



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000479/2010-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.682 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente EDITORA MODERNA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2005

CRÉDITO. INSUMO. DIREITO AUTORAL PATRIMONIAL. CESSÃO.

O direito autoral patrimonial, ao ser transferido definitivamente por cessão, é hipótese que permite o creditamento das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO. INSUMO. DIREITO AUTORAL PATRIMONIAL. CONCESSÃO E EDIÇÃO.

Nos contratos de edição e de concessão de direito autoral patrimonial não há verdadeira transferência ou aquisição de patrimônio (relação jurídica positiva) impedindo o gozo das contribuições.

ALTERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. PEDIDO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa dos créditos referentes às despesas com os serviços prestados constantes do contrato com EDU-SAT Comércio de Materiais Didáticos. Vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator) e Carolina Machado Freire Martins, que reconheciam crédito em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o Conselheiro Maurício Pompeo da Silva, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de compensação de contribuições não cumulativas apuradas no ano calendário de 2005.

1.2. O pedido foi parcialmente deferido com base em despacho decisório da DERAT-SP, eis que:

1.2.1. “*No caso de receitas decorrentes de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da COFINS, há a possibilidade de se ressarcir e/ou compensar os créditos apurados a partir de 09/08/2004*”;

1.2.2. Cessão de direito autoral equivale à locação de bens móveis, logo não é prestação de serviços ou aquisição de mercadorias (porém locação), e não é locação de máquinas e equipamentos. Assim a despesa com cessão de direito autoral não gera crédito das contribuições;

1.2.3. Serviço de consultoria não é insumo e não sua aquisição não garante direito ao crédito das contribuições;

1.2.4. Não há prova de parte das aquisições de energia elétrica e aluguéis no período analisado;

1.2.5. O crédito deve ser concedido considerando ajustes na escrituração fiscal da **Recorrente** feitos nos demais tópicos da decisão.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que alega:

1.3.1. Decadência do direito de alterar os lançamentos fiscais efetuados em 2005;

1.3.2. O conceito de insumo deve abranger qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa;

1.3.3. Direito autoral é insumo da atividade da **Recorrente** (edição de livros);

1.3.3.1. *“A legislação em vigor (...) não estabelece que deve haver “compra de bens” ou “transferência de titularidade dos bens” para que possa ser descontado o crédito de PIS e COFINS”;*

1.3.3.2. A receita da comercialização de direitos autorais gera faturamento e, por consequência, está sujeita à incidência das contribuições;

1.3.3.3. Cessão de direito autoral não é locação pois *“uma vez que o direito autoral (...) foi efetivamente utilizado na produção de determinado livro, não é possível devolver o seu conteúdo ao proprietário do direito autoral”;*

1.3.4. Apresentou à fiscalização todas as notas fiscais de energia elétrica e contratos de aluguel.

1.4. A DRJ São Paulo manteve a decisão de piso, porquanto:

1.4.1. *“Não há previsão legal acerca da ocorrência de “homologação tácita” ou de “decadência” de o Fisco examinar o direito creditório pedido em ressarcimento (PER)”;*

1.4.1.1. *“Transcorridos o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, o que fica vedado à administração fazendária é, não encontrando ou encontrando pagamento a menor, lançar a diferença, pois, aí sim, incidiria a regra decadencial do artigo 150, caput e § 4º, do CTN”;*

1.4.2. *“Não procede o entendimento da impugnante de que todos os custos ou despesas necessários/intrínsecos à atividade da empresa sejam insumos e dão direito a créditos de PIS e COFINS não-cumulativos”;*

1.4.2.1. O motivo de parte das glosas foi a insuficiência probatória e não o afastamento do dispêndio como insumo;

1.4.3. *“O contrato de edição que implica a cessão de direitos autorais não se equipara nem à compra de bens, pois não há transferência de titularidade dos mesmos, e nem ao conceito de prestação de serviços, pois não há uma obrigação de fazer”;*

1.4.3.1. O § 6º do artigo 15 da Lei 10.865/04 limita a possibilidade de concessão de créditos das contribuições às aquisições de direitos autorais da indústria fonográfica;

1.4.3.2. *“Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, foram excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado”;*

1.4.4. “O próprio contribuinte formulou consulta sobre o tema em 06.11.2007, e que resultou na Solução de Consulta n.º 297 – SRRF08/Disit, de 18.08.2010, desfavorável ao seu entendimento”;

1.4.5. “Embora o contribuinte alegue que apresentou toda a documentação apta a demonstrar a existência dos contratos de aluguel e das despesas de energia elétrica, não constam dos documentos apresentados pelo contribuinte durante a auditoria fiscal (anexos às fls. 202 a 744) as notas fiscais de despesas de energia elétrica elencadas à folha 127, nem os contratos de aluguel elencados às folhas 128”.

