



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16349.000021/2010-12
ACÓRDÃO	3102-003.630 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDITORA DO BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO BÁSICO. CABIMENTO.

A industrialização por encomenda quando devidamente comprovada pela documentação própria tem o caráter de insumo, e não deve ser confundida com a aquisição de bens para a revenda, quando do retorno produto acabado e devolução simbólica dos insumos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

ÔNUS DA PROVA. REGIME CUMULATIVO. CRÉDITOS BÁSICOS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito aos créditos de PIS/COFINS na apuração do regime não cumulativo. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-68.522, proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/DRJPOA, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem representar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância:

1. *Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 17280.05354.041006.1.1.11-6557, referente a créditos na apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins no regime não cumulativo mercado interno, no valor de R\$628.440,28, relativos ao 3º trimestre de 2006 (fls. 03 a 05 - a numeração de referência é sempre a da versão digital do processo). A esse crédito a contribuinte vinculou Declarações de Compensação.*

2. *A Autoridade fiscal deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento no montante de R\$245.312,34, homologando as compensações apresentadas até o limite do direito creditório reconhecido (Despacho Decisório de fls. 308/316, de setembro de 2011). Foram apontadas as seguintes Declarações de Compensação (fls. 06 a 45, e 304/307):*

DCOMP	Débito	Transmissão
40535.65028.041006.1.3.11-0918	494.927,31	04/10/2006
00620.35251.101006.1.3.11-5530	76.920,66	10/10/2006
05610.86594.161006.1.3.11-4841	1.608,20	16/10/2006
17064.80214.090307.1.3.11-5374	174,14	09/03/2007
00533.22294.140307.1.3.11-0686	3,44	14/03/2007
12006.80311.290307.1.3.11-7190	19.743,70	29/03/2007
08131.84865.180407.1.3-11-3239	11.363,22	18/04/2007
22743.33781.220507.1.3.11-8096	3.598,57	22/05/2007
02048.79833.010410.1.3.11-5341	515.027,96	01/04/2010

3. *No Despacho Decisório de fls. 308/316 está descrito o procedimento fiscal e reproduzidas a legislação de regência e as razões de fato e de direito que fundamentaram a decisão. Destaca-se o seguinte:*

14. (...) *No caso de receitas decorrentes de vendas no mercado interno, somente poderiam ser ressarcidos e/ou compensados os créditos apurados a partir de 09/08/2004 se vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota zero ou não incidência da COFINS.*

15. *Consoante Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, referente ao 3º trimestre de 2006, verifica-se que o interessado não possui receitas de exportação, apresentando apenas receitas apuradas no mercado interno (...). Vale ressaltar que, quanto a estas receitas, o interessado auferiu apenas receitas de vendas de mercadorias tributadas à alíquota zero.*

16. Quanto às receitas tributadas a alíquota zero, verificamos que se referem à venda de livros e seus equiparados nos termos do art. 2º, da Lei 10.753, de 30 de outubro de 2003.

(...)18. (...) Assim, no 3º trimestre de 2006, as vendas de livros no mercado interno eram tributadas à alíquota zero.

19. Assim sendo, conclui-se que, no trimestre em questão, havia possibilidade de ressarcimento e/ou compensação do crédito pleiteado.

20. Conforme se observa no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais-DACON (...), no período de Julho a Setembro de 2006, o contribuinte apurou créditos com as seguintes origens:

20.1. bens adquiridos para revenda (...);

20.2. compra de bens utilizados como insumos (...);

20.3. serviços utilizados como insumos (...);

20.4. despesas de energia elétrica (...);

20.5. despesas de aluguel de prédios locados de pessoas jurídicas (...);

20.6. despesas de contraprestações de arrendamento mercantil (...);

20.7. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (...);

21. Dentre esses créditos, a partir da análise dos esclarecimentos e documentos fornecidos pelo interessado, foram aceitos por esta autoridade fiscal os valores de despesas de energia elétrica, despesas de aluguel de prédios locados de pessoas jurídicas, despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas, e despesas de contraprestações de arrendamento mercantil. Em relação aos demais créditos, selecionamos os mais relevantes para uma análise pormenorizada, como segue.

