



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.939020/2014-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.454 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EDITORA SCIPIONE S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

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

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

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

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

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

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. STJ.

O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do

contribuinte, conforme entendimento firmado no Resp 1.221.170/STj, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÕES COM ALÍQUOTA ZERO. IMPROCEDÊNCIA.

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

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

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

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTO. SÚMULA CARF N° 217.

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

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

O direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como de bens incorporados ao ativo intangível, somente é possível quando os

ativos são adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e quando a respectiva despesa esteja devidamente registrada na contabilidade da empresa com base em documentos que comprovem sua efetividade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares, para no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: por unanimidade, em reverter as glosas sobre (I) os “serviços editoriais”, (II) as despesas com aluguel de bens móveis junto à LSI Logística S/A, (III) as despesas de aluguel e de energia elétrica do imóvel da Rua Ceno Sbrighi e (IV) a depreciação do ativo imobilizado correspondentes aos bens relacionados aos serviços de impressão gráfica. Por maioria de votos, em reverter as glosas sobre as despesas de energia elétrica dos imóveis da Rua Otaviano Alves de Lima e da Rua Humaitá. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Juciléia de Souza Lima. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os “serviços gráficos”, relativos à industrialização por encomenda. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava provimento ao recurso nesta matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Wagner Momesso Mota de Oliveira – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão de primeira instância administrativa, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, de forma a reconhecer o crédito adicional no valor de R\$ 20.147,80 de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas não tributadas do mercado interno do 4º trimestre de 2011, homologando-se as compensações vinculadas até o limite do direito creditório reconhecido, e a manter os demais termos do despacho decisório contestado.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-61.548, da 3ª Turma da DRJ/CTA:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 36625.84143.190313.1.1.10-1451, relativo ao crédito de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas não tributadas do mercado interno do 4º trimestre de 2011, que solicita o valor de R\$ 226.862,22.

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo DERAT-SP, após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas), emitiu, em 05/10/2016, o Despacho Decisório Eletrônico (rastreamento nº 117811460), o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 106.744,22, e homologou parcialmente as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido.

Note-se que o referido ato administrativo teve por base a Informação Fiscal de fls. 406 a 429 (que, a partir dessa citação, é denominada simplesmente Informação Fiscal), a qual relata e encerra o procedimento fiscal de análise do direito creditório relacionado com o Mercado Interno Não Tributado (vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência) das contribuições para o PIS e para a COFINS de todos os trimestres dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, com exceção da contribuição para o PIS do 1º trimestre de 2011.

Em mencionada Informação Fiscal a autoridade a quo, como dito, relata como a análise dos direitos creditórios foi realizada. Narra o procedimento fiscal destacando, de forma cronológica, as intimações, reintimações e termos de constatações fiscais, bem como as respectivas respostas e documentos apresentados pela contribuinte. Descreve os procedimentos de apuração das bases de cálculo das contribuições, dos percentuais de rateio, das bases de cálculo dos créditos, e dos créditos não cumulativos reconhecidos. Menciona, também, tanto os documentos utilizados na análise quanto a legislação que fundamenta os ajustes e glosas efetivados (em relação às informações constantes dos Dacon) nos períodos auditados.

No tocante à apuração das bases de cálculo das contribuições e dos respectivos valores de PIS/Cofins a recolher do ano de 2011, a fiscalização relata que identificou insuficiência de recolhimento, motivada por omissões de receitas que ensejaram a lavratura de auto de infração, consubstanciado no processo administrativo nº 16692.720243/2016-22. Relata, também, que em razão desse fato (omissão de receitas no ano de 2011) efetuou ajustes nos percentuais de rateio (utilizados para a apropriação dos créditos não cumulativos às receitas tributadas e às receitas não tributadas no mercado interno).

Já no que diz respeito à apuração das bases de cálculo dos créditos, a Informação Fiscal da conta que a análise da autoridade a quo foi prejudicada e que (nas palavras da fiscalização, consoante item 2. Análise Prejudicada do tópico Análise da Base de Cálculo dos Créditos PIS/Cofins com Fundamentação Legal):

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

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

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

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

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

- glosa das aquisições de livros e equiparados a livros, pelo fato desses produtos estarem sujeitos à alíquota zero, conforme art. 28 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.

Cita como fundamento para as glosas a Solução de Consulta nº 225, de 17/08/2005 da 6ª Região Fiscal da RFB.

- glosa das aquisições conforme as planilhas denominadas 1PapelNacional, 1PapellImportado e 1Importação85234910. As glosas deram-se com os seguintes motivos: notas fiscais cujas mercadorias foram compradas (venda para a interessada) com alíquota zero; notas fiscais com informações divergentes; notas fiscais que não foram apresentadas para análise; importações para as quais existem divergências de valores na Declaração de Importação; importações cujas

Declarações de Importação não foram localizadas nos sistemas da RFB com os critérios/dados informados; e importações cujos recolhimentos (DARF) de PIS/Cofins – Importação não foram localizados nos sistemas da RFB.

- glosa dos créditos relativos aos serviços editoriais e serviços gráficos conforme as planilhas denominadas 2SEditorial e 2SGráfico. Nesse caso as glosas deram-se:

- com base no entendimento de que os Direitos Autorais não concedem o direito ao crédito da não cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins). Embasa esse entendimento na Solução de Divergência Cosit nº 14, de 2011.

- e tendo em vista os seguintes motivos: notas fiscais relativas à aquisição de serviços com alíquota zero/isenção/suspensão das contribuições; notas fiscais que não foram apresentadas para análise; notas fiscais com informações divergentes; notas fiscais relativas a prestação de serviços NÃO relacionados a fabricação de livros, desenvolvimento de sites, de conteúdo para internet e de jogos, a produção de animação, a formação de educadores e a serviços de internet e publicidade, bem como de notas fiscais sem descrição dos serviços prestados; e compra de matéria-prima constante de notas fiscais de serviço e matéria-prima, uma vez que as aquisições de matérias-primas foram analisadas e incluídas nas planilhas relativas aos bens.

- glosa dos créditos relativos a locações de móveis, conforme planilha denominada 3AluguelMóvel, com destaque de que foram glosadas:

- todas as aquisições, locações, depreciações e fretes relativos a:

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

- e as aquisições de serviços: com alíquota ZERO/isenção/suspensão de PISCOFINS; com contratos não apresentados para análise; com documentos que se apresentam com divergência(s); com omissão de CNPJ do locador; sem especificação do uso/finalidade da mão de obra locada; sem especificação/discriminação do objeto locado; e com documentos desfocados que impossibilitaram a leitura.

- glosa dos créditos relativos aos aluguéis dos imóveis, conforme a relação e motivos dos quadros colacionados na Informação Fiscal e conforme a planilha denominada 3Aluguel;

- glosa dos créditos relativos às despesas de energia elétrica dos imóveis cujos valores de aluguéis não foram admitidos nas bases de cálculo de créditos PISCOFINS.

Destaque-se que foram admitidas as despesas relativas às locações conjuntas, com a proporcionalidade rateio de 50%, e que as glosas constam demonstradas conforme quadro colacionado na Informação Fiscal e na planilha denominada 4EnergiaElétrica;

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

- glosa dos créditos relativos às despesas de depreciação de todos os bens/ativos informados nas planilhas apresentadas à fiscalização. As glosas deram-se pelos seguintes motivos: bens/ativos não utilizados na produção de bens ativos destinados à venda ou não empregados no processo industrial do adquirente; programas de computador não utilizados diretamente para o funcionamento de máquinas da linha de produção; e bens/ativos relacionados com a impressão gráfica, uma vez que esse serviço foi realizado (no período analisado) fora da empresa.

Por fim, observa-se que, em razão dos ajustes/glosas acima, a autoridade a quo realizou a reapuração dos créditos não cumulativos de todo o período analisado, utilizando-se dos índices de rateio proporcional determinados no procedimento fiscal. Destaca-se ainda que, com base nesta reapuração e com a consideração das deduções informadas nos respectivos Dacon, foram determinados os valores mensais dos créditos vinculados ao mercado interno não tributado, bem como os créditos trimestrais, tanto do PIS quanto da Cofins de todos os períodos analisados (conforme os quadros constantes da Informação Fiscal e a planilha 8CréditosApurados).

Manifestação de Inconformidade Uma vez cientificada do despacho decisório a interessada apresentou, em 16/11/2016, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, no tópico I. Dos fatos, a interessada faz um breve relato dos fatos, ressaltando que em nenhum momento foi afastado o seu direito à compensação do saldo credor vinculado ao Mercado Interno Não Tributado e que está, com a apresentação de sua manifestação, contestando o conceito de insumo e todas as glosas efetuadas. Destaca, também, que o procedimento fiscal realizou a análise de diversos períodos de apuração, de ambas as contribuições (PIS e Cofins), e, nesse

sentido, pede que os processos, relativos às análises realizadas, sejam anexados e julgados em conjunto. Fundamenta esse pedido na Portaria RFB nº 666, no §1º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e no § 6º do art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 2012. Ademais, reclama que não tem como identificar quais são os documentos que estão ilegíveis ou incompletos e que caberia à fiscalização solicitar novas cópias dos mesmos.

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

No tópico II Preliminarmente, subtópicos II.1. Do Cabimento da Manifestação de Inconformidade e II.2 Da Tempestividade da Presente Manifestação de Inconformidade, a contribuinte defende o cabimento da manifestação de inconformidade, bem como sua tempestividade. Argumenta que a possibilidade de apresentação do recurso encontra respaldo no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e que a manifestação deve ser recebida no efeito suspensivo, conforme previsto no § 11º do mencionado art. 74 e no § 5º do art. 77 da Instrução Normativa SRF nº 1.300, de 2012. Diz, também, que foi cientificada do despacho decisório em 14/10/2016 e que a apresentação da manifestação de inconformidade, no dia 16/11/2016, é tempestiva, uma vez que foi realizada dentro do prazo legal de 30 dias.