1.5. Irresignada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando as teses descritas em Manifestação de Inconformidade.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente** alega **DECADÊNCIA DO DIREITO DE ALTERAR OS CRÉDITOS DESCRITOS EM DACON**, “na medida em que as Autoridades Fazendárias não pretendem analisar a regularidade do procedimento de compensação, mas sim **disputar** – no ano de 2011 – o valor do crédito tributário apurado pela Requerente **em 2005**”.

2.1.1. Em resposta a DRJ acentua que não há prazo para homologação de pedido de ressarcimento. Ademais, “transcorridos o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, o que fica vedado à administração fazendária é, não encontrando ou encontrando pagamento a menor, lançar a diferença, pois, aí sim, incidiria a regra decadencial do artigo 150, caput e § 4º, do CTN”.

2.1.2. Com razão a DRJ, lançamento e pedido de ressarcimento ou compensação não se confundem. No lançamento é indicado e pago- modalidade por homologação - tributo (débito tributário) e esta é a atividade homologada. Já no pedido de ressarcimento ou compensação o que se homologa (ou não) são os créditos de titularidade do contribuinte; inclusive os débitos a compensar pressupõe-se confessados.

2.1.3. Desta forma o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador (e do pagamento dos tributos) para homologação do **lançamento** não se confunde com o advento da condição - de prazo idêntico - para homologação do pedido de compensação, contados da data deste pedido, como bem revela a Súmula 159 desta Casa:

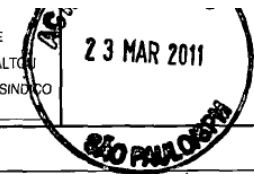
Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições

2.1.4. No caso em liça a **Recorrente** apresentou pedido de ressarcimento e, posteriormente, declarações de compensação entre 20 de abril de 2006 e 28 de fevereiro de 2007, conforme despacho DERAT-SP:

TABELA I		
PER/DCOMP	TIPO DE DOCUMENTO	DATA DE TRANSMISSÃO
11827.27639.140306.1.1.11-3902	Pedido de Ressarcimento	14/03/2006
15473.61770.200406.1.3.11-5226	Declaração de Compensação	20/04/2006
12021.70098.240506.1.3.11-7114	Declaração de Compensação	24/05/2006
17224.46511.290606.1.3.11-8218	Declaração de Compensação	29/06/2006
20747.30268.280207.1.3.11-0076	Declaração de Compensação	28/02/2007

2.1.5. A intimação do despacho decisório que não homologou as declarações de compensação protocoladas pela **Recorrente** ocorreu em 24 de março de 2011 – em tempo inferior ao quinquídio legal, portanto:

PROCESSO Nº 16349.000198/2010-19, 16349.000199/2010-55, 16349.000474/2010-31 e 16349.000479/2010-63
INTIMAÇÃO – CIÊNCIA DE DECISÃO COM MANIFESTAÇÃO
EDITORA MODERNA LTDA
RUA PADRE ADELINO, 758
BELENZINHO - SÃO PAULO/SP
CEP: 03303-000

<input type="checkbox"/> NAU PRODUZIDO	
<input type="checkbox"/> NUMERO INEXISTENTE	
<input type="checkbox"/> END. INSUFICIENTE FALTAR	
<input type="checkbox"/> INFOR. DO PORTEIRO/SINDICO	
<input type="checkbox"/> OUTROS _____	

NOME E ASS. RECEBEDOR X1 <i>Mauza Mats</i>	R.G. RECEBEDOR X 40182.959	NOME E ASS. RECEBEDOR X 9113130	R.G. RECEBEDOR 26/03/11
---	-------------------------------	------------------------------------	----------------------------

2.2. A fiscalização glosa créditos de **ALUGUÉIS E ENERGIA ELÉTRICA** por insuficiência probatória, mais especificamente, aponta o fisco que a **Recorrente** deixou de apresentar as seguintes Notas Fiscais e Contratos de Aluguel:

NOTAS FISCAIS DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO APRESENTADAS