22. Assim, as verificações se concentraram nos serviços utilizados como insumos por representarem 50% a 75% dos créditos apurados em cada um dos meses do 3º trimestre de 2006. Também foram objeto da averiguações os bens adquiridos para revenda.

Bens adquiridos para revenda(...)24. Dessa forma, intimamos o interessado a apresentar os arquivos digitais de notas fiscais de entrada de mercadorias. Entretanto, ao analisar as notas fiscais que geraram tal crédito, percebe-se que trata-se da aquisição de livros, que, conforme legislação supracitada, já eram tributados à alíquota zero na data das aquisições.

25. Conforme se extrai do supracitado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, incluindo-se bens tributados à alíquota zero, não gera direito a crédito.

26. Portanto, foram glosados os valores da rubrica "Bens Adquiridos para Revenda" de cada um dos meses (julho a setembro de 2006).

Despesas com Serviços Utilizados como Insumos 27. Intimamos o interessado a apresentar cópias das notas fiscais ou faturas dos Serviços Utilizados como insumos na Industrialização dos Livros. O interessado apresentou os referidos documentos (fls....) [fls. 240 a 301].

28. No entanto, ao efetuar o cotejamento dos valores informados na DACON do 3º trimestre de 2006, Ficha 16 A - Apuração dos Créditos da COFINS - Aquisições no Mercado Interno - Regime Não-Cumulativo com o valores informados na Planilha nas (fls....) [fls. 225 a 228], verifica-se que há divergência entre os valores declarados e os valores comprovados das Notas Fiscais apresentadas às fls.(....) [fls. 240 a 301]. Assim, procedemos a glosa da diferença não comprovada por documentos fiscais, conforme tabela a seguir:

(...)29. Vale observar que para o mês de agosto, o próprio contribuinte, em sua planilha apresentada, confirma que a Base de Cálculo dos Serviços Utilizados como Insumos é de R\$ 372.181,03 (fl. ...)[fl. 226], ao invés do valor declarado no DACON de R\$ 3.004.108,27. Assim, procedemos à glosa da diferença não suportada e comprovada por Nota Fiscais no valor de R\$2.631.927,24 (...).

30. Com relação a competência de setembro de 2006, foram incluídas 3 (três) notas fiscais, cujo código de operação, CFOP 6.101, refere-se à operação de venda, cujas cópias estão acostadas às fls. ...[fls. 299/301]. Tais notas fiscais têm por numeração 40.906 e 40.914 emitidas pela Editora Nova Didática Ltda. e 532.454 emitida pela Gráfica e Editora Posigraf S.A.. Como estas operações não se caracterizam como envio de materiais/produtos para industrialização com retorno, CFOP 5.125 ou 5.925, as mesmas foram excluídas da base de cálculo para apuração dos créditos da COFINS não-cumulativa passíveis de ressarcimento ou restituição, sendo o valor glosado no valor de R\$ 313.574,88 (...).

Apuração do crédito:

31. Com base nos ajustes descritos nos itens "Bens Adquiridos para Revenda", e "Serviços Utilizados como Insumos", apuramos os valores corretos do crédito de Cofins não cumulativa a ser considerado como passível de compensação, no período de Julho a Setembro de 2006 conforme demonstrado na planilha à fl. ...[fl. 302/303] dos autos.

32. Prosseguindo na apuração, passamos ao cotejo das deduções realizadas pelo interessado e à verificação da suficiência do crédito para esses procedimentos, conforme demonstrado em planilha à fl. ...[fl. 303] dos autos, sumarizada abaixo.

(...)33. Após essas análises, concluímos que para o terceiro trimestre de 2006 o crédito disponível para proceder às compensações pretendidas é de R\$ 245.312,34 (...).

4. O despacho decisório foi exarado em 21/09/2011 (fl.316), deu-se ciência à contribuinte conforme fl. 317 e, em 29/09/2011, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 343/358, na qual alega, em síntese, o que segue.