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

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

tacitamente. Para defesa de sua tese colaciona doutrina e ementa de Acórdão do CARF, relativo à recomposição de saldo de prejuízo passível de compensação (IRPJ).

No último subtópico das preliminares, denominado II.5 Da Necessidade de Lançamento para Glosa dos Créditos Objeto de Pedido de Ressarcimento, a manifestante argumenta a nulidade do procedimento fiscal em razão da ausência de auto de infração.

Sustenta que, como o procedimento realizado foi o de revisão de ofício das apurações (das contribuições) efetuadas pelo contribuinte, a fiscalização, consoante o disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional, tinha a obrigação de realizar o lançamento de ofício. Para defesa de sua tese colaciona ementas de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

A seguir, tópico III. Do Direito, subtópico III.1 – Da Efetividade e da Legitimidade dos Créditos Utilizados pela Requerente, a contribuinte discursa sobre as características do sistema de não cumulatividade aplicado às contribuições (PIS e Cofins), bem sobre os créditos autorizados pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Ademais, ressalta novamente que o direito ao ressarcimento do crédito pleiteado não foi contestado pela Receita Federal, restando a discussão administrativa restrita ao conceito de insumo e à comprovação dos créditos pleiteados.

Na seqüência, no subtópico III.2 – Dos Vícios na Apuração do Crédito no Procedimento Fiscal: III.2.1 – Nulidade em Razão da Apuração Anual dos Créditos, a interessada suscita a nulidade do procedimento fiscal em razão de a fiscalização ter efetivado as glosas de forma anual e sem a identificação a que mês elas se referem. Diz que o critério utilizado dificulta a identificação das glosas e torna o procedimento nulo. Acrescenta que o procedimento afronta as regras da não cumulatividade e, também, o art. 142 do Código Tributário Nacional. Por fim, informa que a comprovação do seu direito ao crédito será realizada para todo o ano-calendário de 2011, de forma a seguir o procedimento da fiscalização (a qual efetivou a análise de todos os pedidos de ressarcimentos de referido ano em uma só Informação Fiscal).

No subtópico seguinte a contribuinte afirma que houve III.2.2 - Nulidade em razão de Ausência de apreciação da Totalidade dos Documentos Disponibilizados à Fiscalização e das Incongruências no Termo de Informação Fiscal e no Despacho Decisório.

Afirma que existe inconsistência em relação a planilha 1PapellImportado, uma vez que foram apontadas glosas no despacho decisório mas que, aparentemente, as informações de citada planilha dão conta de que houve o reconhecimento integral dos créditos. Em relação às glosas que decorrem da análise prejudicada (dados insuficientes, CNPJ não informado e cópias de documentos ilegíveis), argumenta que elas não são legítimas e ou que são nulas, uma vez que atendeu por completo as intimações, com apresentação de todos os documentos de que dispunha. Pede, para o caso de não ser admitida a nulidade, que seja determinada a conversão do

juízo em diligência, com reabertura de prazo para que ela possa exercer seu direito de defesa e para o fim de atender o princípio da verdade material.

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

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

(a) Bens Utilizados como Insumo (III.4 – Despesas com Bens Utilizados como Insumos).

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

(a.1) 1PapelNacional. Relata que as glosas tiveram duas motivações: CFOP Divergente; e PIS/CofinsAlíquotaZERO. Argumenta que não há que se falar em ausência de entrega de documentos, uma vez que atendeu por completo todas as intimações, tendo entregue (em 04/08/2016 – aba “Amostragem – doc. 07) a amostragem de notas fiscais que foi solicitada (por e-mail) pela fiscalização. Acrescenta, de todo modo, que a comprovação de seu direito creditório pode ser verificada nas notas fiscais juntadas ao processo nos docs. 04/06. (a.1.1) CFOP Divergente - Argumenta que cometeu equívoco ao lançar as notas fiscais (com CFOP 5124) classificando-as como aquisição de bens utilizados como insumo, quando elas deveriam ter sido lançadas em despesas com serviços utilizados como

insumo. Sustenta que a fiscalização deveria ter realizado a reclassificação do crédito e não simplesmente efetivado as glosas, mas que, de qualquer modo, o seu direito pode ser comprovado com as cópias da notas fiscais juntadas conforme o doc. 04.

(a.1.2) PIS/Cofins Alíquota ZERO – Sustenta que, a rigor, todos os papéis adquiridos no período são (ou eram) tributados (conforme as notas fiscais juntadas no doc. 05), sendo os papéis de NCM nº 4802.5892 e 4810.19.90 tributados com alíquota normal das contribuições e o papéis de NCM nº 4810.22.90 tributados com alíquota zero. Alega, em relação aos primeiros, que houve erro da fiscalização, mas que de qualquer forma a legislação não veda o direito ao crédito nas hipóteses em que ocorre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições. Diz que em nenhum momento a fiscalização contestou a classificação dos produtos nos NCM e que uma eventual ausência de destaque das contribuições nas notas não prejudica o seu direito ao crédito. Traz, também, um longo arrazoado, com jurisprudências e doutrinas, para defender o direito ao crédito nos casos de aquisições de produtos com alíquota zero e para sustentar que esta (aliqu. zero) não pode ser confundida com a isenção ou com a não tributação.

(a.2) Importação 85234910 – Relata que a glosa foi efetivada pelo fato de os créditos não terem sido considerados insumo para a produção de livros e também sob o fundamento de que não houve a apresentação da declaração de importação. Diz que trata-se de apenas uma nota fiscal (nº 279), relativa à aquisição de CD-ROM para a produção de som, a qual está sendo anexada no doc. 06. Argumenta que referido CD deve ser considerado como insumo, uma vez que ele acompanha livro de aprendizado da língua inglesa comercializado pela empresa. (b) Serviços Utilizados como Insumo (III.5 – Despesas com Serviços Utilizados como Insumos). Relata que, consoante os apontamentos da fiscalização, as glosas dessa rubrica foram divididas em Serviços Editoriais e Serviços Gráficos, as quais foram consolidadas nas planilhas 2SEditorial e 2SGráfico. Diz que (na sua avaliação) as glosas dessa rubrica podem ser subdivididas trimestralmente da seguinte forma: os Serviços Editoriais em Direitos Autorais, Documentos não Apresentados e Serviços não relacionados à fabricação de livros, sendo estes subdivididos em Conteúdo para Internet e Publicidade; e os Serviços Gráficos em PIS/Cofins Alíquota Zero, Documentos não Apresentados e Amostragem ilegível/recortada.

Destaca, novamente, que, seguindo a mesma lógica aplicada na auditoria, apresentou argumentos para todos os pontos/períodos suscitados pela fiscalização. (b.1) Serviços Editoriais (III.5.1 - Serviços Editoriais). Relata que as glosas totalizaram R\$ 2.066.025,41, sendo glosados R\$ 87.957,04 relativamente a Direitos Autorais e Serviços não relacionados à fabricação de livros (Conteúdo para Internet e Publicidade) e R\$ 1.078.068,37 relativos à Documentos não Apresentados. (b.1.1) - Direitos Autorais. Argumenta que esses serviços foram todos adquiridos de pessoas jurídicas e se referem, na realidade, “à compra e/ou locação de imagens, fotos músicas, poemas, textos, desenhos, tiras de quadrinhos, jornais, iconográfica, entre outros.”. Sustenta que são despesas essenciais para a

edição de livros didáticos e que a solução de consulta mencionada pela autoridade a quo está em desacordo com o entendimento adotado pelo CARF.

Argumenta que à luz do conceito de insumo do IPI é incontestável que os denominados (pela fiscalização) Direitos Autorais estão ligados diretamente à atividade produtiva da interessada e integram os produtos finais por ela confeccionados. Argumenta, também, que é uma editora de livros e que, portanto, o seu processo produtivo não se limita à atividade de impressão. (b.1.2) - Conteúdo para Internet e Publicidade. Sustenta que tratam-se de conteúdos digitais intrinsecamente relacionados aos livros vendidos, os quais viabilizam e complementam suas vendas. Diz que não se trata de atividade desconectada das atividades da contribuinte, mas sim “de produção de conteúdo editorial do livro, que também possui plataforma na internet para interação com o conteúdo da obra!” (Grifos nos originais).

(b.1.3) - Documentos não Apresentados. Reitera que atendeu por completo todas as intimações e que realizou a apresentação da amostragem de notas fiscais solicitada pela fiscalização. Diz que referida solicitação foi realizada por email (em mensagem enviada em 04/05/2016) e que apresentou a planilha doc. 08, não havendo que se falar em ausência de entrega de documentos.

Acrescenta, de qualquer modo, que a comprovação de seu direito creditório pode ser verificada nas notas fiscais juntadas ao processo no doc. 09.

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

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

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

(b.2.3) Documentos não Apresentados. Traz argumentações idênticas aos Documentos não Apresentados dos Serviços Editoriais (b.1.3). Diz que entregou planilha (relativa à amostragem solicitada) com indicação das notas fiscais solicitadas, conforme aba “Amostragem” – doc. 11, e que, de todo modo, as notas

fiscais juntadas ao processo, conforme o doc. 10, comprovam o seu direito creditório. Acrescenta que a auditoria, que resultou na constituição do presente processo, foi realizada de forma simultânea em relação a quatro exercícios e também em relação a empresa Editora Ática S/A, sendo, de rigor, a determinação para realização de diligência para que seja realizada nova análise. (c) Aluguel de Bens Móveis (III.6 – Despesas com Aluguel de Bens Móveis). Diz que nessa rubrica identificou, consoante os apontamentos da fiscalização, que as glosas foram justificadas em razão de terem sido encontradas: notas fiscais referentes a serviços de manuseio; notas fiscais não apresentadas; e notas fiscais sem CNPJ. Destaca, mais uma vez, que, a fim de evitar a preclusão do seu direito de defesa, apresentou argumentos para todos os períodos/pontos tratados na auditoria. Argumenta que o embasamento para a efetivação dessas glosas está equivocado; primeiro porque a legislação não exige qualquer vinculação desse tipo de gastos com o processo produtivo (basta apenas que as máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa); e segundo porque as soluções de consulta utilizadas pela fiscalização tratam de hipóteses não relacionadas aos casos concretos tratado nos autos, o que as torna imprestáveis para justificar as glosas. (c.1) serviços de manuseio. Diz que a movimentação de mercadorias é essencial para suas atividades, sobretudo ao se considerar as enormes movimentações de estoques que viabilizam a entrega dos livros. Argumenta que as notas fiscais glosadas são todas da empresa LSI Logística Ltda., com a qual a interessada possui contrato de locação de equipamentos (Doc. 12) para a movimentação de materiais. Acrescenta que a classificação realizada pela autoridade a quo, como serviços de manuseio, está equivocada, pois, como pode ser constatado na Nota Fiscal nº 240 (doc. 13), tratam-se de serviços de locação de equipamentos para movimentação de materiais.

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

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

(d.1) imóvel da Rua Ceno Sbrighi - Sustenta que apresentou cópia do contrato de locação assinado em 2005, cópia de dois termos aditivos e cópia do Termo de entrega das chaves do imóvel ao locador, datado de 14/05/2012.

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

(e) Energia Elétrica (III.8 – Despesas com Energia Elétrica). Diz que a fiscalização não analisou a fundo todas as despesas da empresa e que, consoante e-mail enviado pela auditora fiscal, foi solicitada a apresentação de uma pequena amostra dessas despesas. Reclama que a fiscalização deveria ter realizado intimação específica em relação aos imóveis localizados na Av. Visconde de Suassuna, 634, Recife, e na Rua Achilles Orlando Curtolo, 646, a fim de realizar uma análise mais profunda. Contesta o entendimento adotado pela fiscalização no sentido de que só podem ser consideradas as despesas de energia elétrica dos imóveis cujas as despesas de aluguel foram aceitas. Alega que o critério adotado não possui qualquer embasamento legal e pede que seja feita uma nova análise das faturas, em conjunto com os comprovantes de pagamento e com o Livro Razão. (f) Fretes sobre Vendas (III. 9 – Despesas com Fretes sobre Venda). Argumenta, novamente, que não houve o devido aprofundamento da ação fiscal e que, consoante jurisprudência administrativa, o ônus da prova cabe à fiscalização. Alega, também, que as afirmações da autoridade a quo não correspondem à realidade dos fatos, pois, além de terem sido baseadas em parte da documentação que foi apensada aos autos pela própria fiscalização, não refletem as informações que constam dessa documentação. Reclama que a fiscalização deveria ter realizado intimação específica para esclarecer as glosas com a motivação não apresentação de documentos e com informações omissas. Fala que atendeu por completo as intimações, que a amostragem solicitada pela fiscalização foi atendida, conforme doc. 18, e que o seu direito consta comprovado conforme os documentos constantes do doc. 17. Por fim, em relação à ausência de CNPJ nas notas fiscais, colaciona um exemplo na manifestação e diz que não existe razão para manutenção das glosas. (g) Depreciação do Ativo Imobilizado (III.10- Depreciação do Ativo Imobilizado). Alega, mais uma vez, que o procedimento foi realizado de forma precipitada, com a tomada de decisão sem considerar todos os documentos apresentados e as informações neles contidas. Argumenta que a reformatação procedida nas planilhas apresentadas prejudica de forma substancial a análise realizada, uma vez que não reflete os controles da empresa de forma fidedigna. Diz que a desconsideração dos bens e ativos utilizados nos serviços gráficos e editoriais pelo fato desses serviços serem totalmente terceirizados não possui qualquer amparo legal, sendo que decisão recente do CARF, em situação análoga à encontrada em sua empresa, autorizou o creditamento das contribuições. Consoante jurisprudência que colaciona na peça de defesa, pugna pela possibilidade de crédito sobre as despesas de depreciação de bens de todos os outros bens/ativos que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Questiona o critério utilizado pela autoridade fiscal para distinguir os bens/ativos utilizados na produção dos não utilizados na produção e afirma que, nos documentos elaborados durante o procedimento fiscal, em nenhum momento este fato foi esclarecido. Por último, pugna, mais uma vez, pela aplicação do conceito mais amplo de insumo, lembrando que os softwares, licenças e computadores são extremamente essenciais para o sistema produtivo da empresa.

A seguir, no tópico nominado IV – Da Multa, a interessada argumenta que, uma vez comprovada a procedência dos créditos, bem como o direito à homologação integral das compensações, a multa, que constitui acessório da exação principal, não pode ser exigida.

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

Para sustentação de sua tese colaciona alguns julgados administrativos e diz, por fim, que a pretensão da Receita Federal de realizar referida cobrança, ante a inexistência de previsão legal, não pode prevalecer.

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

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

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

- a manifestação de inconformidade seja recebida e provida, de modo a se deferir integralmente o pedido de ressarcimento de crédito e se homologar, também integralmente, as declarações de compensação vinculadas ao primeiro pedido;
- seja determinada a apreciação conjunta de todos os processos relacionados ao procedimento de fiscalização, a saber: nº 10880.939008/2014-67; nº 10880.939009/2014-10; nº 10880.939010/2014-36; nº 10880.939011/2014-81; nº 10880.939020/2014-71; nº 10880.939021/2014-16; e nº 10880.939022/2014-61.

- seja possível provar por todos os meios de prova admitidos em direito, com a juntada, se necessário, de novos documentos, sendo levado em conta as considerações expostas no subtópico II.3 (indisponibilidade dos sistemas da RFB); e, finalmente, para o caso de não ser acolhida a preliminar de nulidade do despacho decisório, que seja determinada a realização de diligências específicas para averiguação das inconsistências apontadas, de modo a se garantir o pleno exercício do direito de defesa da contribuinte.

É o relatório.

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, e expõe, em breve síntese, o seguinte:

II.2 – DAS NULIDADES II.2.1 - NULIDADE EM RAZÃO DA APURAÇÃO ANUAL DOS CRÉDITOS

II.2.3 – DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA GLOSA DOS CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO – DECADÊNCIA PARA ANALISAR A APURAÇÃO DO 1º, 2º E 3º TRIMESTRES DE 2011

III.1 – DA EFETIVIDADE E DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS UTILIZADOS PELA RECORRENTE

III.2 – DO CONCEITO DE INSUMO NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS – APLICAÇÃO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA Nº 1.221.170

III.3 – DESPESAS COM BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – AQUISIÇÃO DE PAPEL

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

III.4.1 – SERVIÇOS GRÁFICOS

III.4.2 – SERVIÇOS EDITORIAIS

III.5 – DESPESAS COM ALUGUEL DE BENS MÓVEIS

III.6 – DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEIS

III.7 – DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

III.8 – DESPESAS COM FRETE

III.9 - DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

IV – DA MULTA

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

Por todo exposto, é de rigor o provimento do presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o acórdão recorrido na parte em que não reconhecido

o direito creditório da Recorrente e, por consequência, sejam homologados integralmente os PER/DCOMP's relacionados ao presente processo administrativo.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

### **Nulidade**

Em seu recurso voluntário a recorrente alega a existência de nulidade do procedimento fiscal sob os argumentos de que:

II.2.1 - NULIDADE EM RAZÃO DA APURAÇÃO ANUAL DOS CRÉDITOS;

II.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;

II.2.3 – DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA GLOSA DOS CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO – DECADÊNCIA PARA ANALISAR A APURAÇÃO DO 1º, 2º E 3º TRIMESTRES DE 2011

- no presente caso é aplicável o prazo de cinco anos do § 4º, art. 150 do CTN, para a revisão e lançamento dos contribuições analisadas, ou seja, que no momento da ciência do despacho decisório já havia transcorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos a que se refere o § 4º, art. 150 do CTN, e que, dessa forma, as contribuições objeto do procedimento fiscal já se encontravam homologadas tacitamente; - como o procedimento realizado foi o de revisão de ofício das apurações (das contribuições) efetuadas pelo contribuinte, a fiscalização, consoante o disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional, tinha a obrigação de realizar o lançamento de ofício das glosas;

- as glosas foram efetivadas de forma anual, dificultando suas identificações e afrontando as regras da não cumulatividade e, também, o art. 142 do Código Tributário Nacional; - não houve o devido aprofundamento da ação fiscal, posto que ela foi realizada de forma precipitada, com a tomada de decisão sem considerar todos os documentos apresentados e as informações neles contidas.

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

“Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

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

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

Ademais, constata-se, também, que não houve qualquer limitação à possibilidade de defesa da recorrente, já que ela teve livre acesso a todas as informações constantes do despacho decisório e que não houve qualquer restrição ao seu direito de apresentação da manifestação de inconformidade ou qualquer empecilho relativo à produção de provas, não havendo que se falar preterição do direito de defesa.

Assim, como bem detalhado pela DRJ, nota-se que a alegada impossibilidade de acesso à íntegra ao processo não foi comprovada. Isso porque as cópias de tela (“prints do sistema e-cac), quando muito, comprovam a indisponibilidade temporária do sistema e não, como alegado, a impossibilidade de acesso ao processo durante os trinta dias do prazo para a apresentação da manifestação. Ademais, verifica-se que o recurso voluntário apresentado derruba a tese da contribuinte de que não obteve acesso à cópia integral do processo, uma vez que, muito bem desenvolvida, apresenta defesa específica aos diversos pontos tratados na decisão administrativa.

Em relação às alegações de decadência, verifica-se que o procedimento em tela se refere à análise de pedido de ressarcimento (cumulado com pedidos de compensação), no qual a autoridade administrativa tem o poder/dever de examinar a liquidez e certeza do direito de crédito pleiteado, o que implica calcular/determinar créditos que, segundo a legislação, podem ser ressarcidos aos contribuintes. Ou seja, não se trata aqui de procedimento de revisão de débito declarado para fins de lançamento de ofício, mas sim de se verificar a existência de crédito líquido e certo passível de ser ressarcido para o sujeito passivo.

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

Ademais, como bem detalhado pela DRJ, o prazo a ser levado em conta no presente caso é aquele previsto para a compensação, instituído pelo § 5º, art. 74, da Lei 9.430/96, o qual, diga-se, não foi afrontado.

Em relação à alegação de necessidade de auto de infração para efetuar as glosas, verifica-se que o ato administrativo próprio para a concessão (ou não) de direito creditório é o despacho decisório, sendo que dele pode resultar tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo. Isso porque a homologação, ou não, dos débitos declarados em Declaração de Compensação - Dcomp, deve ocorrer com a emissão de despacho decisório, consoante o previsto no § 7º, art. 74, da Lei 9.430, de 1996.

Além disso, no que diz respeito à nulidade em razão da apuração anual dos créditos, constata-se que a argumentação não se sustenta diante dos fatos. Isso porque as linhas de glosas (e de concessão de crédito) em cada uma das planilhas elaboradas pela fiscalização nada mais são do que a reprodução das linhas (com as respectivas datas e demais informações) das planilhas elaboradas pela recorrente e entregues durante o procedimento fiscal. Portanto, não procede a alegação de que a contribuinte não consegue identificar (em cada data ou período de apuração) as glosas de linhas que ela mesma informou à fiscalização.

Isso porque, contrariamente ao afirmado pela recorrente, apesar de as planilhas elaboradas pela fiscalização estarem organizadas e nominadas de forma anual (nos mesmos moldes das que foram apresentadas pela própria recorrente à fiscalização), constata-se que todas as rubricas (sem exceção) constam relacionadas e identificadas com datas e respectivos meses de competência.

Ademais, o recurso voluntário apresentado demonstra, por mais de uma vez, que tanto as planilhas elaboradas quanto os períodos (meses e trimestres) a que os créditos glosados se referem foram entendidos pela contribuinte. Como se observa na defesa dos créditos da não cumulatividade, §§ 122, 163, 212, relativos aos tópicos III.4 – Despesas com Bens Utilizados como Insumos, III.5 – Despesas com Serviços Utilizados como Insumos e III.6- Despesas com Aluguel de Bens Móveis. Assim, verifica-se que a recorrente obteve esse entendimento, pois consegue classificar as glosas por trimestre.

Não obstante, frise-se que, a fiscalização tentou, por mais de 9 (nove) meses e por meio de 9 (nove) intimações e reintimações, coletar os documentos e informações necessários à comprovação dos créditos pleiteados no pedido de ressarcimento.

Por outro lado, verifica-se que a recorrente preferiu a omissão, pois, mesmo após ser intimada e reintimada diversas vezes, deixou de corrigir as planilhas apresentadas e de entregar os documentos solicitados. Conforme se verifica nos 9 (nove) termos (de Intimação e Reintimação), a contribuinte foi repetidamente cientificada dos problemas com a documentação entregue (planilhas com inconsistências e ausência de documentos) e, mesmo assim, optou por não fazer as correções necessárias e não entregar os documentos faltantes.

Portanto, nulo seria o ato administrativo se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, situação que não se caracteriza nos autos.

Dessa forma, não há dúvida acerca da competência dos Auditores Fiscais responsáveis pela autuação, bem como não houve preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal e levados ao conhecimento da recorrente.

Assim, não merece prosperar a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos legais apontados, não se enquadrando, portanto, em nenhum daqueles citados no Decreto nº 70.235/72.

Ademais, da análise das alegações apresentadas, verifica-se que a recorrente reproduziu as razões recursais da Manifestação de Inconformidade não apresentando elemento novo no Recurso Voluntário acerca das preliminares suscitadas. Dessa forma, por entender que a decisão proferida pela DRJ em relação a referida matéria seguiu o rumo correto, utilizo das mesmas razões de decidir, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF.

Nesse sentido, rejeito as preliminares arguidas.

#### **Do Pedido de conversão do julgamento em diligência**

A Recorrente solicita a conversão do julgamento em diligência, para permitir uma nova apuração dos créditos a partir dos parâmetros definidos pelo CARF, em consonância com a jurisprudência citada no presente Recurso Voluntário.

Consoante análise do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72 (PAF), compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do art. 18 do referido diploma normativo.

A realização de diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

No entanto, foi constatado que a autoridade *a quo* não mediu esforços para que a recorrente apresentasse os dados e documentos necessários para a comprovação do direito creditório solicitado.

A recorrente, por sua vez, ao contrário do alegado, optou por não corrigir as planilhas e não entregar os documentos solicitados, mesmo após ter sido intimada e reintimada por diversas vezes.

E, ainda, na outra oportunidade que teve, a recorrente preferiu trazer parte de suas argumentações desacompanhadas de prova, com a manutenção da omissão em relação aos dados e documentos solicitados no procedimento fiscal.

Ocorre que, a diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo.

Nesse sentido, indefiro o referido pedido de diligência.

### **Mérito**

No procedimento fiscal em análise, conforme se verifica na Informação Fiscal, a autoridade *a quo* promoveu ajustes nas bases de cálculo das contribuições devidas, nos percentuais do rateio proporcional e nas bases de cálculo dos créditos. Relativamente ao primeiro ajuste, nota-se que, como foram encontradas omissões de receita, houve a lavratura de auto de infração, consubstanciado no processo administrativo nº 16692.720243/2016-22.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, a recorrente basicamente reitera as razões da defesa de piso, acrescentando jurisprudência que entende corroborar seu pleito, além de ampliar os fundamentos jurídicos que amparam o direito pretendido.

Além disso, a recorrente aduz que é uma das Editoras mais importantes do mercado nacional de didáticos. É nacionalmente reconhecida pela excelência de seu corpo de autores e equipes editoriais, que já foram agraciados com diversos prêmios.

A recorrente sustenta que para a produção das suas obras literárias, desde a sua criação pelos autores até a entrega ao usuário final do livro, inúmeras são as fases a serem ultrapassadas. Para melhor compreensão do complexo processo produtivo, é possível dividir a produção das obras literárias em três fases, a saber: elaboração, impressão e armazenamento/entrega.

A fase de elaboração compreende: (i) assessoria editorial, que consiste na editoração e formatação dos textos; (ii) diagramação, digitação e editoração eletrônica, que consiste em aplicação na obra do template da programação visual, ilustrações e fotos; (iii) edição, criação, tradução de texto, que consiste em organização do texto, escolha das imagens, criação de exercícios, coordenação geral da obra; (iv) Iconografia, que consiste em aquisição de fotos para inserção nas obras; (v) ilustração / cartografia, que consiste na aquisição de ilustrações e mapas para inserção nas obras; (vi) leitura crítica, que consiste em serviços de avaliação de conteúdo e formatos do produto final; (vii) livro protótipo, que consiste em manufatura de protótipos do livro; (viii) preparação e revisão do texto, que consiste em padronização dos textos e adaptação às normas gramaticais; (ix) projeto gráfico, que consiste em custos com elaboração de projeto visual de capa e de miolo, escolha de fontes e aberturas de capítulos, imagens de capa; e (x) textos fotos e artes que compreende a aquisição de textos, fotos e ilustrações de autores de outras editoras, para inserção nos livros.

A fase de impressão das obras compreende: (i) aquisição de papel, em sua maioria de produção nacional; (ii) contratação de serviços gráficos; e (iii) demais insumos para impressão. Finalmente, há a fase de armazenamento e entrega, que compreende: (i) custos de

condicionamento das mercadorias (materiais de embalagem); (ii) locação de máquinas para movimentação das mercadorias (empilhadeiras, etc.); e (iii) demais itens de infraestrutura de estocagem e manuseio dos bens e o custo dos fretes de venda. Além disso, nas três fases temos despesas de energia elétrica, aluguel, depreciação entre outras.

Dessa forma, a recorrente defende que todos os elementos supracitados são essenciais à atividade empresarial, razão pela qual devem ser considerados como insumos para fins de creditamento do PIS E DA COFINS.

Como se vê, o que a recorrente pretende, na verdade, é adoção de um conceito amplo para o termo “insumo”: sustenta, em resumo, que, para a efetiva aplicação da não cumulatividade das contribuições, todos os custos e despesas essenciais a formação das receitas deve ser considerados insumos e, por consequência, devem gerar créditos da não cumulatividade.

Nesse sentido, em 22 de fevereiro de 2018, o STJ concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 e firmando o entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Portanto, o julgamento do REsp nº 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por força do artigo 99 do Novo Regimento Interno, tem aplicação obrigatória: “Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Por outro lado, verifica-se que a 3ª Turma da DRJ/CTA, ao proferir o acórdão recorrido, não tratou do conceito contemporâneo de insumos e, portanto, não considerou qual seria a relevância e/ou a essencialidade dos dispêndios com a atividade econômica da Recorrente, tendo se orientado pelo conceito restritivo de créditos, com base nas Instruções Normativas RFB 247/2002 e 404/2004.

Assim, de acordo com o Parecer Normativo Cosit 05-2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Uma vez definido o conceito de insumo que é aceito pela autoridade administrativa passa-se à análise, uma a uma, das rubricas objetos das glosas, com o destaque de que a recorrente apresentou contestações para todas elas. Além disso, observe-se que todas as rubricas, relativas aos créditos da não cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins), foram tratadas na Informação Fiscal no item Análise da Base de Cálculo dos Créditos de PIS/Cofins.

### I - Despesas com bens utilizados como insumos - aquisição de papel

A autoridade fiscal efetuou a glosa das aquisições de papel, sob a justificativa de que as mercadorias foram compradas com alíquota zero ou não foram apresentadas para análise; ou havia divergência de valores na Declaração de Importação; ou ainda pois as Declarações de Importação não foram localizadas nos sistemas da RFB.

Assim, verifica-se que as glosas relativas aos bens utilizados como insumo foram resumidas e justificadas nos subitens 3 e 4, tendo sido identificadas e especificadas nas planilhas denominadas 1PapelNacional, 1PapelImportado e 1Importação85234910.

No entanto, a recorrente contesta somente as glosas especificadas nas planilhas 1PapelNacional e 1Importação85234910, uma vez que, como já constatado anteriormente (nas Preliminares de Nulidade), inexistem glosas na planilha 1PapelImportado. No tocante à primeira planilha insurge-se contra as glosas identificadas como CFOP Divergente argumentando que cometeu equívoco ao lançar as notas fiscais (com CFOP 5124), mas que, de qualquer modo, o seu direito pode ser comprovado com as cópias das notas fiscais juntadas, conforme o doc. 04.

Assim, a recorrente reitera que todos os papéis adquiridos no período são (ou eram) tributados (conforme as notas fiscais juntadas no doc. 05), sendo os papéis de NCM nº 4802.5892 e 4810.19.90 tributados com alíquota normal das contribuições e os papéis de NCM nº 4810.22.90 tributados com alíquota zero. Alega, em relação aos primeiros, que houve erro da fiscalização, mas que de qualquer forma a legislação não veda o direito ao crédito nas hipóteses em que ocorre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições. Argumenta que em nenhum momento a fiscalização contestou a classificação dos produtos nos NCM e que uma eventual ausência de destaque das contribuições nas notas não prejudica o seu direito ao crédito. Além disso, defende o direito ao crédito nos casos de aquisições de produtos com alíquota zero e para sustentar que esta (alíquota zero) não pode ser confundida com a isenção ou com a não tributação.

Ocorre que, em processos que envolvem restituição, ressarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontroverso que o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

No entanto, é importante frisar que autoridade fiscal efetuou a glosa das aquisições de papel, sob a justificativa de que as mercadorias foram compradas com alíquota zero ou não foram apresentadas para análise; ou havia divergência de valores na Declaração de Importação; ou ainda pois as Declarações de Importação não foram localizadas nos sistemas da RFB.

Assim, em que pese as alegações apresentadas pela recorrente, verifica-se que a mesma não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos em relação aos bens utilizados como insumo, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº

9.784/996 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”).

As glosas relativas aos bens utilizados como insumo foram resumidas e justificadas nos subitens 3 e 4, tendo sido identificadas e especificadas nas planilhas denominadas 1Papelnacional, 1PapellImportado e 1Importação85234910.

Por sua vez, a interessada contesta somente as glosas especificadas nas planilhas 1Papelnacional e 1Importação85234910, uma vez que, como já constatado anteriormente (nas Preliminares de Nulidade), inexistem glosas na planilha 1PapellImportado.

No tocante à primeira planilha insurge-se contra as glosas identificadas como CFOP Divergente argumentando que cometeu equívoco ao lançar as notas fiscais (com CFOP 5124), mas que, de qualquer modo, o seu direito pode ser comprovado com as cópias das notas fiscais juntadas conforme o doc. 04.

Ainda em relação à primeira planilha contesta as glosas relativas às aquisições que foram tributadas (PIS/Cofins) com alíquota zero. Diz que, a rigor, todos os papéis adquiridos no período são (ou eram) tributados (conforme as notas fiscais juntadas nº doc. 05), sendo os papéis de NCM nº 4802.5892 e 4810.19.90 tributados com alíquota normal das contribuições e os papéis de NCM nº 4810.22.90 tributados com alíquota zero. Alega, em relação aos primeiros, que houve erro da fiscalização, mas que de qualquer forma a legislação não veda o direito ao crédito nas hipóteses em que ocorre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições. Argumenta que em nenhum momento a fiscalização contestou a classificação dos produtos nos NCM e que uma eventual ausência de destaque das contribuições nas notas não prejudica o seu direito ao crédito. Traz, também, um longo arrazoado, com jurisprudências e doutrinas, para defender o direito ao crédito nos casos de aquisições de produtos com alíquota zero e para sustentar que esta (aliqu. zero) não pode ser confundida com a isenção ou com a não tributação.

Já, no tocante à planilha 1Importação85234910, pugna pela possibilidade do crédito glosado. Diz que trata-se de apenas uma nota fiscal (nº 279), relativa à aquisição de CD-ROM para a produção de som, a qual está sendo anexada no doc. 06. Argumenta que referido CD deve ser considerado como insumo, uma vez que ele acompanha livro de aprendizado da língua inglesa comercializado pela empresa.

Primeiramente, no que diz respeito às aquisições de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, em que pese a existência de doutrina e jurisprudência que suportam a tese da contribuinte, o fato é que, no entendimento da administração tributária, consta muito claro na legislação (inciso II, § 2º do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei 10.833, de 2003, que segue abaixo reproduzido) a existência de vedação legal para o aproveitamento do crédito.

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

(...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Ou seja, como se verifica no texto legal acima transcrito, a vedação ao crédito recai sobre todas as aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, o que inclui, diferentemente do entendimento da interessada, os bens (insumos) adquiridos com alíquota zero.

Por esse mesmo motivo, não há como se falar na existência de crédito relativamente a aquisições (notas fiscais) de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições (PIS e Cofins), pelo que se deve manter as glosas de créditos de todos os produtos adquiridos pela contribuinte nessa condição.

No caso em análise, conforme se constata na planilha 1PapelNacional, foram glosadas as notas fiscais com aquisições de produtos classificados nos NCM nº 48101990, 48102290, e 48025892.

Por sua vez, nas datas das aquisições (ano de 2011) encontrava-se em vigor o inciso II, art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, in verbis:

“Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)II - papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, todos da TIPI, destinados à impressão de periódicos pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno;” (Grifos Nossos)Veja-se, portanto, exatamente de acordo com que alega a manifestante, que os papéis classificados nos NCM nº 48101990 e 48025892 não estavam sujeitos à aplicação da alíquota zero, mas tão somente (no caso tratado) os produtos classificados nº NCM nº 48102290 (que representam a esmagadora maioria das glosas).

Nesse sentido é que se deve estornar as glosas relativas às aquisições dos produtos com os NCM citados (constantes da planilha 1PapelNacional), as quais constam relacionadas na Tabela 1 abaixo.

Tabela 1

Mês	NF nº	NCM	CNPJ Fornecedor	Nome Fornecedor	Valor	Valor do Crédito	
						PIS	Cofins
jan/11	48441	48101990	60.643.228/0184-11	FIBRIA CELULOSE S A	73.223,96	1.208,20	5.565,02
jun/11	20236	48025892	07.632.665/0001-67	STORA ENSO ARAP. IND. DE PAP. LTDA	63.334,22	1.045,01	4.813,40
jun/11	20230	48025892	07.632.665/0001-67	STORA ENSO ARAP. IND. DE PAP. LTDA	15.832,92	261,24	1.203,30
<b>Total</b>					<b>152.391,10</b>	<b>2.514,45</b>	<b>11.581,72</b>

Entretanto, como se pode verificar na coluna “Mês”, nenhuma das notas com os citados NCM pertence ao trimestre ora tratado, o que faz com o estorno não produza qualquer efeito no presente processo.

No que diz respeito às glosas motivadas com CFOP Divergente (na planilha 1Papelnacional), a razão está com a contribuinte.

Consoante se verifica nas notas fiscais juntadas conforme o doc. 04 (da manifestação), tratam-se de serviços de industrialização que se subsumem no inciso II, art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, 2003, bem como no conceito de insumo(serviços) previsto no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 (PIS), e no art.

8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004 (Cofins).

Dessa forma, considerando que referidas notas fiscais não tiveram o crédito aproveitado nas rubricas de serviço (planilhas 2Seditorial e 2SGráfico), é de se estornar as glosas a elas relativas, conforme Tabela 2 abaixo.

**Tabela 2**

<b>Industrialização (CFOP Divergente)</b>			
<b>Mês / Ano</b>	<b>Valor Total das Notas Fiscais no Mês</b>	<b>Valor do Crédito</b>	
		<b>PIS</b>	<b>Cofins</b>
jul/11	26.595,48	438,83	2.021,26
ago/11	17.982,09	296,70	1.366,64
nov/11	13.290,60	219,29	1.010,09
<b>Total</b>	<b>57.868,17</b>	<b>954,82</b>	<b>4.397,98</b>

Assim, considerando os dados da tabela acima, para o presente processo devem ser estornadas as glosas relativas ao mês novembro, com reconhecimento de crédito de PIS, no valor de R\$ 219,29, e de crédito de Cofins, no valor de R\$ 1.010,09.

Por fim, no tocante à planilha 1Importação85234910, cuja glosa foi realizada sobre uma única aquisição, nota-se que o documento (doc. 06) apresentado na manifestação derruba o argumento da fiscalização.

Isto porque a interessada apresentou a cópia da Declaração de Importação, demonstrando/comprovando a efetividade da aquisição informada. Note-se que os dados de citado documento conferem com as informações relativas à aquisição informada na mencionada planilha (1Importação85234910) e, também, que as contribuições (para o PIS para a Cofins sobre a importação) nele informadas foram recolhidas em 03/10/2011, conforme se pode confirmar nos sistemas de controle de arrecadação da RFB.

Nesse sentido, portanto, considerando que a aquisição se subsume nº inciso II, art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, uma vez que se trata de bem utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, é de se estornar a glosa a ela relativa no valor de R\$ 158.195,22, de forma a reconhecer, para o mês de outubro de 2011, o crédito de PIS, no valor de R\$ 2.610,22, e de Cofins, no valor de R\$ 12.022,83.

Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido em relação as glosas supracitadas.

## **II - Despesas com serviços utilizados como insumos: “serviços gráficos” e “serviços editoriais”**

As glosas relativas aos serviços utilizados como insumo foram resumidas e justificadas no subitem 5, sendo divididas em Serviços Editoriais e Serviços Gráficos, conforme as planilhas 2Seditorial e 2SGráfico (inseridas na pasta Auditoria – Subpasta 2Serviços). As glosas foram efetivadas porque, consoante o entendimento da Solução de Divergência Cosit nº 14, de 2011, as despesas realizadas com Direitos Autorais não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

As glosas foram efetivadas, também, em razão dos seguintes motivos: notas fiscais relativas à aquisição de serviços com alíquota zero/isenção/suspensão das contribuições; notas fiscais que não foram apresentadas para análise; notas fiscais com informações divergentes; notas fiscais relativas à prestação de serviços NÃO relacionados à fabricação de livros, desenvolvimento de sites, de conteúdo para internet e de jogos, à produção de animação, à formação de educadores e à serviços de internet e publicidade, bem como de notas fiscais sem descrição dos serviços prestados; e compra de matéria-prima constante de notas fiscais de serviço e matéria-prima, uma vez que as aquisições de matérias-primas foram analisadas e incluídas nas planilhas relativas aos bens.

No entanto, verifica-se que as despesas glosadas da recorrente relativas a direitos autorais, cartografia, ilustração, iconografia, assessoria editorial, textos, fotos, artes, edição, criação e tradução de textos estão diretamente ligadas à sua atividade de produção e são absolutamente necessárias e imprescindíveis para esse fim.

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

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

Assim como ocorre com os CDs, a Recorrente 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. Ressalta-se que os CDs, como os jogos e atividades digitais são disponibilizados para aqueles que adquirem os livros e utilizados por estes para complementar o ensino, essas facilidades não possuem funcionalidade desvinculada do livro.

Sendo assim, por se tratar 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.

### **II.1 - Dos serviços gráficos**

No tocante aos Serviços Gráficos, houve a glosa relativamente a Notas Fiscais omissas, Notas Fiscais repetidas, Serviço prestado por entidade imune/isenta, Notas Fiscais não apresentadas. No entanto, parte da glosa foi revertida pelo acórdão recorrido após a apresentação de documentação pela Recorrente, suprimindo a documentação ilegível e esclarecendo os serviços de industrialização realizados pela Editora Abril S.A.

Nesse sentido, o referido acórdão manteve a glosa relativa à motivação Documentos não Apresentados (constante da planilha 2SGrafico).

Por outro lado, a recorrente reitera que a fiscalização solicitou apenas a apresentação por amostragem das notas fiscais, na medida em que num cenário de mais de 2.580 NF's, foi requerido a Recorrente a apresentação de aproximadamente 114 NF's. Em mensagem enviada em 04.05.2016, a d. Auditora Fiscal enviou a planilha anexada com a indicação das Notas Fiscais que deveriam ser apresentadas (doc. 11 da Manifestação de Inconformidade).

Assim, no tocante às glosas com a motivação Amostragem ilegível/recortada, constata-se que a contribuinte supriu a falha relativa às notas fiscais entregues durante o procedimento fiscal, apresentando (na manifestação) as cópias (legíveis) dos documentos solicitados pela fiscalização em sua amostragem. Constata-se, também, levando-se em conta a amostragem e as notas fiscais apresentadas, que as referidas glosas foram estornadas integralmente.

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

Nesse sentido, a própria Receita Federal do Brasil por meio de Solução de Consulta (COSIT Nº 631, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2017) já exarou entendimento de que a pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Nesse sentido, a natureza de insumo de tais serviços: diagramação, assessoria editorial, revisão de texto e outras atividades relacionadas à edição são de essencialidade e relevância inequívocas para uma Editora.

Entretanto, o acórdão da DRJ manteve a glosa relativa à motivação Documentos não Apresentados (constante da planilha 2SGrafico). Porém, a recorrente reitera que a fiscalização solicitou apenas a apresentação por amostragem das notas fiscais, na medida em que num cenário de mais de 2.580 NF's, foi requerido a apresentação de aproximadamente 114 NF's. Em mensagem enviada em 04.05.2016, a Auditora Fiscal enviou a planilha anexada com a indicação das Notas Fiscais que deveriam ser apresentadas (doc. 11 da Manifestação de Inconformidade).

No entanto, em relação as glosas mantidas classificadas serviços gráficos - notas fiscais omissas e notas fiscais não apresentadas, destaque-se que em pedidos de ressarcimento o ônus da prova (o dever de provar) recai sobre o contribuinte que faz o pedido, ou seja, o próprio contribuinte. A comprovação do direito creditório é de sua responsabilidade, que deve apresentar as provas necessárias para sustentar suas alegações.

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

Assim, revento as glosas relativas as despesas correspondentes a serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda.

## **II. 2 - Dos serviços editoriais**

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

Em síntese, a recorrente reitera que as despesas glosadas relativas a direitos autorais, cartografia, ilustração, iconografia, assessoria editorial, textos, fotos, artes, edição, criação e tradução de textos, dentre outras, denominadas pela Autoridade Fiscal genericamente de direitos autorais ou até mesmo consideradas como serviços não relacionados à fabricação de livros, estão diretamente ligadas à sua atividade de produção e são absolutamente necessárias e imprescindíveis para esse fim.

Nessa ordem de ideias, a recorrente também defende que as despesas com a ilustração, iconografia, assessoria editorial, textos, fotos, artes, edição, criação e tradução de textos, todos absolutamente essenciais à produção de obras que são utilizadas na formação das crianças e jovens ao redor de todo o país!

Além disso, verifica-se que também foram glosados créditos referentes a serviços a seguir mencionados, os quais entendeu que não estariam relacionados à fabricação de livros, classificando-os conforme a descrição da nota fiscal. Nessa esteira, fez menção à glosa em razão de

desenvolvimento de softwares, produção de conteúdo digital, desenvolvimento de mídias e de jogos, seleção de vídeos, TI e ensaios e testes. Tais serviços, no entanto, de acordo com a recorrente, fazem parte do processo de produção dos livros, enquadrando-se nas etapas de: assessoria editorial, diagramação, edição de textos, ilustração, cartografia e projeto gráfico.

Nesse sentido, a recorrente aduz que por se tratar 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.

Nessa ordem de ideias, também as despesas com a ilustração, iconografia, assessoria editorial, textos, fotos, artes, edição, criação e tradução de textos, todos absolutamente essenciais à produção de obras que são utilizadas na formação de pessoas!

Dessa forma, conforme Parecer Normativo Cosit 05-2018 deve o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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

Portanto, as glosas relativas aos serviços editoriais devem ser revertidas.

### **III - Despesas com aluguel de bens móveis**

No tocante às despesas com aluguel de bens móveis, a Autoridade Fiscal glosou grande parte das locações, ou bem por falta de informações ou por ter considerado como “serviços de manuseio”.

Assim, verifica-se que as glosas concernentes aos aluguéis de máquinas e equipamentos (denominada pela fiscalização com Aluguéis de bens móveis) foram resumidas e justificadas no subitem 6, alíneas “a” a “f”, com detalhamento na planilha 3AluguelMóvel (pasta Auditoria – Subpasta 3Aluguel).

No entanto, a recorrente argumenta que o embasamento utilizado para a efetivação dessas glosas está equivocado: primeiro porque a legislação não exige qualquer vinculação desse tipo de gastos com o processo produtivo (basta apenas que as máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa); e segundo porque as soluções de consulta utilizadas pela fiscalização tratam de hipótese não relacionada ao caso concreto tratado nos autos, o que as torna imprestáveis para justificar as glosas.

Além disso apresenta, também, defesa para as três motivações de glosa que constam da planilha da fiscalização: serviços de manuseio; notas fiscais não apresentadas; e notas fiscais sem CNPJ.

Por outro lado, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que:

Em relação ao primeiro motivo, argumenta que a movimentação de mercadorias é essencial para suas atividades, sendo que as notas fiscais glosadas são todas da empresa LSI Logística Ltda., com a qual a interessada possui contrato de locação de equipamentos (Doc. 12) para a movimentação de materiais. Acrescenta que a classificação realizada pela autoridade a quo, como serviços de manuseio, está equivocada, pois, como pode ser constatado na Nota Fiscal nº 240 (doc. 13), tratam-se de serviços de locação de equipamentos para movimentação de materiais.

Já em relação aos outros dois motivos, sustenta que eventual intimação seria suficiente para sanar os problemas encontrados. Diz, também, que entregou cópia dos documentos relativos à amostragem solicitada, não havendo, portanto, que se falar em glosa por ausência de comprovação.

Ao se analisar os documentos constantes do processo constata-se que as glosas com as motivações serviços de manuseio e notas fiscais sem CNPJ devem ser mantidas.

Em relação aos serviços de manuseio porque, conforme previsto na cláusula “I. Objeto” do contrato firmado com a empresa LSI Logística Ltda. (Doc. 12), tratam-se de serviços de limpeza, conservação e jardinagem, para os quais não existe previsão legal para a tomada do crédito. Anote-se que esses serviços não são utilizados diretamente na processo produtivo e não podem, portanto, ser considerados como insumos aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos da empresa, consoante o previsto no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS), e no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404.

E no tocante à segunda motivação, porque no curso do procedimento fiscal, de acordo com as 9 (nove) intimações e rentimações, a interessada deixou de apresentar diversos dados e documentos necessários à comprovação do direito ao crédito, permanecendo omissa (relativamente aos dados e/ou documentos) com a apresentação da manifestação de inconformidade.

Já em relação a motivação notas fiscais não apresentadas a situação é diversa.

Primeiro porque as cópias das notas fiscais selecionadas na amostragem da fiscalização foram apresentadas e constam do processo como alegado na manifestação.

E segundo porque é equivocado o entendimento da fiscalização de que os aluguéis de máquinas e equipamentos devem estar vinculados à atividade produtiva ou ao conceito de insumo aplicado pela administração tributária. Conforme afirma a interessada, existe de fato previsão legal específica para a tomada de crédito sobre a locação de máquinas e equipamentos. O disposto no inciso IV e inciso II do § 1º, art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (e de igual forma da Lei nº 10.833, de 2003), concede à pessoa jurídica sujeita ao regime da não cumulatividade das contribuições o direito ao crédito sobre o valor dos aluguéis de máquinas e

equipamentos. Nesse sentido, portanto, imprestáveis para o caso as soluções de consulta mencionadas pela fiscalização.

Ademais, foram desconsideradas (revertidas) as glosas cuja coluna Finalidade/Descrição, constante da planilha 3AluguelMóvel, apontam para a locação efetiva de máquinas e equipamentos. As outras linhas de despesas que apontam para locação de mobiliários, para prestações de serviços, ou que não tenham qualquer descrição, não podem, obviamente, ser admitidas, posto que não se conformam às previsões legais ora tratadas, consoante análise do detalhamento das Notas Fiscais consideradas na planilha denominada NF- MaqeEq-Julgamento.

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

No entanto, quanto ao aproveitamento de créditos, comparado com bens e serviços (inciso II, do artigo 3º), verifica-se que dão direito a crédito valores pagos a título de aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, ou seja, não só em relação a máquinas e equipamentos utilizados na prestação de serviços ou produção de bens destinados a venda.

Conforme exposto, o creditamento oriundo de despesas pagas à pessoa jurídica em razão de aluguel de máquinas e equipamentos (artigo 3º, inciso IV, da Lei n.º 10.833/2003), não segue a mesma métrica própria da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos (inciso II), tanto é assim que a própria legislação cuidou de tratá-los em incisos específicos.

Nesse sentido, parte da glosa qualificada pela fiscalização como manuseio envolve, em verdade, locação de equipamentos, como está descrito na própria planilha que serviu de base para a glosa. Dessa forma, a Recorrente anexou aos autos as notas fiscais glosadas sob a qualificação “manuseio”. Todas são de emissão da empresa LSI Logística Ltda., cujo contrato com a Recorrente, também anexado (doc. 12 da Manifestação de Inconformidade), demonstrou se tratar de locação de equipamentos para movimentação de materiais.

Assim, embora tenha razão a DRJ ao apontar que o contrato juntado aos autos as fls. 1.972 e seguintes tenha por objeto serviços de limpeza, manutenção e jardinagem, é essencial destacar que tal contrato foi equivocadamente juntado aos autos, pois trata-se de contrato firmado com a empresa LSI Administração e Serviços Ltda – CNPJ 58.034.315/0002-10, ao passo que os créditos considerados decorreram de aluguel de bens junto à empresa LSI Logística S/A – CNPJ nº 04.057.495/0001-46. Ou seja, evidentemente refere-se a empresas distintas e não poderia ter sido utilizado como fundamento para a manutenção da glosa.

Ademais, a própria DRJ reconhece que não é esse o melhor entendimento ao afirmar que é equivocado o entendimento da fiscalização de que os aluguéis de máquinas e equipamentos devem estar vinculados à atividade produtiva ou ao conceito de insumo aplicado pela administração tributária. Conforme afirma a interessada, existe de fato previsão legal específica para a tomada de

crédito sobre a locação de máquinas e equipamentos. O disposto no inciso IV e inciso II do § 1º, art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (e de igual forma da Lei nº 10.833, de 2003), concede à pessoa jurídica sujeita ao regime da não cumulatividade das contribuições o direito ao crédito sobre o valor dos aluguéis de máquinas e equipamentos.

Portanto, tendo em vista a comprovação da efetividade das despesas de aluguel de bens móveis incorridas junto à LSI Logística S/A – CNPJ nº 04.057.495/0001-46, devidamente aliada ao entendimento manifestado pela própria DRJ, então é o caso de se reconhecer a legitimidade dos créditos relativos à esse aluguel e, nessa medida, reformar o r. Acórdão nessa parte.

No entanto, quanto as glosas efetuadas com base nas motivações dados insuficientes – falta de informações, sem descrição e documentos não apresentados, importa destacar que em pedidos de ressarcimento, o ônus da prova (o dever de provar) recai sobre o contribuinte que faz o pedido, ou seja, o próprio contribuinte. A comprovação do direito creditório é de sua responsabilidade, que deve apresentar as provas necessárias para sustentar suas alegações.

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

Assim, devem ser revertidas apenas as glosas relativas as despesas de aluguel de bens móveis incorridas junto à LSI Logística S/A – CNPJ nº 04.057.495/0001 -46, tendo em vista a comprovação da efetividade.

#### IV - Despesas com aluguel de imóveis

As glosas concernentes às despesas de aluguéis de imóveis constam resumidas e justificadas no subitem no subitem 6, alínea “g”, com detalhamento no quadro colacionada na informação fiscal (que é reproduzido logo abaixo) e conforme a planilha denominada 3AluguelImóvel (inserida na pasta Auditoria – Subpasta 3Aluguel).

Endereços	Contrato
Rua Ceno Sbrighi, n.º25/ 27, Água Branca- SP	Término 01/03/2008
Rua Otaviano Alves de Lima 4400 – 7º. Andar – Vila Arcádia-SP	Pagamento não apresentado
Av. Maracanã, 592 - Maracanã – RJ	Locação conjunta com Editora Ática
Estrada Umuarama, 300 - Potuvera -Itapecerica da Serra - SP	OK
Rua Emilio Henking, 551 – Campinas – SP	Locação conjunta com Editora Ática
Rua Francisco Alves 78 – Campinas – SP	Locação conjunta com Editora Ática
Rua Humaitá,244 – Rio de Janeiro	Locação residencial

No entanto, a DRJ entendeu que:

Por outro lado, a manifestante argumenta que análise foi realizada de maneira perfunctória e que durante a fiscalização foi determinada a apresentação de apenas uma amostra de documentos, pelo que não se pode dizer que houve

ausência de entrega de documentos. Sustenta, também: em relação ao imóvel da Rua Ceno Sbrighi que apresentou cópia do contrato de locação assinado em 2005, cópia de dois termos aditivos e cópia do Termo de entrega das chaves do imóvel ao locador, datado de 14/05/2012; e no tocante ao imóvel da Rua Otaviano Alves de Lima, que pertence ao Grupo Abril Educação e que no ano de 2011 celebrou contrato de sublocação dos imóveis com a Editora Abril, conforme doc. 16.

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

Primeiro, em relação aos imóveis da Rua Ceno Sbrighi e da Rua Otaviano Alves de Lima, porque, apesar das alegações, no sentido de que houve a apresentação de documentos que comprovam tanto a existência do contrato como o pagamento dos aluguéis, nota-se que, de fato, não foram apresentados documentos que comprovam a efetividade das despesas de locação. Os documentos juntados ao processo, durante o procedimento fiscal e no contencioso, não demonstram de forma efetiva as despesas alegadas.

E segundo, no tocante ao imóvel da rua Humaitá, 244, Rio de Janeiro, porque o direito ao crédito aplica-se somente em relação a pagamentos realizados para pessoa jurídica domiciliada no País (consoante o disposto nos artigos 3º, §§ 3º, incisos II, das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Note-se, adicionalmente, que a interessada não contestou as glosas relacionadas às despesas desse imóvel, pelo que se entende que concordou com o entendimento da administração tributária.

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

Além disso, em relação aos imóveis situados na Rua Otaviano Alves de Lima, 4400, verifica-se que a recorrente celebrou com a Editora Abril contrato de sublocação do imóvel e acertou o pagamento do preço a fim de otimizar a utilização de espaços (conforme doc. 16 da Manifestação de Inconformidade). No entanto, não foram juntados os comprovantes de pagamento, ou seja, não foram apresentados documentos que comprovam a efetividade das despesas de locação.

Por outro lado, em relação ao imóvel da rua Humaitá, 244, verifica-se que tais pagamentos foram realizados a pessoa física. No entanto, o direito ao crédito aplica-se somente em relação a pagamentos realizados para pessoa jurídica domiciliada no País (consoante o disposto nos artigos 3º, §§ 3º, incisos II, das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

Em relação aos demais imóveis, apesar das alegações, no sentido de que houve a apresentação de documentos que comprovam tanto a existência do contrato quanto o pagamento dos aluguéis, nota-se que, de fato, não foram apresentados documentos que comprovam a efetividade das despesas de locação.

Assim, reverto apenas as glosas relativas ao imóvel situado a Rua Ceno Sbrighi.

#### **V- Das despesas com energia elétrica**

Acerca das despesas com energia elétrica argumenta a Recorrente:

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta feita, ainda levado em consideração o deturpado critério escolhido pela d. Autoridade Fiscal e pelo acórdão recorrido, uma vez que restou comprovado desde a fiscalização ser legítimo o aluguel dos imóveis, é, portanto, igualmente legítimo o creditamento das despesas com energia elétrica.

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

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

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

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

Assim, revento as glosas sobre as despesas de energia elétrica dos imóveis da Rua Ceno Sbrighi, bem como da Rua Otaviano Alves de Lima e da Rua Humaitá.

#### **VII - Despesas com frete**

As glosas concernentes aos fretes nas operações de vendas foram justificadas no subitem 8, com demonstração na planilha 5Fretes (inserida na pasta Auditoria – subpasta 5Fretes). A fiscalização relata que foram glosados os créditos: cujos documentos (conhecimento de transporte ou nota fiscal de serviço) não foram apresentados para análise; com divergência de valor ou sem o lançamento na planilha do frete líquido; com omissão de CNPJ do transportador; e os relativos a serviços que não podem ser considerados fretes de vendas. Para embasamento de suas glosas, cita as Soluções de Consulta nº 292, de 2008, da 9ª Região Fiscal e nº 90, de 2009, da 8ª Região.

No entanto, para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

Portanto, as despesas relativas a quaisquer outros fretes que não estejam vinculados a operação de venda, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição (PIS ou Cofins) devida. Assim, as despesas efetuadas com fretes contratados no país para a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou para transferência de bens do ativo imobilizado não geram crédito, visto que elas não podem ser consideradas como operações de venda. Nesse sentido, totalmente pertinentes as soluções de consulta mencionadas pela fiscalização, uma vez que se coadunam que esse entendimento.

Em relação às glosas, nota-se primeiramente, como já foi dito anteriormente, que a fiscalização, ao contrário do alegado na manifestação, insistiu por diversas vezes (e durante mais de 9 meses) para que a interessada realizasse a comprovação do direito ao crédito informado nos Dacon, o que afasta a alegada falta de aprofundamento da ação fiscal.

Nesse sentido não há como discordar da autoridade a quo em relação às glosas com as motivações (na planilha 5Fretes) sem CNPJ e com divergência de valor.

Evidentemente se a contribuinte tinha que demonstrar o direito ao crédito o mínimo que ela poderia ter feito era ter entregue as informações relativas às despesas de forma completa, nos moldes em que foram solicitadas e sem quaisquer inconsistências.

Ainda, em relação à motivação sem CNPJ, observa-se que a manifestante defende o imediato cancelamento das glosas, citando um exemplo de uma glosa e apresentando a respectiva nota fiscal. No entanto, em que pese referida nota ter sido emitida por uma empresa dedicada ao transporte (Locadora de Transportes Ribeiro e Silva Ltda), nota-se que não é possível afirmar, com os dados nela constantes, que se trata de uma prestação de serviços relacionado com fretes na operação de vendas.

Segundo é de se repetir, consoante o entendimento da autoridade administrativa acima exposto, que o direito ao crédito somente é possível em relação aos fretes nas operações de venda e que, portanto, materiais de transporte, tais como os que constam da coluna Histórico, nas linhas de despesas glosadas com a motivação não é frete da planilha 5Fretes (como p. ex: caixas de papelão, sacos plásticos, paletes e fitas adesivas), não podem ser considerados nessa rubrica. Veja-se, alíás, que a interessada, em sua defesa, não contesta as glosas com a mencionada motivação, pelo que se entende que com elas concorda.

Por fim, em relação aos documentos apresentados (tanto em atendimento à amostragem quanto em conjunto com a manifestação de inconformidade), observa-se que eles, ao contrário do alegado, não comprovam o direito ao crédito informado nos Dacon.

A grande maioria deles são Relações, boletos ou Borderôs de Cobrança e Faturas de Fretes que não podem ser considerados hábeis para realizar a comprovação das despesas de fretes sobre vendas, posto que, por se tratarem de documentos agregadores (que quando muito informam unicamente valores e números de diversas notas fiscais de serviço de transporte ou de diversos conhecimentos de transporte rodoviários de cargas – CTCR) não discriminam, de forma pormenorizada, os tipos de serviços realizados.

E a outra parte (minoria na citada no parágrafo anterior) são notas fiscais relativas à prestação de Serviços de Distribuição de Livros, os quais, obviamente, não estão relacionados a despesas de fretes nas operações de venda.

Nesse sentido, o r. acórdão reconheceu o creditamento dos fretes relacionados diretamente à venda de mercadorias, tendo revertido parte da glosa fiscal neste ponto.

Por outro lado, verifica-se que o referido acórdão rejeitou nota emitida por empresa dedicada ao transporte, afirmando que não é possível qualificá-la como decorrente de frete nas operações de venda:

“em que pese referida nota ter sido emitida por uma empresa dedicada ao transporte (Locadora de Transportes Ribeiro e Silva Ltda), nota-se que não é possível afirmar, com os dados nela constantes, que se trata de uma prestação de serviços relacionado com fretes na operação de vendas.”

No entanto, em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, verifica-se que tal matéria já se encontra pacificada. Nesse sentido, transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre o referido tema:

Súmula CARF nº 217 Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024: “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

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

Dessa forma, considerando que as Súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos membros dos colegiados do órgão, as glosas devem ser mantidas.

#### **VIII - Depreciação do ativo imobilizado**

Frise-se que essa rubrica foi tratada no subitem 9, sendo que os créditos (relativos às despesas de depreciação) de todos os bens/ativos informados nas planilhas apresentadas à fiscalização foram glosados. Isso porque a fiscalização apontou que as glosas se deram pelos seguintes motivos: bens/ativos não utilizados na produção de bens ativos destinados à venda ou não empregados no processo industrial do adquirente; programas de computador não utilizados diretamente para o funcionamento de máquinas da linha de produção; e bens/ativos relacionados com a impressão gráfica, uma vez que esse serviço foi realizado (no período analisado) fora da empresa.

No entanto, a recorrente alega que o procedimento foi realizado de forma precipitada, com a tomada de decisão sem considerar todos os documentos apresentados e as informações neles contidas e com a reformatação indevida das planilhas. Diz que a descon sideração dos bens e ativos utilizados nos serviços gráficos e editoriais pelo fato desses serviços serem totalmente terceirizados não possui qualquer amparo legal. Pugna pela possibilidade de crédito sobre as despesas de depreciação de bens de todos os outros bens/ativos que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Questiona o critério utilizado pela autoridade fiscal para distinguir os bens/ativos utilizados na produção dos não utilizados na produção e afirma que, nos documentos elaborados durante o procedimento fiscal, em nenhum momento este fato foi esclarecido. Por último, pugna, mais uma vez, pela aplicação do conceito mais amplo de insumo, lembrando que os softwares, licenças e computadores são extremamente essenciais para o sistema produtivo da empresa.

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

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

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

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

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

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

#### **IX - Das Multas e dos Juros**

A Recorrente insurge-se contra a aplicação de qualquer multa. Nesse sentido, aduz que a comprovação da improcedência das glosas, bem como do direito ao crédito e da necessária homologação integral das compensações, retira o fundamento para a imposição de qualquer multa, uma vez que essa penalidade pecuniária constitui acessório da cobrança principal. Além disso, reitera, de forma preventiva, para caso de ser mantido o acórdão, que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é totalmente ilegal.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, verifica-se que o despacho decisório contestado não efetivou o lançamento de qualquer multa de ofício e nem muito menos de juros de mora sobre multa de ofício, uma vez que, como já dito, ele analisou pedido eletrônico de ressarcimento -PER e declaração(ões) eletrônica(s) de compensação (Dcomp) vinculadas ao crédito solicitado.

Ademais, verifica-se que o despacho decisório informa no Detalhamento da Compensação, e que os débitos declarados na(s) Dcomp que restaram homologados parcialmente, ou não homologados, deverão, por ocasião de seus pagamentos, ter seus saldos (não compensados) acrescidos dos devidos consectários legais (multa e juros de mora). Isto porque, consoante análise dos §§ 2º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzidos, a declaração de

compensação constitui confissão de dívida e a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)(...)§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

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

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

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

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

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

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ em relação aos juros e multas. Em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, no âmbito administrativo já se encontra pacificada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a referida matéria:

Súmula CARF nº 108 (DOU 11/09/2018):

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

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

### **Conclusão**

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas:

- I. serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda;
- II. serviços editoriais;
- III. despesas com aluguel de bens móveis incorridas junto à LSI Logística S/A;
- IV. despesas com aluguel do imóvel situado a Rua Ceno Sbrighi;
- V. despesas com energia elétrica dos imóveis da Rua Ceno Sbrighi, da Rua Otaviano Alves de Lima e da Rua Humaitá;
- VI. depreciação do ativo imobilizado correspondentes aos bens relacionados aos serviços de impressão gráfica.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator designado

A ilustre relatora reverteu as glosas relativas às despesas correspondentes a serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda, sujeitos à alíquota zero, conforme descrito pela autoridade fiscal na Informação Fiscal e discriminado na planilha denominada *2SGrafico*.

Com a devida vênia, divirjo.

A recorrente, por meio de sua peça recursal, sustenta que não devem prevalecer as glosas em relação às notas fiscais de aquisições de serviços com alíquota zero de PIS/COFINS, bem como que o fato de a alíquota ter sido reduzida a zero não afasta o seu direito ao crédito, uma vez que o direito ao crédito somente não se manifesta nas situações de não tributação e de isenção, hipóteses que não se equiparam à alíquota zero.

Sem razão a recorrente.

Os serviços gráficos contratados por meio de industrialização por encomenda em questão não estavam sujeitos ao pagamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, conforme descrito na Informação Fiscal e discriminado na planilha 2SGrafico, e, por isso mesmo, a autoridade fiscal efetuou as glosas dos créditos aproveitados pela recorrente referentes a tais serviços, de acordo com o art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (destaques nosso)

Da leitura da sobredita legislação, infere-se que qualquer aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, incluindo, pois, os sujeitos à alíquota zero, não gera direito a crédito das contribuições.

A recorrente apresenta, no recurso, entendimentos consignados em Soluções de Consulta. É cediço que o entendimento da Receita Federal do Brasil consignado em Solução de Consulta, proferida pela Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), não possui força vinculante nos julgamentos realizados neste Conselho.

No entanto, importante destacar que a Solução de Consulta Cosit 4/2017, mencionada pela recorrente na peça recursal, não altera em nada as constatações da Fiscalização consignadas na Informação Fiscal. Apenas reforça o entendimento no sentido de que as informações constantes em nota fiscal possuem presunção relativa de veracidade, servindo como instrumento probatório para o Fisco, vale dizer, até prova em contrário, presume-se verdadeiras as informações constantes em notas fiscais.

Da mesma forma, o entendimento consolidado por meio da Solução de Consulta Cosit 22/2016 também não altera em nada o caso em apreço. Tal consulta apenas consignou que, como regra geral, é possível calcular crédito das contribuições em comento “independentemente de verificação da alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor sobre a receita da venda ou da prestação do serviço”. Ou seja, considera-se que o serviço estava sujeito à alíquota zero independentemente de verificação da alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor sobre a receita da prestação do serviço.

Já a Solução de Consulta Cosit 631, de 26 de dezembro de 2017, citada pela ilustre relatora no seu voto, consignou o entendimento de que a pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos valores pagos a título

de serviços de industrialização por encomenda, considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que a operação tenha sofrido a incidência das contribuições em comento:

14. Por consequência, as aquisições de serviços de industrialização por encomenda utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda pela consulente, desde que contratados de pessoas jurídicas **e que tenham sofrido a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo prescrito pela legislação da não cumulatividade dessas contribuições, gerando, dessa maneira, direito a crédito. (destaque nosso)

Portanto, em atenção à legislação supracitada, que veda a apuração de crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, estão corretas as glosas em questão.

Sendo assim, não há nenhum reparo a ser feito na decisão recorrida, razão pela qual nego provimento a esse ponto do recurso voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Wagner Mota Momesso de Oliveira**