AnoMes	Fornecedor	Nome	Data	Docto	Valor
JULHO					
200507	41191 FORTUN & GRANCHELLI LTDA		04/07/05	110705	280,08
200507	41191 CIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO		20/07/05	247401	126,08
200507	41191 CIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO		20/07/05	247401	54,04
200507	41191 CIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO		20/07/05	247403	1.334,67
200507	41191 CIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO		20/07/05	247403	572,00
				TOTAL	2.366,87
AGOSTO					
200508	41191 FORTUN & GRANCHELLI LTDA		17/08/05	76/2005	290,50
200508	41191 E METROPOLITANA ELETRICIDADE SAO PAUL		17/08/05	6553	21.629,92
200508	41191 EDITORA MODERNA - SALVADOR (F FIXO)		17/08/05		145,23
200508	41191 CEEE-COMPAN ESTADUAL DE ENERGIA ELETI		30/08/05	97591	448,29
200508	41191 CEEE COMPAN ESTADUAL DE ENERGIA ELETI		30/08/05	97591	570,55
				TOTAL	23.084,49

CONTRATOS DE ALUGUÉIS NÃO APRESENTADOS DO 3º TRIMESTRE

AnoMes	Cta	CC	Fornecedor	Nome	Data	Docto	Valor
JULHO							
200507	41130	41458	702437	CENTRO EMPRESARIAL CENTER NORTE	27/07/05	339	461,47
200507	41130	41460	702437	CENTRO EMPRESARIAL CENTER NORTE	27/07/05	339	461,46
						TOTAL	922,93
AGOSTO							
200508	41130	41458	702437	CENTRO EMPRESARIAL CENTER NORTE	24/08/05	370	461,47
200508	41130	41460	702437	CENTRO EMPRESARIAL CENTER NORTE	24/08/05	370	461,46
						TOTAL	922,93
SETEMBRO							
200509	41130	41458	702437	CENTRO EMPRESARIAL CENTER NORTE	26/09/05	401	461,47
200509	41130	41460	702437	CENTRO EMPRESARIAL CENTER NORTE	26/09/05	401	461,46
						TOTAL	922,93

2.2.1. Até o presente momento a **Recorrente** não trouxe aos autos os documentos exigidos, portanto, de rigor a manutenção da glosa.

2.3. Ao final, a **Recorrente** advoga que o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS** é amplo, idêntico àquele fixado para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, portanto, para si, quaisquer despesas são passíveis de creditamento. De outro lado, a fiscalização defende conceito estreito de insumos atrelado ao emprego efetivo do bem ou serviço ao processo produtivo.

2.3.1. O assunto não é novo e não demanda maiores digressões: bem ou serviço essencial ou relevante ao processo produtivo, insumo, caso contrário, não é possível o creditamento das contribuições não cumulativas a este título.

2.3.2. Nos termos de seu Contrato Social, o objeto da **Recorrente** (no que importa à lide) é a “*edição, produção, distribuição e comércio de livros, apostilas, pôsteres, transparências, slides, fitas de áudio e vídeo, compact discs, softwares: filmes educativos, informações digitais por meio físico, rede de telecomunicações ou internet e o filmes educativos*”.

2.3.3. Desta forma, de plano, impossível a concessão de crédito ao **SERVIÇO DE CONSULTORIA**, vez que, regra geral, trata-se de despesa operacional (administrativa) não essencial ou relevante a um processo produtivo. De mais a mais, a nota fiscal de e-fls 107 aponta a aquisição de “*serviços para acompanhamento do mercado local em Goiás e Tocantins*”, sem qualquer outra indicação de vínculo de essencialidade ou relevância com o processo produtivo da **Recorrente**.

2.3.4. A fiscalização glosa os créditos vinculados à **DIREITOS AUTORAIS** pois estes são bens móveis somente utilizados pela **Recorrente**, sem qualquer transferência patrimonial, enquadrando-se, em verdade, como locação de bens móveis – locação esta não passível de creditamento, porquanto não se trata de máquinas ou equipamentos.

2.3.4.1. A **Recorrente**, apontando os vícios das naus da fiscalização, meneou *três vezes a cabeça, descontente e tais palavras retirou do esperto peito* (CAMÕES): 1) o direito autoral é bem móvel; 2) o direito autoral é utilizado como insumo no (e essencial ao) processo produtivo de livros, pouco importando se houve a transferência de titularidade dos bens; 3) o direito autoral sofreu a incidência das contribuições no momento de sua cessão para a **Recorrente**.

2.3.4.2. Quiçá os ataques da **Recorrente** não tenham sido combinados com Ilolau vez que, ao manejá-los surgiram, na DRJ novas cabeças que, por assim dizer, envenenaram suas teses:

2.3.4.2.1. “*O contrato de edição que implica a cessão de direitos autorais não se equipara nem à compra de bens, pois não há transferência de titularidade dos mesmos, e nem ao conceito de prestação de serviços, pois não há uma obrigação de fazer*”;

2.3.4.2.2. “*Não há como pretender considerar a cessão de direitos autorais como uma atividade de prestação de serviços, visto que o titular do direito autoral não recebe por um serviço prestado, vez que não é obrigado a desempenhar qualquer atividade, sendo que a contraprestação por ele recebida (ou pela pessoa jurídica para a qual os direitos foram transferidos) decorre simplesmente da cessão provisória de um direito imaterial*”;

2.3.4.2.3. O § 6º do artigo 15 da Lei 10.865/04 limita a possibilidade de concessão de créditos das contribuições às aquisições de direitos autorais da indústria fonográfica;

2.3.4.2.4. “*Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, foram excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado*”.

2.3.4.3. Sem desrespeitar os Gigantes em que se apoia mas de olho na voracidade de Saturno, o direito autoral moderno é um encontro do *Droit d’auteur* com o *Copyright* (ULHOA, 254): o desenvolvimento da cultura de um povo (e mais, o desenvolvimento livre da cultura de um povo) depende da capacidade de engenho do autor e da especificação deste - que dá à obra a concreção a singularidade no mundo dos fatos. No entanto, por mais “*altas e nobres e lúcidas e quiçá realizáveis* [as aspirações e inspirações do autor estas] *nunca verão a luz do sol real nem acharão ouvidos de gente*” (PESSOA) caso não exista, do outro lado, alguém para divulga-las. É por este motivo que, desde os tempos de Clóvis (no Brasil) o direito autoral subdivide-se em dois: o direito moral e o direito patrimonial do autor.

2.3.4.4. Direito moral do autor protege, portanto, o criador da obra, vinculando-o de forma indissolúvel com o fruto de seu engenho – por este motivo, PONTES DE MIRANDA com a perspicácia que lhe é corriqueira, prefere chama-lo de direito autoral da personalidade. Já o direito patrimonial do autor é o direito dele (autor) explorar o que criou (PONTES DE MIRANDA, p. 107), inclusive economicamente, desta forma, aquele que divulga tem incentivo

útil (que não simplesmente artístico) para fazê-lo. A Lei 9.610/96 reconhece a dicotomia entre um e outro feixe do direito do autor ao dispor em seu artigo 22 que “*pertencem ao autor os direitos morais e patrimoniais sobre a obra que criou*”, listando, nos artigos seguintes a composição de um e de outro direito:

Capítulo II

Dos Direitos Morais do Autor

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;

III - o de conservar a obra inédita;

IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-la, como autor, em sua reputação ou honra;

V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;

VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;

VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.

Capítulo III

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.

2.3.4.4.1. Enquanto direito de personalidade, de expressão do próprio ser, o direito moral do autor é intransferível; como é intransferível o nome e a integridade da pessoa do autor, o é o nome (art. 24 incisos I e II) e a integridade de sua obra (artigo 24 incisos III a V). Já enquanto direito patrimonial, o direito autoral é passível de utilização, fruição e disposição (artigo 28), não por um acaso, tal qual qualquer outro bem passível de domínio. A Mona Lisa continua sendo de Leonardo da Vinci sem embargo de o Louvre, caso queira, pode vender a qualquer um. E com este simples exemplo já se vê que a tese da fiscalização sobre a intransferibilidade do direito autoral é linda, porém coxa; e não apenas porque assim quer o interprete, como também assim quer o legislador ao afirmar, no artigo 49 da Lei de Direitos Autorais, que “*os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros (...) 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*” – e daí também prejudicada a tese sobre inexistir prestação de serviços.

2.3.4.5. Novo golpe em duas das cabeças da glosa, nova cabeça renasce: se é verdade que o direito patrimonial do autor é transferível, também é verdadeiro que este pode sê-lo *por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito*, isto é, não obstante transferível, *a priori*, o direito autoral pode sê-lo por todas as formas admitidas em direito, inclusive *semelhante* a uma locação – o que tornaria certa a tese da fiscalização, ainda que por linhas tortas – o que nos leva à análise das formas de transferência do direito autoral patrimonial.

2.3.4.6. Regularmente, o direito autoral patrimonial é transferido por cessão, concessão, edição e licença, sendo que, para a resolução da lide em questão importam apenas os três primeiros. Por meio do contrato de edição autor (ou o proprietário do direito patrimonial do autor) e editor firmam uma parceria por meio da qual o primeiro apresenta material para o segundo divulgar; é obrigação do autor é criar obra publicável enquanto a obrigação do editor é publicar esta obra (ULHOA, p. 352), *ex vi* artigo 53 da Lei de Direito Autoral:

Art. 53. Mediante contrato de edição, o editor, obrigando-se a reproduzir e a divulgar a obra literária, artística ou científica, fica autorizado, em caráter de exclusividade, a publicá-la e a explorá-la pelo prazo e nas condições pactuadas com o autor.

2.3.4.6.1. Na edição, portanto, não há transmissão de direito autoral patrimonial; o autor permanece em pleno uso e gozo de toda a sua obra.

2.3.4.6.2. Na cessão e na concessão o objeto do contrato é a transferência de um ou de todo o direito autoral patrimonial, *i.e.*, o autor cede mediante retribuição a utilização ou a fruição da obra por meio de reprodução, edição, adaptação, representação e a execução por um ou por mais meios de comunicação. O *cara que carimba postais* (E.C.T.) poderia, acaso pagasse a Marisa Monte, o Carlinhos Brow e o Nando Reis como compositores e a Cassia Eller como cantora/intérprete, musicar a carta de amor mas não poderia divulga-la em um livro ou então representa-la no teatro. De outro modo, para se ter por cedido ou concedido o direito autoral patrimonial não é necessário que todo ele seja transferido, basta que uma parcela o seja – é por isto, aliás, que o artigo 3º da Lei de Direito Autoral dispõe no plural que *os direitos autorais são bens móveis*, também por isto, de forma mais clara o já citado artigo 49 da mesma matrícula permite a transferência total ou parcial dos direitos autorais.

2.3.4.6.2.1. A diferença entre cessão e concessão é que a primeira é definitiva (ao menos, *eterna enquanto perdurar* – leia-se, até entrar em domínio público) já a concessão é temporária (MANSO, p. 37). Na concessão o cedente do direito autoral patrimonial não perde o direito de explorá-lo – o direito de explorá-lo por um meio de comunicação específico. Na cessão há a venda de parcela do direito autoral – por sinal MANSO (p. 25) destaca linhas antes do trecho citado pela Solução de Consulta coligida pela fiscalização que trata-se de verdadeiro eufemismo chamar *cessão* de direito autoral patrimonial quando em verdade há compra e venda de direito autoral.

2.3.4.6.3. Em síntese conclusiva, na edição sequer há transferência do direito autoral patrimonial, na concessão há transferência mas esta não é definitiva e na cessão há transferência definitiva de direito autoral.

2.3.4.7. Fixado o antedito, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 determinam que o valor do crédito será calculado mediante a aplicação da alíquota de cada uma das contribuições sobre o valor dos itens **adquiridos** em cada mês – a indicar a limitação à transferência definitiva da

propriedade/posse. A suspeita inicial é corroborada pelo artigo 3º § 1º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03 ao dispor que o valor do crédito decorrente de locação é calculado pela multiplicação da alíquota pelo valor dos alugueis **incorridos**. A mesma norma, ao tratar do mesmo tema, em incisos subsequentes dispõe que para os insumos o valor do crédito tem como base o valor dos itens adquiridos e para as locações o valor incorrido.

2.3.4.7.1. *Trabalha e teima, e lima, e sofre, e sua* (BILAC) e conclui que não é possível o gozo de crédito de insumos se este não é adquirido. Não há aquisição se não há transferência definitiva do direito. Não há transferência definitiva do direito autoral patrimonial, se não há cessão de direito autoral patrimonial; demonstrado nos autos que os contratos entabulados pela **Recorrente** são de cessão de direitos autorais, possível o creditamento, caso contrário, não.

2.3.4.9. Em regra, a transferência de direito autoral é temporária, feita a título de concessão: não apenas o inciso II do artigo 49 da LDA dispõe que a transferência total e definitiva dos direitos pressupõe contrato escrito, como o inciso VI da mesma norma determina que no silêncio do instrumento contratual, este será interpretado restritivamente. Com efeito, por tratarmos de pedido de crédito, era ônus da contribuinte (posto que fato constitutivo de seu direito) demonstrar a que título foram transferidos os direitos autorais, e assim o fez coligindo contratos com seus fornecedores.

2.3.4.10. Os contratos da **Recorrente** com o Estúdio Felix Reiners Ltda-EPP (Anexo A3V1, fls. 12), José Wilson Magalhães ME (fls. 19), JMARB Assessoria Pedagógica Ltda (fls. 35) e Kanton Produções LTDA-ME (fls. 40) são a título definitivo (como, aliás, revela o título dos contratos), logo, considerando a essencialidade do direito autoral para uma editora de livros (*o óbvio ululante* – Nelson Rodrigues), de rigor a concessão dos créditos.

2.3.4.10.1. O contrato da **Recorrente** com a empresa AMS Agenciamento Artístico (fls. 62) é de licenciamento, que, em regra é temporário. Contudo, sem embargo de a empresa AMS Agenciamento manter consigo o direito “*de dispor livremente de todos os demais direitos referentes às ILUSTRAÇÕES cuja reprodução autoriza neste contrato*” (IV – Direitos da Licenciante, alínea ‘b’) para as publicações contratadas a **Recorrente** adquiriu direito de publicá-las com exclusividade, a demonstrar a aquisição definitiva do direito, consequentemente tornando possível a concessão do crédito.

2.3.4.10.2. Ainda, o contrato da **Recorrente** com a empresa EDU-SAT Comércio de Materiais Didáticos (fls. 105) é de prestação de serviços de captação e transmissão de aulas on-line. Tendo em vista que a **Recorrente** possui em seu objeto social a “*edição, produção, distribuição e comércio [de] filmes educativos, informações digitais por meio físico, rede de telecomunicações ou internet*”, o serviço de captação e transmissão de aulas online (ainda que não se configure como cessão de direito autoral) é insumo, porquanto essencial à atividade da **Recorrente**.

2.3.4.10.3. A seu turno, o contrato da **Recorrente** com a Editora Globo S/A (fls. 75) é de licença temporária, para uma única tiragem de vinte mil cópias e sem exclusividade, logo, não é possível o creditamento das contribuições a título de insumos. É claro que, tal como alega a **Recorrente**, os poemas adquiridos da Editora Globo S/A ficarão definitivamente atrelados às vinte mil publicações. No entanto, transferir direito autoral não é transferir obra impressa – não há concessão do direito do autor a cada retirada de um livro da biblioteca -, e sim

a ideia nela descrita para posterior uso, gozo e disposição da obra literária (e nisto consiste o direito do autor, como revela o artigo 28 da Lei 9.610/98).

2.3.4.10.4. Não se desconhece que a concessão de direito autoral em tese se configura como ativo intangível amortizável, tornando possível a concessão de crédito por regra própria, desde que regularmente contabilizado. Contudo, a norma específica sobre concessão de crédito do ativo intangível amortizável é posterior ao pedido de crédito, o que afasta a especialidade. Ora, bem móvel, adquirido de forma definitiva, essencial ao processo produtivo é insumo; e mais, é insumo passível de creditamento, como descrito no artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03 – por sinal, **é justamente esta a conclusão do Parecer Normativo 5/2018** ao tratar do tema Ativo Intangível:

8. INSUMOS E ATIVO INTANGÍVEL

102. A partir da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profundas alterações na legislação tributária federal para adaptá-la aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou construção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), passou a alcançar apenas os "bens corpóreos destinados à manutenção das atividades" da pessoa jurídica (segundo a regra do inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976) e foi instituída uma nova modalidade de creditamento das contribuições referente a bens incorpóreos "incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços", cuja apropriação de valores ocorre com base nos encargos mensais de amortização (inciso XI do caput c/c inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, seguindo a regra do inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976).

103. Perceba-se que a hipótese de creditamento instituída pelo inciso XI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas os ativos intangíveis já concluídos adquiridos pela pessoa jurídica, excluindo-se desta modalidade os dispêndios com o desenvolvimento próprio de ativos intangíveis.

104. Assim como ocorria em relação aos ativos imobilizados sujeitos a exaustão (ver seção sobre o ativo imobilizado), a Secretaria da Receita Federal do Brasil entendia acerca dos dispêndios com o desenvolvimento interno de ativos intangíveis que seria vedada a apuração de créditos das contribuições em razão de não se enquadrarem na modalidade específica de creditamento a eles reservada e em face do conceito restritivo de insumos que adotava anteriormente à decisão judicial em estudo.

105. Entretanto, consoante conclusão entabulada na discussão acima sobre ativos imobilizados sujeitos a exaustão, **A APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS É A REGRA GERAL DE CREDITAMENTO APLICÁVEL ÀS ATIVIDADES DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO ÂMBITO DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES E, CONSEQUENTEMENTE, SE O DISPÊNDIO EFETUADO PELA PESSOA JURÍDICA NÃO SE ENQUADRAR EM NENHUMA OUTRA MODALIDADE ESPECÍFICA DE CREDITAMENTO, ELE PERMITIRÁ A APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES CASO SE ENQUADRE NA DEFINIÇÃO DE INSUMOS** e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

106. Daí, conclui-se que bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no desenvolvimento interno de **ATIVOS IMOBILIZADOS PODEM ESTAR CONTIDOS NO CONCEITO DE INSUMOS** e permitir a apuração de créditos

das contribuições, desde que preenchidos os requisitos cabíveis e inexistam vedações.

107.Explanada a interseção entre insumos e ativo intangível nas regras sobre apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em voga, analisam-se algumas questões específicas que envolvem a matéria.

3. Ante o exposto, *ao vencedor* (MACHADO)... o parcial provimento do recurso para a concessão dos créditos das aquisições de direitos autorais patrimoniais referentes aos contratos entabulados com EDU-SAT Comércio de Materiais Didáticos, AMS Agenciamento Artístico, Estúdio Felix Reiners Ltda-EPP, José Wilson Magalhães ME, JMARB Assessoria Pedagógica Ltda e Kanton Produções LTDA-ME.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Em que pese o como de costume bem fundado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou dele divergir, com a devida vênia, quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios com direitos autorais.

É que, em sendo o direito autoral um bem móvel não corpóreo, admite a tomada de crédito de Pis e Cofins não diretamente ao resultado, na condição de insumo corpóreo, como intenta a Recorrente, e sim na proporção dos respectivos encargos de amortização. Essa lógica, na verdade, é obtida a partir da aplicação dos mais consolidados preceitos contábeis, principalmente do regime de competência, regime de utilização obrigatória, segundo o qual as receitas e despesas são contabilizadas assim que ocorrem, considerando a data do fato gerador, independentemente do fluxo financeiro.

Nesse sentido, o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), ao editar o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TG 04 – R3), deixa claro que os ativos intangíveis são ativos não monetários identificáveis sem substância física, geradores de benefícios econômicos futuros, dentre os quais figuram os direitos autorais.

Atendendo ao regime de competência e em observância à expectativa de resultados futuros (e não imediatos), especifica o CPC que a contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil (item 89), de tal modo que um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (itens 97 a 106 do pronunciamento) – e, aqui, para se chegar à conclusão de que se trata de um ativo de vida útil definida, deve se levar em consideração não a

definitividade da transmissão desse ativo e sim a expectativa de utilização futura pela entidade e de geração de benefícios econômicos.

Essa sistemática, a propósito, encontra eco na vedação contida no artigo 15 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, segundo o qual o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 ou prazo de vida útil não superior a 1 ano.

A esse respeito, somente com o advento da Lei n.º 12.973, de 2014, passou a ser possível a tomada de créditos sobre os encargos de amortização de bens classificados no intangível, conforme é atualmente autorizado pelo inciso XI do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou da Lei n.º 10.637, de 2002), *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do

art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

Ocorre, contudo, que o caso em tela veicula créditos apurados durante o ano de 2005, pelo que inviável o aproveitamentos dos créditos amparando-se no autorizativo mencionado.

Por fim e igualmente importante é o obstáculo contido no inciso II do parágrafo 3º do artigo 1º da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou no inciso VI do parágrafo 3º do artigo 1º da Lei n.º 10.637, de 2002), em redação original, segundo o qual não integram a base de cálculo da contribuição, as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado (atualmente decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível), de tal sorte que é de se atrair a vedação do inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º dos aludidos diplomas, que impede o crédito sobre bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Por todo o acima exposto, nego provimento ao recurso para manter as glosas sobre os dispêndios com direitos autorais.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