- É pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima fechada, tendo como objeto social a edição integrada à impressão de livros.
- Apesar de terem sido entregues todos os documentos e provas que demonstravam a origem do crédito não cumulativo de Cofins, recebeu despacho decisório homologando parcialmente as Dcomp. Contudo, a glosa é manifestamente ilegal e arbitrária e o débito decorrente da glosa ora impugnada não deve prevalecer.
- O Agente Fiscal glosou créditos relativos a 1) bens adquiridos para revenda, sob o argumento de que a aquisição de livros já era tributada à alíquota zero na entrada; 2) compra de bens utilizados como insumos, e 3) serviços utilizados como insumos, pois a Autoridade entendeu que havia divergência dos valores declarados pela Impugnante com os valores constantes das notas fiscais apresentadas no procedimento administrativo, razão pela qual glosou a suposta diferença não comprovada, totalizando o valor de R\$ 2.945.502,12.
- O valor glosado, no importe de R\$ 383.127,94, não teve sua origem comprovada ou não se subsumiu à legislação pertinente.
- Aborda conceitos, histórico e legislação relativa à não cumulatividade e conclui:

As normas da COFINS seguem, portanto, a regra geral dos tributos não-cumulativos, vedando o crédito para o adquirente de bens ou serviços não alcançados pelas referidas exações. Todavia, resguarda a legislação expressamente o crédito sobre a aquisição de produtos ou serviços isentos, apenas vedando o creditamento quando: (a) a revenda do bem isento for também isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero; (b) o bem isento for utilizado como insumo em produto ou serviços sem tributação. Não obstante, as normas em comento não são válidas no caso da aquisição de bem isento cuja revenda é isenta. Isso porque o STF vislumbra a isenção como dispensa legal de tributo devido, o que nos autoriza a pressupor que, se para ter uma norma isencional, deve haver incidência da exação na operação. Assim, havendo duas incidências em sequência, atende-se ao pressuposto para operacionalização da não-cumulatividade.

Situação inversa à vedação consiste nas aquisições gravadas pela COFINS seguidas de vendas não-tributadas. Nesses casos, salvo se a saída for isenta, não há garantia de manutenção dos créditos com base no princípio da não-cumulatividade. Contudo, a Lei n. 11.033/04 trouxe em seu bojo dispositivo assecuratório do crédito aos contribuintes da COFINS cujas vendas sejam efetuadas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não-incidência da contribuição em comento. Em qualquer dessas hipóteses, faz jus a pessoa jurídica ao crédito de 9,25% sobre as suas despesas.

Por certo, a legislação prevê em rol taxativo as despesas sobre as quais se permite o cálculo de créditos da COFINS, aos quais contribuinte fará jus: (a) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil; e (b) custos e despesas pagas a pessoa jurídica domiciliada no país.

Assentadas essas premissas, passemos às espécies de crédito da COFINS que nos interessam. A primeira diz respeito aos bens adquiridos para revenda. Segundo a lei pertinente, podem ser descontados créditos calculados à alíquota de 9,25% sobre a aquisição de bens para revenda, exceto em relação a produtos sujeitos à substituição tributária da COFINS, álcool para fins carburantes, e produtos sujeitos à tributação monofásica (veículos automotores, cerveja, itens de perfumaria, dentre outros). Os créditos serão calculados sobre o valor, dos bens adquiridos no mês.

A segunda diz respeito a bens e serviços utilizados como insumos, podendo ser descontados como créditos. Para chegar-se ao montante do crédito, aplica-se a alíquota de 9,25% sobre o valor dos insumos adquiridos no mês. Assim, o termo "insumo" abarca as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função de contato direto com o produto em industrialização. Já no que tange à prestação de serviços, considera-se insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

