



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15374.966007/2009-61
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-000.450 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de julho de 2017
Assunto PIS/COFINS. DIREITOS AUTORAIS. DIREITO DE CRÉDITO.
Recorrente UNIVERSAL MUSIC PUBLISHING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o presente julgamento em diligência, para que a unidade de origem intime o contribuinte a executar as seguintes tarefas:

- a) Conciliar a totalidade dos comprovantes de pagamento de direitos autorais com os correspondentes lançamentos realizados no razão contábil;
- b) Conciliar os valores pagos e lançados no razão contábil com os indicados no DACON Retificador, onde figuram as apurações da base de cálculo, dos créditos e do valor devido da contribuição do período de apuração deste processo;
- c) Demonstrar a apuração do crédito pleiteado, por meio de confronto entre DACON e DCTF originais e retificadores e DARF pagos.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Larissa Nunes Girard, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Trata o presente processo administrativo de PER/DCOMP para obter reconhecimento de direito creditório de tributo por suposto pagamento indevido ou a maior e aproveitar esse crédito para compensar débito de outro tributo.

A matéria foi objeto de decisão proferida por intermédio do Despacho Decisório eletrônico, no qual a Delegacia de origem, após constatar a improcedência do crédito original informado no PER/DCOMP, não reconheceu o valor do crédito pretendido e decidiu NÃO HOMOLOGAR a compensação declarada.

Regularmente cientificada da não homologação, a contribuinte protocolou suas razões de defesa alegando que:

'(...) se dedica, dentre outros, à edição de obras lítero-musicais, literárias ou técnicas, a sub-edição e a representação de produção musicais, literárias ou técnicas estrangeiras, a produção, a comercialização, a importação e a exportação de fonogramas, produção e direção, montagem e promoção de espetáculos de arte o "management de artistas, serviços e fabricação de discos, fitas, jinglês, trilhas, filmes publicitários, a prestação de serviços de na área musical, com locação de equipamentos, estúdio de gravação e outros serviços inerentes previstos nos objetivos da sociedade, além de poder participar de outras empresas, podendo também dedicar-se a atividades congêneres necessárias ou úteis ao desenvolvimento de seu objetivo.

(...) Consoante autorizado pela Lei nº 9.430/96 e pela Instrução Normativa RFB nº 900/2008, a Impugnante se utiliza do procedimento de compensação para quitar alguns dos seus débitos fiscais, tal como feito através da presente PER/DCOMP anexada (doe. 02). A despeito da correção com a qual esse procedimento é implementado, a Impugnante foi surpreendida com o recebimento de Despacho Decisório que não homologou a declaração de compensação em referência (...)

(...) quando da entrega das suas declarações referentes ao período de apuração vinculado ao mencionado DARF, a Impugnante, efetivamente, acreditava que o seu respectivo débito tributário equivalia àquele montante pago (Doc. 4 - DCTF Original).

No entanto, em momento posterior, a Impugnante observou que, quando da apuração do seu débito fiscal, não havia se aproveitado, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dos créditos decorrentes das despesas: (//) com o pagamento de royalties decorrentes da cessão de direitos autorais e (//) com o custo de gravação; despesas estas enquadradas no rol de "insumos", no que tange a indústria fonográfica (Doc. 5 - Planilha com Resumo dos Créditos)

(...) procedeu à revisão da sua escrita fiscal e, tendo apurado um valor devido menor que o então recolhido, se utilizou do crédito daí resultante para fins de proceder com a presente compensação (Doc. 6 — DCTF do período de apuração do crédito exigido).

Para melhor ilustrar as alegações de direito a crédito de PIS e COFINS, vejamos a tabela abaixo com o resumo dos créditos utilizados pela Impugnante. Note-se que no valor devido já foram considerados os créditos decorrentes do pagamento de direitos autorais e custo de gravação (Doc. 05).

(...) Suas declarações, inclusive, já foram retificadas, para melhor demonstrar com exatidão a situação acima (Doc. 7 - DCTF Retificadora).

Com efeito, conforme se pode observar da DACON original e retificadora, nota-se que a primeira indicava um saldo a pagar maior que na segunda. A diferença entre ambas corresponde ao valor que foi utilizado como crédito declarado na presente PER/DCOMP (Docs. 8 e 9 DACON original e retificadora). Aliás, é importante ressaltar que o crédito apurado pela Impugnante em sua DACON é ainda maior que aquele que foi utilizado nesta compensação.

O mesmo se pode observar a partir das anexas DCTFs originais e retificadoras já mencionadas.

Frise-se somente que o sistema da Receita Federal do Brasil não aceitou a transmissão de algumas declarações retificadoras feitas pela Impugnante (a maioria do ano de 2004/2005). Desta forma, a Impugnante salvou-as em arquivo digital e desde já requer que sejam aceitas e consideradas transmitidas as declarações retificadoras da Impugnante anexadas à presente Manifestação de Inconformidade através de arquivo digital (Doc. 10)

Não obstante as declarações da Impugnante já serem suficientes para evidenciar a existência de crédito tributário suficiente para extinguir o débito em debate, a seguir, passa-se a demonstrar a legitimidade dos créditos escriturais aproveitados, bem como as razões de direito que justificam a total improcedência deste lançamento.

III - DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS APROVEITADOS

(...) Desta forma, torna-se claro o entendimento de que todo e qualquer pagamento a título de direitos autorais pagos pela indústria fonográfica, tanto no âmbito nacional como àqueles efetuados para o exterior, desde que sujeito à incidência do PIS/COFINS, gerará direito ao crédito das referidas contribuições.

IV - DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL (...)

Em se tratando de matéria de fato, é mister que a mesma seja dirimida através de prova pericial, a qual possui sua previsão legal no artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72,(...) Independentemente da análise dos quesitos formulados acima, a Impugnante, novamente, esclarece que na presente data está apresentando 25 Manifestações de Inconformidades, as quais se referem a compensações efetuadas entre o ano de 2006 e 2009.

Destarte, para fins de se conseguir levantar e organizar toda a documentação que, possivelmente, esse i. Órgão possa entender como necessária à análise do seu direito creditório, a Impugnante teria que fazê-lo em menos de 30 dias contados da sua intimação, na medida em que, como se sabe, é preciso tempo hábil também para se elaborar o cabível recurso.

Acresça-se a essa observação o fato de que os Despachos Decisórios em comento foram gerados eletronicamente, de modo que, ao contrário do que ocorre em uma fiscalização pessoal, a Impugnante sequer poderia esperar ser pega tão de surpresa.

Evidentemente, estamos diante da hipótese excepcional constante no artigo 16,§ 4o , "a", do Decreto nº 70.235/72,(...)

Apesar de acreditar que os documentos ora anexados sejam suficientes para demonstrar a procedência do seu direito, a Impugnante não quer correr o risco de ter prejudicado a análise dos seus argumentos de defesa com base em uma possível alegação de deficiência probatória.

Assim, também com base nos princípios da verdade material, moralidade, eficiência, devido processo legal e ampla defesa administrativa, desde já, requer a Impugnante o deferimento da posterior juntada de cópia do seu Livro Diário, bem como dos documentos que deram origem aos seus respectivos lançamentos.

Uma vez juntados aos autos essa documentação, em complementação aos quesitos acima, faz-se necessário os seguintes esclarecimentos (...)

(...) Em conformidade com o exposto, respeitosamente, requer a Impugnante o conhecimento e provimento da presente Manifestação de Inconformidade, para o fim de reformar o r. despacho decisório em debate, reconhecendo-se a existência de crédito suficiente para quitar o débito declarado na PER/DCOMP em comento, extinguindo-o completamente, como de direito.

A Impugnante requer, ainda, respeitosamente, o deferimento da prova pericial pleiteada, a fim de restarem respondidos todos os quesitos regularmente formulados, bem como o deferimento da posterior juntada de seu Livro Diário e demais documentos que legitimam a sua correta escrituração. Também requer que sejam aceitas e consideradas transmitidas as declarações retificadoras da Impugnante anexadas à presente Manifestação de Inconformidade através de arquivo digital (Doc. 10). Não obstante, a Impugnante também protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, bem como pela posterior formulação de quesitos suplementares.

Por derradeiro, requer que todas as intimações relacionadas ao presente feito sejam realizadas em nome dos seus patronos Márcio Calvet Neves (OAB/RJ nº 96.601) e Fernanda Berendt (OAB/RJ nº 118.709), ambos com escritório na Avenida Presidente Wilson, nº 231, 23º, andar, Centro, Rio de Janeiro - RJ.' "

A DRJ em Juiz de Fora julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão 09-052.519.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em que trouxe, além dos argumentos constantes da manifestação de inconformidade, o de que, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.610/98 "os direitos autorais reputam-se, para fins legais, bens móveis". E, uma vez equiparado à locação de bem móvel, haveria direito ao creditamento de que trata as legislações do PIS e da COFINS - inciso IV do art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, que admite o cálculo dos créditos sobre "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa".

E adicionou documentos, até então não apresentados, tais como: razão contábil, comprovantes de pagamento, demonstrativos de cálculo e declarações originais e retificadoras.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Resolução 3301-000.440, de 25 de julho de 2017, proferida no julgamento do processo 15374.965994/2009-87, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela Resolução (**3301-000.440**):

"O recurso preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

DOS FATOS

Trata-se da DCOMP eletrônica nº 03155.41847.200208.1.3.04-7893, transmitida com objetivo de liquidar débitos tributários federais com crédito de COFINS do período de apuração de agosto de 2004, no montante de R\$ 47.881,77, proveniente de pagamento indevido ou a maior.

A DCOMP não foi homologada. No Despacho Decisório Eletrônico (fl. 49), consta que o DARF apontado na DCOMP já teria sido utilizado para quitar outro débito tributário.

Na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, o contribuinte assim se apresenta:

2. A Recorrente é pessoa jurídica que se dedica à produção e comercialização de discos fonográficos e videofonográficos, fitas e fios gravados ou preparados para gravação, edição e comercialização de obras musicais, literárias ou lítero-musicais, bem como a prestação de serviços de distribuição de produtos fonográficos e videofonográficos, conforme se depreende do seu objeto social (Contrato Social - **doc. 01**). No exercício de suas atividades, a Recorrente sempre dispendeu correto tratamento às suas obrigações tributárias.

Prossegue, informando ter se equivocado na apuração do valor da COFINS a pagar, pois se esquecera de calcular créditos sobre i) royalties pagos pela cessão de direitos autorais e ii) custos com gravação, sendo ambos insumos necessário à obtenção dos produtos que comercializa.

Ao tratar da matéria de direito, o contribuinte sustentou que a RFB já havia admitido que geram créditos os pagamentos direitos autorais a pessoas jurídicas estrangeiras ou nacionais, desde que tenham sido submetidos às incidências das contribuições (Solução de Consulta nº 33/05).

O fundamento deste posicionamento estaria no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (dispositivo que admite os créditos sobre insumos aplicados na produção de bens ou serviços). E na Lei nº 10.865/04, que trata do PIS/COFINS Importação e que, especificamente no § 6º do art. 15, permite o registro de créditos relativos a direitos autorais pagos a pessoas jurídicas não residentes no País.

No recurso voluntário, além do exposto nos parágrafos anteriores, aduziu que o art. 3º da Lei nº 9.610/98 dispõe que "os direitos autorais reputam-se, para fins legais, bens móveis". Isto posto, a cessão onerosa dos direitos autorais equiparar-se-ia à locação de bens móveis. Neste sentido, cita decisão proferida pela 8ª Turma do TRF 1ª Região (AC 200138000064868), em 14/05/2010.

E, uma vez equiparado à locação de bem móvel, haveria direito ao creditamento de que trata as legislações do PIS e da COFINS - inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que admitem o cálculo dos créditos sobre "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Neste sentido, cita a sentença proferida nos autos do processo nº 0021679-50.2012.4.03.6100, de 26/03/2013.

Com a manifestação de inconformidade, além de outros documentos, a recorrente trouxe aos autos DCTF e PER/DCOMP Retificadores, não aceitas pelo sistema da RFB, DACON Retificador e lista de pagamentos de direitos autorais e custos com gravação.

No recurso voluntário, carrou cópias de comprovantes de pagamentos de direitos autorais e de lançamentos no razão contábil e apresentou exemplo da correspondência entre estes elementos.

Por outro lado, não foram apresentados comprovantes e registros contábeis concernentes aos gastos com gravação.

Importante mencionar que, nas duas peças de defesa, a recorrente pleiteou a realização de perícia ou diligência, para exame dos documentos que comprovariam a legitimidade de seus créditos.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em razão da falta de comprovação da liquidez e certeza dos créditos (art. 170 do CTN). Citou a impossibilidade de reconhecer a legitimidade de declarações retificadoras não formalmente recebidas. E fulminou a peça de defesa com a seguinte conclusão:

"Não constam do processo provas de que os supostos créditos: 1) decorrem de importações sujeitas aos pagamentos de PIS/Cofins – importação; 2) nem de que se reportam a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; 3) e nem de que são provenientes de direitos autorais pagos pela indústria fonográfica sujeitos ao pagamento do PIS/Cofins – importação. Reforce-se que não foi apresentado pela manifestante uma única nota fiscal ou qualquer livro ou documento que suportasse suas alegações."

Ademais, negou o pedido de perícia, pois, em primeiro lugar, julgou finda a fase de produção de provas (art. 16 do Decreto nº 70.235/72) e, em segundo, porque não havia "demanda técnica" para tanto, uma vez que não haviam sido apresentados comprovantes de pagamento e os correspondentes registros contábeis.

A derradeira e importante informação é a de que, sobre os mesmos temas, outra turma do CARF proferiu cinquenta decisões desfavoráveis à recorrente, publicadas em fevereiro de 2015 (Acórdãos nº 3801-003.611 e 3801-003.592 a 640). Referiam-se a diversos períodos de apuração dos anos de 2003 a 2006.

Reproduzo a ementa e o dispositivo do Acórdão nº 3801-003.611:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA FONOGRAFICA. DIREITOS AUTORAIS.

Os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica só dão direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas se tiverem se sujeitado ao pagamento da Cofins importação e da Contribuição para o PIS/Pasep importação.

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA FONOGRAFICA. CUSTOS DE GRAVAÇÃO. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Custos de gravação da indústria fonográfica que não se caracterizem gastos com bens e serviços efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de obras fonográficas destinadas à venda, na prestação de

serviços fonográficos ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para a Cofins ou PIS/Pasep não cumulativas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito de crédito informado em declaração de compensação, o que não se limita a, simplesmente, juntar documentos aos autos, no caso em que há inúmeros registros associados a inúmeros documentos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA CONTÁBIL. DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Devem ser indeferidos os pedidos de perícia e de diligência, quando formulados como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pela parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

*Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório referente apenas aos gastos com serviços de captação de imagens, mixagem, gravação e edição; locação de equipamentos; transporte de instrumentos musicais e equipamentos; serviços prestados por empresas de músicos instrumentistas, vocalistas e regentes, afinação de instrumentos; efetuados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no país, cujas aquisições tenham se submetido ao pagamento da contribuição, com base nos documentos acostados aos autos, resguardando-se à RFB a apuração da idoneidade destes documentos. **Vencidos os Conselheiros, Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que convertiam o processo em diligência para a apuração do direito creditório.** Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio Celani. Após vista de mesa, o julgamento foi realizado no dia 24 de julho no período matutino. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Rafael de Paula Gomes, OAB/DF nº 26.345." (g.n.)*

Das citadas decisões, cumpre destacar que:

a) Pelo voto de qualidade, negaram direito a créditos sobre direitos autorais, com base na Solução de Divergência COSIT nº 14/11, que alterou o entendimento manifestado na SC nº 33/05, utilizada como argumento pelo contribuinte, e pacificou o entendimento no âmbito da RFB. Os conselheiros vencidos queriam a conversão em diligência, para apuração dos créditos.

b) Admitiram gastos com a produção de obras fonográficas, cujos comprovantes haviam sido acostados ao processo.

DO MÉRITO

Trago proposta de conversão do julgamento em diligência, pelos motivos a seguir expostos.

Não obstante, julgo imperioso aprofundar-me na discussão do mérito, com o objetivo de demonstrar que há robustas razões de direito militando em favor da

recorrente, além do fato de ter trazido novos documentos aos autos, nesta etapa processual.

Com efeito, cumpre mencionar que admito os documentos apresentados, em princípio, a destempo, em prestígio ao "Princípio da Verdade Material", que deriva "Princípio Constitucional da Legalidade".

Além disto, há o fato, muito relevante, de outra turma ter negado a realização de diligência para validação dos créditos, justamente por não terem encontrado razões de mérito para tanto.

De pronto consigno que não abordarei a questão relacionada à possibilidade de o contribuinte calcular créditos sobre gastos com gravação, pois, conforme acima informado, nenhuma comprovação ou explicação detalhada sobre sua natureza foi trazida aos autos.

Assim, passo à análise dos pagamentos de royalties pela cessão de direitos autorais, iniciando por colacionar legislação, doutrina e decisões administrativas e judiciais os em que se fundamentam os argumentos favoráveis e desfavoráveis à tese sustentada pela recorrente.

Legislação, doutrina e decisões administrativas e judiciais

A Lei nº 9.610/98 rege os direitos autorais e dela devemos atentar para os seguintes dispositivos:

Lei nº 9.610/98

"Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

(. . .)

Dos Direitos do Autor Capítulo

I Disposições Preliminares

Art. 22. Pertencem ao autor os direitos morais e patrimoniais sobre a obra que criou.

(. . .)

Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

I - a reprodução parcial ou integral;

II - a edição;

III - a adaptação, o arranjo musical e quaisquer outras transformações;

IV - a tradução para qualquer idioma;

V - a inclusão em fonograma ou produção audiovisual;

VI - a distribuição, quando não intrínseca ao contrato firmado pelo autor com terceiros para uso ou exploração da obra;

VII - a distribuição para oferta de obras ou produções mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para percebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, e nos casos em que o acesso às obras ou produções se faça por qualquer sistema que importe em pagamento pelo usuário;

VIII - a utilização, direta ou indireta, da obra literária, artística ou científica, mediante:

- a) representação, recitação ou declamação;*
- b) execução musical;*
- c) emprego de alto-falante ou de sistemas análogos;*
- d) radiodifusão sonora ou televisiva;*
- e) captação de transmissão de radiodifusão em locais de frequência coletiva;*
- f) sonorização ambiental;*
- g) a exibição audiovisual, cinematográfica ou por processo assemelhado;*
- h) emprego de satélites artificiais;*
- i) emprego de sistemas óticos, fios telefônicos ou não, cabos de qualquer tipo e meios de comunicação similares que venham a ser adotados;*
- j) exposição de obras de artes plásticas e figurativas;*

IX - a inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero;

X - quaisquer outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas.

(. . .)

Da Transferência dos Direitos de Autor

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

(. . .)

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa." (g.n.)

Maria Helena Diniz, em sua obra "Dicionário Jurídico" (2º Ed. São Paulo: Saraiva, 2005), traz o seguinte conceito:

"DIREITO AUTORAL. Direito Civil. Conjunto de prerrogativas de ordem não patrimonial (moral) e pecuniária que a lei reconhece a todo o criador de obras literárias, artísticas e científicas de alguma originalidade, no que diz respeito à sua paternidade e ulterior aproveitamento, por qualquer meio, durante toda a sua vida, ou aos seus sucessores, ou pelo prazo que ela fixar (Antônio Chaves)."

No tocante ao cálculo de créditos de PIS e COFINS:

a) os incisos II (insumos para produção industrial) e IV (locação de bens móveis) do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

Leis nº 10.637/02 e 10.833/03

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

(. . .)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(. . .)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(. . .)"

b) inciso II e § 6º do art. 15 da Lei nº 10.865/04, que autoriza o registro de créditos de PIS/COFINS Importação incidentes sobre direitos autorais pagos a pessoas jurídicas não residentes no País;

Lei nº 10.685/04 (PIS/COFINS Importação)

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2o e 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(. . .)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(. . .)

§ 6º **O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.**

(. . .)" (g.n.)

c) a Solução de Divergência COSIT nº 14/11, na qual baseou-se a turma do CARF que proferiu as citadas decisões desfavoráveis à recorrente - no mesmo sentido, foi editada a Solução de Consulta nº 8 de 12 de abril de 2013;

"SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 14 de 28 de Abril de 2011
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DIREITOS AUTORAIS. IMPOSSIBILIDADE. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado, o que não ocorre no caso dos direitos autorais. **Por absoluta falta de amparo legal, os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos autorais, ainda que necessários para a edição e produção de livros, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins porque não se enquadram na definição de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda**" (g.n.)

d) trecho da decisão judicial que equiparou a cessão onerosa de direitos autorais à locação de bens móveis (AC 200138000064868, proferido pela 8ª Turma do TRF 1ª Região, em 14/05/2010);

direitos morais. 7. Nos termos da Lei 9.610/1998 (art. 3º), os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis. 8. A cessão de direitos autorais, a cessão de créditos decorrentes da cessão dos direitos patrimoniais e a exploração dos direitos autorais configuram exploração de direitos de terceiro, de natureza nitidamente mercantil, inclusive pela equiparação à venda/locação de bens móveis. 9. Se as atividades exercidas

e) trecho da sentença proferida nos autos do processo nº 0021679-50.2012.4.03.6100 (25ª Vara Federal de São Paulo), em 26/03/13, que reconheceu o direito a créditos de PIS e COFINS sobre direitos autorais (foi reformada em segunda instância e objeto de interposição de recurso, o qual foi sobrestado até o trânsito em julgado de decisão no REsp 1.221.170/PR);

"(. . .) A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 (art. 3º) e 10.833/2003 (art. 10), confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. O rol de

referidas leis estabelece, in verbis: "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (. . .) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do 3º do art. 1º desta Lei (. . .); e b) nos 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (. . .); II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (. . .); IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;..." Assim, tendo em vista que, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.610/98, "os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis", os contratos de permissão de uso de direitos autorais - firmado entre a autora e os autores das obras literárias que publica - devem ser considerados locação de bem móvel e, portanto, poderão ser descontados por ocasião do cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, na forma do inciso IV acima transcrito." (g.n.)

f) trecho do voto condutor do Acórdão CARF nº 3302003.342, de 24/08/16, que admitiu o registro de créditos de COFINS sobre direitos autorais, por considerá-los como insumos e, por conseguinte, amparados pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, reproduzido a letra "a", acima.

"(. . .)

No caso concreto, a produção dos bens pela Recorrente depende de autorização dos detentores dos direitos autorais, jamais poderia ela fabricar "CD" e "DVDs musicais, utilizar os encartes correlatos, sob licenciamento das detentoras dos direito autorais de tais obras.

Tanto é assim, para exploração econômica em processo de reprodução (industrialização) e submetida a regime de controle de número de exemplares, por essa razão a outorga do direito de uso configura matéria prima e essencial a atividade da Recorrente, sem a qual estaria fadada sucumbir, porque, a final se não adquirir, mesmo temporário, o bem, aqui o direito de uso, é certo que teria e terá a sua continuidade prejudicada por não ter como levar adiante o seu processo de produção.

Também inexistente espaço para dizer que o direito autoral não é bem passível de alienação, e, de cessão onerosa e gratuita. Constatada cessão contratual de direitos autorais a título oneroso, fazem jus à contribuinte tomada de crédito gerado sobre os pagamentos ocorridos, descontado os créditos da Contribuição devida para o PIS/PASEP e a COFINS.

(. . .)"

Legitimidade dos créditos calculados sobre direitos autorais

Conforme consta no relatório da decisão de primeira instância, a recorrente dedica-se "à edição de obras lítero-musicais, literárias ou técnicas, a sub-edição e a representação de produção musicais, literárias ou técnicas estrangeiras, a produção, a comercialização, a importação e a exportação de fonogramas, produção e direção, montagem e promoção de espetáculos de arte, o 'management de artistas, serviços e fabricação de discos, fitas, jinglês, trilhas, filmes

publicitários, a prestação de serviços de na área musical, com locação de equipamentos, estúdio de gravação e outros serviços inerentes".

De acordo com os acima reproduzidos dispositivos da Lei nº 9.610/98, o direito autoral é bem móvel, pertence ao autor e somente pode ser explorado por terceiros, por meio de autorização prévia e expressa do detentor.

Desde já, resta claro que o pagamento efetuado pela recorrente a pessoas jurídicas detentoras de direitos de autor, para que tenha autorização legal para produzir e comercializar obras artísticas, é imprescindível ao desenvolvimento de sua atividade empresarial.

Dada à natureza jurídica do direito autoral, verifica-se que tão somente poderia ser incluído nas bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS do cessionário, caso possa ser considerado como abrangido pelos incisos II ou IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que novamente transcrevo:

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

(. . .)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(. . .)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(. . .)"

Início pelo exame do inciso IV, consignando que discordo do teor da sentença proferida nos autos do processo nº 0021679-50.2012.4.03.6100 (25º Vara Federal de São Paulo). Concluiu que a cessão de direito autoral equipara-se à locação de bem móvel e que, como tal, a tomada do crédito encontraria abrigo no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A meu ver, as hipóteses de creditamento foram indicadas no art. 3º de forma taxativa, não cabendo ao intérprete ampliá-las, circunstancialmente. Assim, entendo que o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 compreende tão somente locação de edificações, máquinas e equipamentos e, portanto, não dá suporte à tomada de créditos de PIS/COFINS sobre pagamentos pela cessão de direitos autorais.

Contudo, tal conclusão não afasta por completo a possibilidade do registro de créditos de PIS/COFINS calculados sobre direitos autorais.

Irrefutável que, sob o ponto de vista jurídico, a cessão onerosa de direito autoral, qualificado pela Lei nº 9.610/98 como bem móvel, equipara-se à locação de bem móvel. Contudo, sua participação no processo produtivo não se assemelha às de "edificações, máquinas e equipamentos".

Com o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a meu ver, quis o legislador, sob uma visão global dos bens tangíveis formadores de um estabelecimento industrial, listar aqueles cuja locação poderia ser computada nas bases de cálculo dos créditos, por imprescindível que são. Entretanto, não obstante a identidade jurídica existente, os direitos autorais cumprem um outro papel no processo produtivo.

Os pagamento pelos direitos de autor viabilizam a inserção daquilo que é o cerne da obra artística, a matéria-prima principal para o desenvolvimento do processo produtivo. Não deve, portanto, ser classificado em outro gênero qualquer que não no dos "insumos".

E sobre o conceito de insumos, não há que se estender demais a discussão, pois esta turma, ou melhor dizendo, o CARF, já o tem de forma quase consolidada. Não é o da legislação do IPI (IN nº 404/04) e tampouco o de dedutibilidade de despesas da legislação do IRPJ (art. 299 do Decreto nº 3.000/99 - RIR). Foi moldado a partir de opiniões de ilustres doutrinadores e importante decisão Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.246.317/MG, publicado em 29/06/2015). Em voto recente que proferi sobre o tema (Acórdão nº 3301002.999), assim sintetizei o conceito de insumos que passei desde então a adotar:

*"Em suma, repisando as palavras do Conselheiro Rodrigo C. Miranda (Acórdão nº 9303003.079) e trecho da citada decisão do STJ, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, considero como insumo '(. . .) todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo (. . .)**' e '(. . .) **cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**"*

Conforme destaquei em negrito, a classificação de um bem como insumo depende "das especificidades de cada processo produtivo" e "cuja subtração importa na impossibilidade" da realização do processo industrial. O direito autoral não é um bem tangível, como as usuais MP, PI e ME. Porém, viabiliza, sob os pontos de vista material e legal, a inserção do conteúdo artístico em determinado meio físico (ex: CD, DVD etc.), para a conclusão do produto final a ser comercializado. Enfim, trata-se de insumo e deve ser admitido nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Por fim, reputo como imprescindível, e talvez definitivo, mencionar que o § 6º c/c com o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.865/04, de forma expressa e incontestável, consignou que os direitos autorais incluem-se no conceito de insumos na produção de bens destinados à venda. E, como consequência, admitiu o desconto de créditos referentes ao PIS e COFINS Importação pagos, por ocasião das correspondentes remessas internacionais:

Lei nº 10.685/04 (PIS/COFINS Importação)

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2o e 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas

contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(. . .)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(. . .)

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

(. . .)" (g.n.)

Assim, com base no acima exposto, com a devida vênia, discordo das outras decisões proferidas pelo CARF em desfavor da recorrente e, por conseguinte, da Solução de Consulta COSIT nº 14/11, na qual se basearam, e também da Solução de Consulta nº 8 de 12 de abril de 2013. Por outro lado, alinhado-me ao Acórdão nº 3302003.342, do qual extraí trecho e acima reproduzi, que igualmente concluiu, por unanimidade, que direito autoral é insumo de processo de produção de obras artísticas e deve servir de base para cálculo de créditos de PIS e COFINS.

CONCLUSÃO

Tive de ingressar no mérito da contenda, para justificar minha proposta de conversão do julgamento em diligência. Pretendi demonstrar que estamos diante de um assunto controverso, cuja análise por este colegiado, todavia, somente se justifica, caso a totalidade do crédito pleiteado encontre suporte documental nos elementos carreados aos autos pela recorrente.

Foi trazido aos autos extenso volume de documentos junto com o recurso voluntário - razão contábil, comprovantes de pagamento, demonstrativos de cálculo e declarações originais e retificadoras. Por amostragem, conciliou valores do razão contábil com comprovantes de pagamentos e cálculos dos créditos. Isto é, além de contestar a glosa de créditos de COFINS, no plano conceitual, apresentou evidências documentais de que de fato incorreu nos gastos que alega ter tido.

Diante disto, entendo ser imprescindível que convertamos o presente julgamento em diligência, para que a unidade de origem intime o contribuinte a executar as seguintes tarefas:

a) Conciliar a totalidade dos comprovantes de pagamento de direitos autorais com os correspondentes lançamentos realizados no razão contábil.

b) Conciliar os valores pagos e lançados no razão contábil com os indicados no DACON Retificador, onde figuram as apurações da base de cálculo, dos créditos e do valor devido de COFINS do mês de agosto de 2004.

c) Demonstrar a apuração do crédito pleiteado, por meio de confronto entre DACON e DCTF originais e retificadores e DARF pagos.

A unidade de origem deverá revisar o trabalho efetuado pelo contribuinte e emitir relatório conclusivo. Então, abrir prazo para manifestação, findo o qual encaminhar os autos para o CARF para prosseguimento do julgamento."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, converto o julgamento deste processo em diligência para que a unidade de origem intime o contribuinte a executar as seguintes tarefas:

a) Conciliar a totalidade dos comprovantes de pagamento de direitos autorais com os correspondentes lançamentos realizados no razão contábil.

b) Conciliar os valores pagos e lançados no razão contábil com os indicados no DACON Retificador, onde figuram as apurações da base de cálculo, dos créditos e do valor devido da contribuição do período de apuração deste processo.

c) Demonstrar a apuração do crédito pleiteado, por meio de confronto entre DACON e DCTF originais e retificadores e DARF pagos.

A unidade de origem deverá revisar o trabalho efetuado pelo contribuinte e emitir relatório conclusivo. Então, abrir prazo para manifestação, findo o qual encaminhar os autos para o CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri