainda, por não terem sido apresentadas notas fiscais, esclarece a requerente que durante o período de Fiscalização, a Autoridade Fiscal solicitou que lhe fossem apresentados os documentos, por amostragem e foi exatamente nesses termos que a requerente procedeu. Dessa forma, não há que se falar em ausência de entrega de documentos, uma vez que a determinação da fiscalização foi seguida à risca.

Que não há como ignorar as provas documentais juntadas aos autos e simplesmente glosar a integralidade dos créditos pela justificativa de “células omissas”. Que a fim de comprovar cabalmente seu direito creditório, em uma ou em outra situação, a requerente anexa à presente Manifestação de Inconformidade cópia das Notas Fiscais comprobatórias relativas às omissões (Doc. 14), aos documentos supostamente não apresentados (Doc. 18), bem como as respectivas DARF’s pretensamente não apresentadas (Doc. 04).

Argumenta também que, de acordo com que pôde deduzir das planilhas que ampararam as glosas, não houve uma glosa sequer decorrente da aquisição de produtos com alíquota zero, ou isentos ou com suspensão. Diferente do alegado pela Autoridade Fiscal no Termo de Informação Fiscal. Que tal contradição apenas corrobora a nulidade do procedimento fiscal.

Sustenta que todos os papéis adquiridos, a rigor, são todos tributados. Porém, alguns tipos de papel estavam sujeitos à alíquota zero, o que não afastaria o direito ao crédito, uma vez que o direito ao crédito somente se manifesta nas situações de não tributação e/ou de isenção. Sustenta que não é admissível que a fiscalização equipare alíquota zero às outras situações, principalmente se o próprio legislador assim não o fez. Apresenta jurisprudências e doutrinas sobre o assunto.

Já em relação à planilha 1MPNacional, alega que a Autoridade Fiscal se equivocou ao considerar que os créditos decorrentes de “discos, fitas, dispositivos de armazenamento de dados, não volátil, à base de semicondutores, cartões inteligentes e outros suportes como gravação de som ou para gravações semelhantes”, como por exemplo, os produtos de NCMs 4901.99.00, 8523.40.29, 8523.49.10 e 8523.49.20, adquiridos pela requerente, não se configuram insumos para a produção de livros, tendo sido incluídos na base de cálculo dos créditos vinculados à receita tributada. Que assim não restou dúvida quanto à natureza de insumos desses produtos, a discussão remanesce apenas quanto à vinculação dos créditos às receitas tributadas ou à produção de livro – alíquota zero. Para tanto, alega que se tratam de CDs, CDs-ROM e DVD para reprodução de som e de som e imagem (no caso do DVD), os quais acompanham os livros comercializados pela requerente e se relacionam diretamente a eles no conteúdo. Pleiteia que a glosa em questão deve ser revertida, com a inclusão dos respectivos créditos na base de cálculo vinculada à produção de livro – alíquota zero. Por fim, requer seja determinada diligência para que a fiscalização intime a requerente a apresentar a documentação que entender pertinente.

III.5 – DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Os apontamentos decorrentes da análise realizada pela fiscalização foram subdivididos em Serviços Editoriais e Gráficos e, por conseguinte, foram consolidados nas planilhas 2ServiçosEditoriais e 2ServiçosGráficos, nas quais constam os valores aceitos e os valores glosados pela Autoridade Fiscal. Segundo

a requerente, tais glosas podem ser subdivididas trimestralmente da seguinte forma:

- “Serviços Editoriais”: Serviços não relacionados à fabricação de livros (Conteúdo digital; Conversão digital; Elaboração digital; Material para portal NET); Pessoa Jurídica Imune; Documentos não apresentados; Direitos autorais.

- “Serviços Gráficos”: Documentos não apresentados; Alíquota zero – CFOP 5101; Alíquota

zero – CFOP 5102; Pessoa Jurídica Imune; Manuseio.

III.5.1 – SERVIÇOS EDITORIAIS

Relata que a Autoridade Fiscal efetuou glosas: i) referente a direitos autorais; ii) de

serviços não relacionados à fabricação de livros; iii) de Notas Fiscais não apresentadas; e iv) Notas Fiscais emitidas por Entidades imunes.

- Direitos Autorais. Alega que os direitos autorais, objeto da glosa, são na realidade, valores pagos a Pessoas Jurídicas, em contrapartida à cessão de direito de uso de imagens em publicações da requerente, ou, ainda, à autorização de utilização de obra musical em livros editados pela requerente. De forma semelhante, os serviços classificados como “consultoria e assessoria” pela Autoridade Fiscal, nada mais são senão o auxílio na atividade de edição dos livros. Argumenta que a Solução de Divergência COSIT nº 14, de 2011, utilizada pela fiscalização para justificar as glosas, está em desacordo com o conceito de insumo adotado pelo CARF. Argumenta ainda que, mesmo considerando o conceito de insumo próprio do IPI, é incontestável que aos livros e assemelhados produzidos pela requerente são integradas as imagens, fotos, músicas, poemas, textos, desenhos, tiras de quadrinhos/jornais, entre outros, nos quais se insere, por óbvio, a edição, no produto final, o que demonstra ainda mais a improcedência da glosa dos valores decorrente de direitos autorais. Sustenta que as despesas glosadas estão diretamente ligadas à sua atividade de produção e são absolutamente necessárias para esse fim.

- Elaboração e Conversão de conteúdo digital. Alega que tais serviços fazem parte do processo de produção dos livros, enquadrando-se nas etapas de: assessoria editorial, diagramação, edição de textos, ilustração, cartografia e projeto gráfico, como consta na coluna “Descrição do Serviço” da planilha “2ServiçosEditoriais”, na aba “Análise”. Sustenta que como ocorre com os CD’s, a requerente em complementação aos livros vendidos, também disponibiliza conteúdo digital intrinsecamente relacionado ao livro, de forma que o material didático permita que o aluno interaja dinamicamente e aprenda por meio de diversos meios disponíveis. Sendo assim, por se tratarem de despesas relacionadas aos itens complementares aos livros, com conteúdo exclusivamente vinculado ao do livro e essências para a viabilização do produto final, devem gerar o direito ao crédito.

- Notas Fiscais não apresentadas. Reitera que atendeu por completo todas as intimações e que realizou a apresentação da amostragem de notas fiscais solicitada pela fiscalização. Que dessa forma, não há que se falar e ausência de entrega de documentos, uma vez que a determinação da fiscalização foi seguida à risca. De todo modo, a fim de comprovar seu direito creditório, a requerente junta cópia de documentos comprobatórios (Doc. 17).

III.5.2 – SERVIÇOS GRÁFICOS

Relata que a Autoridade Fiscal efetuou glosas: i) de Notas Fiscais não apresentadas; ii) de Notas fiscais referentes à aquisição de livros com CFOP 5101; iii) de Notas Fiscais relativas à aquisição de livros com CFOP 5102; iv) de Notas Fiscais emitidas por pessoas jurídicas imunes; e v) de Notas Fiscais referentes a manuseio.

- Manuseio. Alega a requerente que, apesar de não constar no termo de Informação Fiscal qualquer justificativa para a glosa do crédito referente às notas fiscais entendidas como de manuseio, a requerente deduz que a Autoridade Fiscal entendeu que o serviço em questão não estaria relacionado à fabricação de livro. Argumenta que os serviços identificados como de manuseio ocorrem quando a requerente remete diferentes itens a empresas contratadas para que ocorra a transformação no produto final pela combinação de diversos itens distintos, vendidos em conjunto pela requerente. Assim, por exemplo, as contratadas fazem a montagem de kits de livros ou de livros e CDs. Obviamente, trata-se de serviço relacionado à fabricação do livro, sendo uma das etapas finais (fase de armazenamento e entrega) antes da comercialização e distribuição dos produtos.

- Notas Fiscais não apresentadas. A requerente traz as mesmas argumentações constantes do item SERVIÇOS EDITORIAIS. Traz mais uma vez alegações de nulidade.

- Notas Fiscais / Aquisição de serviços com alíquota zero (CFOP's 5101 e 5102). Alega que as notas fiscais em questão estão relacionadas a serviços executados por pessoas jurídicas contratadas pela requerente, que desempenham atividades essenciais para a fabricação do livro, as quais fazem parte do seu processo produtivo. Reitera o argumento de que o direito ao crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.

III.6 – DESPESAS COM ALUGUEL DE BENS MÓVEIS

Relata que a Autoridade Fiscal efetuou as glosas por não ter considerado valores supostamente decorrentes de: i) notas Fiscais sem especificação do bem ou serviço locado; ii) omissão de dados, ou, como designado pela Autoridade Fiscal, “células omissas”; e (iii) notas Fiscais referentes a pallets, empilhadeira e material de logística. Destaca, mais uma vez, que, a fim de evitar a preclusão do seu direito de defesa, apresentou argumentos para todos os pontos tratados pela fiscalização.

Alega que a Autoridade Fiscal desconsiderou todos os créditos decorrentes de aluguel/locação de bens móveis (máquinas e equipamentos). Refuta tal conduta, argumentando que a única exigência prevista na legislação é a de que as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos sejam pagas a pessoa jurídica, não importando, para fins de creditamento, se determinado bem locado seja utilizado na prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda. Mas não só em relação a máquinas e equipamentos utilizados na prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda, mas também as que sejam utilizados nas atividades da empresa. Alega também, que as Soluções de Consulta utilizadas pela Autoridade Fiscal para dar arrimo à glosa dos créditos não se prestam ao fim pretendido, tornando-as imprestáveis.

- Da ausência de indicação do bem locado ou com ausência de informações (“células

omissas”). Afirma que o fato jamais poderia ensejar a glosa, visto que poderia ser facilmente sanada com uma simples intimação para que a requerente apresentasse as Notas Fiscais relativas a esses casos. Reitera que quem determinou a apresentação de notas fiscais por amostragem foi a própria Autoridade Fiscal e, sendo assim, não há que se falar em ausência de entrega de documentos.

III.7 – DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEIS

Segundo a requerente, a fiscalização realizou uma avaliação apenas perfunctória da documentação apresentada. Que analisando a planilha “4AluguelImóveis”, verifica que foram glosados créditos em relação a 04 (quatro) imóveis, apresentando defesa para os seguintes:

- Imóvel situado na Rua Ceno Sbrighi, nº 25/27, Água Branca – SP. Sustenta que apresentou cópia do contrato de locação firmado no ano-calendário de 2005, além de dois termos aditivos de prorrogação do prazo da locação, que comprovam a locação do referido imóvel pelo menos até a data de 14.05.2012, do que se presume que até referida data a requerente permaneceu no imóvel e, conseqüentemente, pagando o correspondente aluguel (Doc. 05).

- Imóvel situado na Av. Otaviano Alves de Lima, nº 4400, 7º andar, Vila Arcádia – SP. Destaca que pertence ao Grupo Abril Educação, atualmente Somos Educação, e que em 2012 era diretamente relacionada ao Grupo Abril que, por sua vez, tem relação com a Editora Abril S/A. Nessa medida, a fim de otimizar a utilização de espaços a requerente celebrou com a Editora Abril contrato de sublocação do imóvel e acertou o pagamento do preço (Doc. 06).

- Imóvel situado na Rua Emilio Henking, nº 551, Campinas/SP. Destaca que apresentou à Manifestação de Inconformidade o contrato de locação, bem como o respectivo termo Aditivo. Tal contrato apresenta validade de 16/05/2011 até 15/10/2014.

III.8 – DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

Destaca que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal não analisou a fundo todas

as despesas da requerente com energia elétrica no período. Que a fiscalização efetuou as glosas por ter considerado que a locação referente a 04 (quatro) imóveis não foi comprovada, sendo 03 em São Paulo e um em Pernambuco.

Refuta o entendimento adotado pela fiscalização de somente considerar as despesas de energia elétrica dos imóveis cujos alugueis foram aceitos, alegando que tal embasamento não possui guarida na legislação e, visto que, pode a requerente ter a propriedade dos imóveis. Que foi justamente o que ocorreu com o imóvel situado na Av. Visconde de Suassuna nº 634 – Recife/PE. Sustenta que ela é a proprietária desse imóvel (Doc. 09).

Quanto ao imóvel situado na Rua Achilles Orlando Curtolo nº 646, Ala B, Parque Industrial Tomas Edson – SP, o mesmo não foi objeto de glosa quanto aos alugueis, mas foi em relação às despesas com energia elétrica, contrariando o próprio critério (equivocado) adotado.

Já em relação aos imóveis localizados na Rua Emilio Henking, nº 551, Campinas – SP e na Cenno Sbrighi, 25, Água Branca –SP, como já demonstrado no tópico anterior, restou demonstrada a vigência dos respectivos contratos de locação para todo o ano de 2012 (primeiro imóvel) e para parte do ano de 2012 (segundo imóvel).

Pede que seja feita uma nova análise das faturas, em conjunto com os comprovantes de pagamento e com o Livro Razão.

III.9 – DESPESAS COM FRETE SOBRE VENDA

Alega que a fiscalização desconsiderou parte da documentação apresentada pela requerente (mas acostadas por ela mesma aos autos) e glosou créditos referentes à frete na venda de mercadorias. Que consoante jurisprudência administrativa, o ônus da prova cabe à fiscalização.

Que as Soluções de Consulta citadas pela Autoridade Fiscal para embasar a glosa, não são cabíveis, pois os fretes custeados pela requerente são utilizados para as entregas das vendas efetuadas, não se trata de despesas de locomoção de seus profissionais, hotéis, alimentação, etc. Não é crível que a fiscalização presuma ser esse o caso se não há nenhum indício que aponte para essa colocação da fiscalização.

Reitera que durante a fiscalização foi requerida a apresentação das Notas Fiscais por amostragem, não havendo que se falar em falta de entrega de documentos. Assim, quanto às glosas motivadas pela não apresentação de documentos (notas fiscais e CTC), ou ainda, com informações omissas (CNPJ), mais uma vez, a Autoridade Fiscal deveria ter intimado a requerente de forma específica para a apresentação do que fosse necessário.

III.10 – DESPESAS COM ARMAZENAGEM

Afirma a requerente que a legislação pertinente (Lei nº 10.833/2003) autoriza expressamente a apuração de créditos sobre as despesas incorridas com frete e armazenagem nas vendas de produtos, estabelecendo como única condição para tanto o fato de que o ônus tenha sido suportado (pago) pelo vendedor do produto. Todavia a Autoridade Fiscal glosou tais despesas, baseando-se em Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal.

Na planilha “6Armazenagem”, que amparou a o trabalho fiscal quanto a essa rubrica, constou ainda que parte das glosas teria se dado pela falta de descrição do serviço no documento fiscal. Traz aos autos a NFS-e 3000, de 16/08/2012, afirmando que é o serviço de armazenagem encontra-se efetivamente descrito, não havendo dúvidas quanto à sua natureza.

III.11 - DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Alega, mais uma vez, que o procedimento realizado pela Autoridade Fiscal foi precário, na medida em que toma conclusões sem ao menos analisar todos os documentos e as informações neles contidas.

Destaca recente jurisprudência do CARF sobre o tema, que em situação análoga, autorizou o creditamento de PIS e de COFINS oriundos de depreciação, no caso, máquinas e equipamentos utilizados na colheita e transporte de cana-de-açúcar, escriturados em período em que não houve a produção de bens e serviços destinados à venda. Sustenta que o fato de não ter realizado em determinado período a impressão gráfica em seu próprio estabelecimento em nada é alterado o seu direito ao crédito de PIS/COFINS decorrente da depreciação de seus bens/ativos relacionados à sua gráfica.

Alega que esse também é o caminho a ser seguido em relação a depreciação dos bens/ativos glosados, com o argumento de que não seriam utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda e serviços, tais como armários, mesas, cadeiras, prateleiras, gaveteiros, poltrona, etc. Que apesar da Autoridade Fiscal ter realizado diligência ao estabelecimento da requerente, nos documentos elaborados durante o procedimento fiscal este fato não foi esclarecido.

Pugna pelo conceito mais amplo de insumo, salientando que todos os serviços e bens essenciais à produção de bens e/ou serviços prestados devem ser considerados insumos e, pois, passíveis de creditamento, quando necessários e diretamente relacionados à consecução da atividade que gera o faturamento, materialidade de incidência das contribuições em questão, lembrando da essencialidade dos softwares, licenças, computadores e outros bens utilizados no sistema produtivo da empresa.

IV – DA MULTA

A requerente argumenta que restando claro o descabimento de qualquer cobrança

decorrente da não homologação integral das compensações, inexistindo também fundamento para a imposição da multa, uma vez que sendo o tributo principal inexigível, acarreta a inexigibilidade daquela.

V – DOS JUROS E SUA INAPLICABILIDADE SOBRE A MULTA, CASO VENHA A SER MANTIDA A GLOSA DOS CRÉDITOS E NÃO HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES

A requerente argumenta, na absurda hipótese de vir a ser mantida a não homologação do direito creditório, ser indevida a imposição de juros de mora sobre a multa por ausência de previsão legal e, também, porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal. Cita alguns julgados do CARF.

VI – DAS PROVAS

Relata que o procedimento fiscal foi complexo e volumoso, pois envolveu simultaneamente duas empresas (Editora Ática e Editora Scipione), além de ter envolvido quatro exercícios de uma só vez. Alega que demonstrou que a fiscalização requisitou documentação por amostragem, mas que em algumas oportunidades teria sustentado que a requerente não entregou a documentação pertinente.

Sustenta que, a fim de assegurar a manutenção dos seus créditos: i) ou se valida as

informações apresentadas pela requerente, por amostragem; ii) ou se determina a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização franqueie a possibilidade da requerente trazer aos autos os documentos que eventualmente se julgue necessário.

Lembra que não consegue discriminar quais são as notas que a fiscalização entendeu como ilegível ou com dados faltantes e que se coloca a disposição para entregar a documentação se requisitada for.

VII - DOS DOCUMENTOS ANEXADOS

Apresenta uma lista com os documentos anexados à manifestação, fazendo uma breve descrição à que se referem.

VIII– DO PEDIDO

A requerente solicita:

- o provimento da Manifestação de Inconformidade, para que seja deferido integralmente

o Pedido de Ressarcimento bem como homologadas integralmente as Declarações de Compensação a ele vinculadas;

- a apreciação conjunta dos processos relacionados ao mesmo procedimento de fiscalização, a saber: 10880-939.012/2014-25 – 1º Trimestre de 2012 - COFINS; 10880-939.013/2014-70 – 2º trimestre de 2012 – COFINS; 10880-939.015/2014-

69 – 3º trimestre de 2012 – COFINS; 10880939.014/2014-14 – 4º trimestre de 2012 – COFINS; 10880-939.017/2014-58 – 1º Trimestre de 2012 – PIS; 10880-939.016/2014-11 – 2º trimestre de 2012 – PIS; 10880-939.018/2014-01 – 3º trimestre de 2012 – PIS; 10880-939.019/2014-47 – 4º trimestre de 2012 – PIS;

- provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, se necessários;

- caso não acolhidas as nulidades do Despacho Decisório, a realização de diligência específica para a averiguação das inconsistências apuradas pela fiscalização, a fim de assegurar o pleno exercício do direito de defesa por parte da requerente.

É o relatório.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I DO CONHECIMENTO

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

II PRELIMINARES

II.1 DO CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NULIDADE EM RAZÃO DA APURAÇÃO ANUAL DOS CRÉDITOS. PRELIMINAR AFASTADA.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. Cumpre 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.

18. 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.

19. 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.

II.2 DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL: DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA A GLOSA DOS CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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).

25. 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.

26. 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.

II.3 DA EFETIVIDADE E DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS UTILIZADOS PELA RECORRENTE. PRELIMINAR AFASTADA.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

II.4 NULIDADE EM RAZÃO DA APURAÇÃO ANUAL DOS CRÉDITO.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

II.5 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.

35. 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. Afirmar 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.

36. 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.

37. Neste tópico também não assiste razão a Recorrente.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. Rejeito a preliminar suscitada.

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

44. 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.

45. 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)

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

IV MÉRITO

IV.1 DESPESAS COM BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

IV.1.1 AQUISIÇÃO DE PAPEL NACIONAL

55. 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, conseqüentemente, a análise de sua liquidez e certeza.

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. Mantenho as glosas.

IV.2 DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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.

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

IV.2.1 DOS “SERVIÇOS GRÁFICOS” (ALÍQUOTA ZERO)

69. 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.

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

71. 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.

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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).

76. 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)

77. 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.

78. No que se refere às despesas classificadas como serviços prestados por entidades imunes ou isentas, verifica-se que, conforme consignado no decisor 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.

79. 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.

80. 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.

81. 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.

82. Diante desse quadro, mantenho as glosas.

IV.2.2 “SERVIÇOS EDITORIAIS”.

83. 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).

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

85. Assiste razão à Recorrente.

86. 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.

87. 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.

88. 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.

89. 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.

90. 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.

91. 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.

92. 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.

93. Assim, reverto as glosas relativas aos “serviços editoriais”.

IV.3 DESPESAS COM ALUGUEL DE BENS MÓVEIS.

94. 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.

95. 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.

96. 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.

97. 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.

98. 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.

99. 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.

100. 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.

101. 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

102. 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.

103. 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.”

104. 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.

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

IV.4 DESPESAS COM ALUGUEL DE BENS IMÓVEIS.

¹ Definição extraída, inclusive a partir do Agência Nacional de Transportes Terrestres. (2023). *Cenário atual do transporte multimodal: Relatório 06 – Relatório sobre o papel do operador logístico no setor de transporte multimodal*. ANTT. Disponível em < https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/cargas/transporte-multimodal-de-cargas/trabalhos-publicados-pela-antt/antt_otm___produto_06_vf01.pdf >. Acesso em fev.2026

106. 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).

107. 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.

108. 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.

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

110. 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.

111. 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);

112. 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.

113. 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**”

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

115. 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.

IV.4.1 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

116. 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.

117. 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.

118. 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.

119. 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.

120. 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.

121. 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.

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.

122. Assim, revento as glosas.

IV.5 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.

123. 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.

124. 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.

125. 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.

126. 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).

127. 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.

128. 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.

129. 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.

V CONCLUSÃO

130. 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

Rachel Freixo chaves

Assinado Digitalmente