- Passa então à "análise da interpretação concreta dada pela Autoridade Fiscal" e afirma:
 - a. O despacho decisório associou nove Declarações de Compensação ao Pedido de Ressarcimento, entre elas a de nº 40535.65028.041006.1.3.11-0918, no valor de R\$494.927,31, que já havia sido tida como não declarada pela Receita Federal, conforme Despacho Decisório que anexa (fls. 378/380). Assim, tal DCOMP sequer poderia constar associada ao Pedido de Ressarcimento, devendo-se afastar a eventual conclusão equivocada de que o valor ali declarado é devido;
 - b. A autoridade fiscal não considerou as notas fiscais relativas às despesas com serviços utilizados como insumos. Relativamente à nota-fiscal-fatura nº 532454 (fl. 382), emitida pela Gráfica e Editora Posigraf S/A em 29/09/2006 no valor de R\$49.522,88, o Agente Fiscal a considerou como operação

de venda apenas focando-se no campo denominado "CFOP". Contudo, a Posigraf de fato produziu os livros da contribuinte de forma a caracterizar serviço, consoante o contrato anexado (fls. 384/390). Disso se conclui que o Agente Fiscal não poderia desqualificar uma despesa legitimamente ocorrida para glosar crédito dela decorrente.

c. Quanto à planilha de cálculo do Crédito de COFINS não-cumulativa do 3º trimestre de 2006, formulada pela Autoridade Fiscal no próprio Despacho Decisório, foram considerados os seguintes valores como devidos: R\$ 1.248,87, R\$ 1.558,11, R\$107.594,98, relativos a julho a setembro, respectivamente. Não obstante a formulação calculada pela Autoridade, estes valores são indevidos por já terem sido compensados com crédito de COFINS com saldo original de 2004, conforme os respectivas DACON anexados (fls. 392/439). Ou seja, o crédito em comento, no valor de R\$110.401,96 (cento e dez mil, quatrocentos e um reais, e noventa e seis centavos), não foi reconhecido pela Autoridade Fiscal quando o deveria ser.

- Ao final, requer: (1) que seja acolhida a Manifestação de Inconformidade para, preliminarmente, anular o despacho que não confirmou a homologação total dos créditos referentes à compensação; (2) que seja julgado procedente o pedido de restituição, uma vez que já foram demonstradas as origens dos créditos; (3) que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar a apreciação e (4) que, caso necessário, seja convertido o julgamento em diligência para demonstração e comprovação de todo o alegado.

5. No Despacho de fl. 440 consta que o Despacho Decisório de fls. 308/316 indevidamente incluiu a DCOMP nº 40535.65028.041006.1.3.11-0918. Informa-se que já havia sido proferida decisão relativa à DCOMP nº 40535.65028.041006.1.3.11-0918 no Processo nº 10880.721212/2006-13 (fls. 46/48), já arquivado, devendo-se cancelar a cobrança correspondente.

6. A contribuinte teve ciência do Despacho de fl. 440 em 23/01/2017, por meio de sua caixa postal (fl. 442).

7. Tendo em vista os Despachos de fls. 308/316 e 440, foram efetuadas as compensações dos débitos, conforme Demonstrativos de fls. 443/444, restando saldo devedor.

8. É o relatório.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO.

O valor da aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito na apuração da Cofins na modalidade não cumulativa.

ERRO NA APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. Retifica-se o valor do crédito reconhecido quando constatado erro em sua apuração.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 20 de abril de 2018, e apresentou Recurso Voluntário no dia 18 de maio de 2018.

A Recorrente apresentou as seguintes alegações em seu Recurso Voluntário:

I. Insurge-se contra a glosa de créditos relativos a bens supostamente adquiridos para revenda, sustentando que não houve, na realidade, aquisição de bens com essa finalidade, mas sim contratação de prestação de serviços de industrialização de livros, sendo equivocada a classificação adotada pelo Fisco.

II. Defende que a operação com a empresa Posigraf S/A foi mera terceirização da produção editorial, e não comercialização de livros, conforme demonstra contrato de cessão de direitos autorais e notas fiscais juntadas aos autos, de modo que a

negativa de conversão do julgamento em diligência fere o princípio da verdade material.

III. Requer o reconhecimento de créditos relativos a serviços utilizados como insumos na produção de livros, especialmente nos casos de industrialização por encomenda, com transferência de insumos à prestadora, argumentando que esses insumos sofreram incidência das contribuições e, portanto, geram direito a crédito, mesmo com a aplicação da alíquota zero na saída.

IV. Contesta a glosa relacionada à Declaração de Compensação nº 40535.65028.041006.1.3.11-0918, alegando que não há identidade entre os créditos objeto da presente demanda administrativa e os valores discutidos em processo judicial citado pelo Fisco (ação referente a FINSOCIAL), tratando-se de tributo e fatos geradores distintos.

V. Pede a homologação integral dos créditos requeridos, com reforma da decisão da DRJ e reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado.

VI. Por fim, reitera o pedido de conversão do julgamento em diligência, para produção de prova pericial ou documental que comprove a natureza das operações realizadas, com fundamento no princípio da verdade material.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

V. PEDIDO

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer o recorrente seja provido o presente recurso voluntário para o fim de que seja reformada a decisão recorrida, com a consequente homologação da totalidade do crédito pleiteado pela recorrente.

Por fim, protesta pela produção de outras provas admitidas em Direito, em especial pela conversão do julgamento deste recurso voluntário em diligência, conforme solicitado no presente recurso.

Nestes Termos,

Pede Deferimento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto tomo conhecimento apenas parcial do Recurso.

A contribuinte pleiteia o reconhecimento de créditos de Cofins no regime não cumulativo, originalmente requeridos em Pedido de Ressarcimento, parcialmente homologado pela fiscalização e objeto de manifestação de inconformidade julgada parcialmente procedente pela DRJ/SP.

Classificação de operação como aquisição para revenda de bens sujeitos à alíquota zero

O Despacho Decisório, à e.fl. 314, descreve a glosa em razão de aquisição de livros para a revenda, no período de julho a setembro de 2006.

A Recorrente argumenta em Recurso Voluntário que apresentou notas fiscais referentes ao retorno de insumos para a impressão, e que na verdade as glosas referem-se ao pagamento de industrialização por terceiros.

De fato, nas e.fls. 240 a 298, encontramos notas fiscais de “Industrialização par/retorno simb. Insumos”, todas referidas ao período indicado.

A premissa adotada pela Autoridade Tributária, e acompanhada pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, de que livros não são tributados, apesar de correta, desconsidera a industrialização por encomenda registrada nos documentos fiscais apresentados, sendo esta a natureza da operação real.

Tendo em vista que a industrialização por terceiros, especialmente no ramo editorial é fato comum, e insere-se no conceito de insumo para a produção de bens, considero com razão à Recorrente e revento as glosas das notas fiscais acima referidas, que tenham o registro de “Industrialização par/retorno simb. Insumos”.

Do Pedido de Diligência

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assim trata a apreciação do pedido de diligência:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

O presente contencioso resume-se a discussão de direito sobre o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS decorrentes de aquisição de bens do ativo imobilizado e de sua classificação contábil, de forma que entendo não ser necessária diligência para esclarecer qualquer dos assuntos tratados neste processo, de forma que indefiro o pedido de diligência.

Créditos sobre despesas com serviços utilizados como insumos

A Recorrente argumenta que diversas notas fiscais dizem respeito a serviços gráficos utilizados diretamente na produção de livros, que são a principal atividade da empresa, e, portanto, insumos no contexto do regime não cumulativo.

Tais despesas, desde que devidamente comprovadas e relacionadas à atividade-fim da empresa, são passíveis de crédito.

No entanto, a nota fiscal utilizada como paradigma, de nº 532454, no caso aquela que consta à e.fl. 301, não traz informações que corroborem a argumentação da Recorrente, de forma que considero que o contribuinte não se desincumbiu adequadamente do ônus da prova.

A mera alegação de que uma determinada operação na verdade refere-se a outra distinta, precisa que a documentação fiscal ou comercial comprovem o que está sendo alegado. A justificativa de que na verdade tratar-se-ia de erro material, sem comprovação adequada, é insuficiente.

Pedido não Formulado

A Recorrente argumenta em Recurso Voluntário que foi considerado pedido não formulado o de nº 40535.65028.041006.1.3.11-0918. No entanto, esta discussão não consta, nem do Despacho Decisório, nem do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, de forma que considero esta argumentação estranha ao presente processo, e não a conheço.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos sobre PER/DCOMP não formulados e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito no regime não cumulativo sobre as despesas com industrialização gráfica, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral