



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



**Processo nº** 10314.724087/2014-38  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.467 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2014  
**Recorrentes** COMPANHIA DE GAS DE SAO PAULO COMGAS  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2009

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, conforme assentado na decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. LEITURA DE USO DO GÁS E RESPECTIVA ENTREGA DAS FATURAS (CONTAS DE GÁS) AOS CONSUMIDORES. NÃO CABIMENTO.**

Não gera direito à apuração de créditos com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os serviços para leitura de uso do gás e respectiva entrega das faturas (contas de gás) aos consumidores, haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços. Sendo tais dispêndios de cunho administrativos e gerais, não geram crédito.

**DILIGÊNCIA AUSÊNCIA DE NECESSIDADE COMPROVADA. IMPOSSIBILIDADE.**

Uma vez não justificada, cabalmente, a necessidade da diligência processual, não se pode acolher a pretensão com base em alegações genéricas e sem demonstração da real necessidade da mesma.

**RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. VALOR DE ALÇADA SUPERIOR AO VALOR EXONERADO.**

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hécio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Reproduzo o relatório elaborado, nos termos do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento da impugnação aos autos de infração:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência da Cofins devida nos períodos de apuração 05/2009 a 12/2009, relativa à incidência não-cumulativa (insuficiência de recolhimento), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 05/2014, totalizando um crédito tributário de R\$ 23.518.820,27, sendo R\$ 10.787.724,90 relativos à contribuição (fls. 301 a 316).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 281 a 300), a autoridade fiscal informa, em resumo, que:

- No curso do procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado a esclarecer a origem de créditos de PIS e Cofins apropriados como extemporâneos no mês de maio de 2009, no valor de R\$ 17.147.074,20, apresentando relação das notas fiscais de compra e respectivos dados, bem como apresentar o embasamento legal do direito a tais créditos, assim como informações relativas a eventual processo judicial;
- Em decorrência do procedimento de fiscalização, foram constatadas diversas irregularidades, descritas a seguir;
- O contribuinte alegou que os créditos extemporâneos decorrem de aquisição de aquecedores a gás natural para revenda, que a empresa pratica a atividade de venda mercantil de aquecedores a gás natural sem ter, até então, tomado créditos das contribuições;
- Identificada a incorreção no procedimento, a empresa apurou o montante a incluir na base de cálculo de seus créditos das contribuições e fez o devido registro no DICON, aproveitando num único mês o crédito a que fazia jus, nos termos do § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;
- Portanto, baseado nos citados dispositivos legais, o contribuinte efetuou o levantamento de supostos créditos extemporâneos das contribuições, relativos ao período de jan/2005 a set/2008, conforme planilha, que somaram R\$ 17.850.336,59 como valor de mercadorias, e desse total o contribuinte utilizou o valor de R\$ 17.147.074,20, valor que serviu de base de cálculo para os créditos, conforme planilha;
- Para tal finalidade, o contribuinte utilizou-se da sistemática de simplesmente compensar os créditos, incluindo-os no DICON, sem requerer a compensação/restituição à RFB via PER/DICON, e não efetuando a compensação dos créditos por meio da competente Declaração de Compensação, conforme estabelece a norma aplicável (IN SRF nº 900/2008);
- Assim, em maio/2009 o contribuinte apropriou-se desses créditos extemporâneos para redução das contribuições a pagar, considerando-os como remanescentes de períodos

anteriores, sem seguir o procedimento de aproveitamento de créditos determinado pelo artigo 74 da Lei n.º 9.430/96;

· A Fiscalização entende que o procedimento adotado pelo contribuinte teve como único objetivo tentar evitar o cumprimento do disposto na IN SRF n.º 900/2008;

· Segundo entende a Fiscalização, esses créditos, mesmo sendo lançados no DACON, não foram objeto dos adequados registros contábeis, de forma que continuaram a ser fatos extemporâneos e, em vista de a RFB não ter sido instada a homologá-los na forma da Lei, não são legais;

· A partir do Livro “resumido” de Entradas e Saídas, após confrontado com os CFOP que geram direito a crédito, foram refeitos os DACON do ano de 2009, que, em comparação com o DACON apresentado pelo contribuinte à RFB, resultou na apuração de insuficiência de recolhimento e, ainda, glosas de crédito utilizado indevidamente, originada do saldo a recolher da contribuição em confronto com a DCTF, conforme demonstrativos;

· Entretanto, tendo em vista a apresentação de novos documentos pelo contribuinte, concluiu-se que as despesas apresentadas atendem aos critérios estabelecidos para que sejam considerados como custos/insumos que geram créditos na sistemática não cumulativa das contribuições, para o objeto social do contribuinte (prestação de serviços de distribuição de gás canalizado);

· Tal conclusão decorre das IN/SRF n.ºs 247/02 e 404/04 e as Soluções de Divergência n.ºs 12/07, 14/07 e 18/08, da Cosit, além do ADI n.º 4/2007;

· Assim, após as elucidações apresentadas, passou-se a considerar o valor do PIS e da Cofins a recolher ajustado, conforme demonstrativos;

· Resta evidenciado que o contribuinte é devedor da Fazenda, cujo crédito originário será constituído de ofício sobre as diferenças apuradas conforme planilha. O contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/05/2014 (fl. 302) e apresentou impugnação tempestiva em 30/06/2014 (fls. 507 a 535), alegando, em resumo, que:

· A presente autuação padece de nulidade insanável, pois o agente fiscal deixou de disponibilizar, quando da conclusão do trabalho fiscal e intimação ao contribuinte, os documentos complementares que deveriam acompanhar a autuação, principalmente aqueles que deveriam detalhar as glosas dos créditos;

· Desta forma, a Fiscalização impossibilitou qualquer defesa quanto à regularidade do procedimento adotado, em afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

· Conforme se depreende das telas do e-CAC juntadas em anexo, até o momento do protocolo da presente defesa, nenhum documento ou anexo à autuação contendo a individualização dos CFOP rejeitados havia sido disponibilizado pelo auditor para a consulta pelo contribuinte;

· Tem-se a impressão de que o fiscal, temendo a decadência que começava a atingir os períodos fiscalizados, concluiu seu trabalho de maneira açodada, deixando para o contribuinte o ônus de uma defesa sem que se pudesse identificar claramente qual irregularidade teria sido praticada, obrigando-o a partir de suposição quanto às falhas cometidas para fazer sua defesa;

• A impugnante foi intimada da presente ação fiscal em 30/05/2014. Todavia, a intimação se deu desacompanhada dos documentos complementares à autuação, conforme já alegado;

- Fica evidente que o fiscal efetuou a intimação da empresa no último dia do mês de maio de 2014 apenas para evitar a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos em maio de 2009;
- Todavia, ao deixar de cumprir o determinado no art. 38, § 1º, do Decreto nº 7.574/2011, a intimação não está apta a encerrar o prazo decadencial, contado nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- Assim, considerando o acima exposto, e caso não seja acolhida a preliminar anteriormente alegada, que ao menos seja reconhecida a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores relativos ao mês de maio de 2009;
- Relativamente à glosa de créditos extemporâneos, no mérito, a empresa alega que, no curso da fiscalização, esclareceu e provou com a documentação solicitada, que teria efetuado o levantamento dos créditos extemporâneos relativos ao período de jan/2005 a set/2008;
- A alegação da Fiscalização relativa à necessidade de apresentação de DCOMP pelo contribuinte para o aproveitamento de tais créditos é equivocada, pois não há na legislação de regência nenhum óbice expresso ao procedimento adotado pela empresa;
- O próprio programa DACON possibilita o reconhecimento de créditos extemporâneos, permitindo a indicação de período de apuração dos créditos em relação aos últimos cinco anos, sem qualquer restrição;
- O auditor não pode condicionar o direito ao crédito à retificação das declarações, sob pena de criar exigência sem fundamento em lei, independentemente da opinião pessoal do auditor, a qual não pode pautar suas ações, devendo atender as regras existentes no ordenamento;
- O efeito de tal ato é o enriquecimento ilícito do Estado, glosando créditos exclusivamente por divergência quanto ao procedimento a ser utilizado, sem previsão de lei;
- O crédito não apropriado no período do fato gerador pode ser feito nos meses subsequentes, conforme § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo improcedente a orientação da RFB que vincula a apropriação de créditos extemporâneos à observância do regime de competência, e à necessária retificação de DACON e DCTF;
- Ainda assim, eventual inobservância de obrigações acessórias não enseja a glosa de créditos. Quando muito poderiam ser aplicadas multas previstas no art. 7º da Lei nº 10.426/2002;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre tal questão;
- Além disso, o procedimento adotado pelo contribuinte se deu pelos valores nominais do crédito, sem a correção pela taxa Selic, o que representa vantagem à RFB, pois, considerando o tempo decorrido entre a operação geradora do crédito e sua efetiva apropriação, certamente representariam valores significativos a recuperar;
- Conforme decisão transcrita, haveria meios de a Administração aferir a validade dos créditos alegados pelo contribuinte, o que não ocorreu, apesar de ter comprovado a origem dos créditos, deixando o auditor de exercer seu dever de investigação fiscal;
- Assim, a Fiscalização não poderia simplesmente ignorar a existência de crédito extemporâneo passível de ser compensado, somente pelo fato de não ter o contribuinte adotado procedimento que entendia ser o único possível para tal fim, razão pela qual deve ser cancelado o lançamento;

- Quanto ao segundo item da autuação, afirma genericamente e sem individualizar a glosa, que a impugnante teria se apropriado indevidamente de créditos da contribuição, supostamente derivados de insumos/custos não admitidos pela RFB;
- Para chegar a tal conclusão, supõe a impugnante que o fiscal partiu da premissa mencionada no item C, 2 do Termo de Verificação;
- As entradas informadas na planilha consolidada por CFOP entregue pela empresa não retratam a integralidade dos créditos informados no DACON. Por tal razão o auditor entendeu que o valor da contribuição informado na DCTF teria sido apurado a menor, incorrendo em equívoco;
- Conforme ficha 06 do DACON, vê-se que os créditos utilizados pelo contribuinte são autorizados pela legislação aplicável, lastreados por notas fiscais. Tais informações poderiam ser facilmente confirmadas pela Fiscalização mediante a análise do balanço e da memória de cálculo do DACON;
- Apesar dos esforços da impugnante em demonstrar que os créditos não poderiam ser analisados apenas com base na planilha consolidada por CFOP, em confronto com os CFOP previstos no Anexo 9 do Decreto n.º 14.876/91, o auditor elegeu tal parâmetro para a lavratura dos autos, demonstrando pressa e fragilidade dos critérios adotados;
- Em nenhum momento o auditor apontou de forma individualizada as compras geradoras de créditos (e respectivos CFOP) que teriam sido glosadas, deixando à impugnante a tarefa de “presumir” quais insumos teriam sido excluídos do cálculo;
- O CFOP corresponde a código utilizado apenas nas operações da administração tributária estadual, especialmente no que se refere à movimentação de mercadorias. Porém, diversas despesas incorridas pela impugnante, utilizadas como insumos, são serviços da competência tributária do município, cuja legislação não exige a informação, na escrituração fiscal, do código CFOP;
- Por tal razão, muitos dos insumos consumidos pela impugnante deixaram de ser considerados na apuração feita pelo auditor, acarretando relevante parte das diferenças geradoras de glosas;
- O que se esperava do auditor era que ele questionasse a impugnante acerca da natureza dos serviços por ela consumidos e, caso não concordasse com as justificativas apresentadas, promovesse, de forma clara e individualizada, a glosa de tais créditos, mas isso não ocorreu;
- Os insumos na prestação de serviços da impugnante são, em geral, classificados nos CFOP 1556 e 2556 (“aquisição de material de consumo próprio”). São, em geral, partes, peças e produtos úteis à manutenção em funcionamento da rede de distribuição de gás natural;
- O auditor, seguindo orientação interna da RFB, desprezou também as aquisições classificadas nestes dois CFOP, incorrendo em erro técnico;
- Além disso, a impugnante registra as despesas relativas aos materiais de consumo pelo regime de competência, prática favorável à Fiscalização. Assim, mesmo que se valesse da análise dos CFOP 1556 e 2556, o auditor não encontraria utilidade na verificação de CFOP para análise dos créditos, o que prova que o método empregado foi imprestável;
- Na escrituração fiscal estadual, o registro da compra dos materiais é feito na data de aquisição, enquanto que a apuração dos créditos da não cumulatividade é feita com base no registro da despesa de cada material nas respectivas contas contábeis, ou seja, quando de sua efetiva utilização;

- Assim, a totalização dos CFOP não é comparável aos saldos das contas contábeis das despesas em razão dos diferentes critérios temporais do registro;
- As provas juntadas pela impugnante esclarecerão qualquer dúvida que possa existir acerca dos créditos em questão. No entanto, se necessário, que seja determinada diligência junto à empresa;
- O auditor também desprezou os “bens recebidos em devolução”, previstos no inciso VIII dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, informação amparada por documentação apresentada pela empresa, ora juntada;
- Tal omissão não encontra fundamento. Se houvesse dúvida acerca do valor informado no DACON era dever do auditor perseguir a verdade material, apurando o montante tributável, o que inclui a intimação da empresa para prestar esclarecimentos sobre a documentação que disponibilizou;
- A multa aplicada se mostra abusiva e confiscatória, em afronta ao art. 5º, XXII, da Constituição, ferindo também os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;
- A aplicação de qualquer multa depende da comprovação do dolo, o que não é o caso dos autos, visto que a impugnante não incorreu em qualquer infração;
- A multa não pode ser aplicada arbitrariamente, em descompasso com a infração cometida, devendo ser afastada ou reduzida, conforme disposto no art. 150, IV, da Constituição;
- Cita-se decisão do STF sobre a questão.

Às fls. 728 a 738 consta diligência determinada por esta 16ª Turma de Julgamento, nos termos da Resolução nº 12-000.477, de 26/11/2014, com a seguinte parte dispositiva:

*- Relativamente aos créditos extemporâneos:*

1. *Apurar as aquisições relacionadas pelo contribuinte às fls. 131/132, assim como o crédito delas decorrente;*
2. *Confirmando-se a existência de crédito, verificar se foi objeto de dedução da contribuição devida informada no DACON nos respectivos períodos de apuração, ou subseqüentes;*
3. *Confirmado o crédito e sua não utilização em períodos anteriores a mai/2009, elaborar planilha demonstrativa dos valores passíveis de dedução da contribuição devida neste PA.*

*- Relativamente às glosas de créditos:*

1. *Anexar planilha demonstrando as glosas mantidas após a análise de novos documentos apresentados pelo sujeito passivo, conforme informado no termo de verificação (fls. 296/297);*
2. *Esclarecer o fundamento das referidas glosas, especificando os dispositivos da legislação aplicável (Lei nº 10.833/2003 e IN/SRF nº 404/2004) ofendidos;*
3. *Intimar o contribuinte, relativamente à apuração dos créditos decorrentes de “Devoluções de Vendas” constante da planilha de fl. 127 (colunas “Cancelamento”, “Descontos”, “Outras Receitas” e “Volume Contratado e não Consumido”), a prestar as seguintes informações: informar a origem de tais valores, a base legal que fundamentou a apuração dos respectivos créditos, e ainda se os valores em questão*

*compuseram a base de cálculo da contribuição nos correspondentes períodos, com a respectiva comprovação documental.*

Após realizadas as diligências acima (Item A – Créditos Extemporâneos e Item B – Glosas de Créditos), o contribuinte deverá ser intimado a se manifestar acerca de seu resultado, se assim desejar, no prazo de trinta dias a partir da ciência.

Retornar o processo a esta DRJ/RJO para julgamento.

Em resposta, foi anexada aos autos a informação fiscal de fls. 1.595 a 1.606, na qual a autoridade fiscal traz as seguintes informações:

- Relativamente ao crédito extemporâneo, no PA mai/2009, o contribuinte utilizou créditos extemporâneos relativos ao período entre jan/2005 e set/2008, incidentes sobre a base de cálculo no valor de R\$ 17.147.074,20, conforme relação de notas fiscais de aquisição que deram origem a tais créditos;
- Para análise do crédito extemporâneo, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação esclarecendo as questões constantes da Resolução da DRJ;
- Em resposta, foram apresentadas cópias de notas fiscais, comprovantes de pagamento e espelhos de lançamentos contábeis de suas aquisições, verificando-se que a empresa não fez retenção da Cofins e nem do PIS, mas apenas do ICMS a Recuperar;
- Portanto, ficou evidenciado o não aproveitamento de créditos das contribuições e, por conseguinte, não foi objeto de deduções das mesmas em períodos anteriores a mai/2009;
- Conforme fica evidenciado na relação de fls. 131/132 e nas notas fiscais de aquisição, todos os produtos que geraram crédito extemporâneo referem-se a compra para revenda de aquecedores a gás, portanto, gerando direito ao creditamento de PIS e Cofins;
- Considerando que o contribuinte não procedeu ao aproveitamento do crédito nos respectivos períodos de aquisição, entendemos que faz jus ao creditamento extemporâneo em mai/2009, vez que todos os créditos lançados encontravam-se dentro do período prescricional;
- Os valores creditados extemporaneamente encontram-se demonstrados na própria razão analítica (fls. 131/132 e 636 a 638) e Anexo 7 – Bens para Revenda referente a mai/2009;
- Quanto às glosas de créditos, com base nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, analisamos cada item (rubrica contábil) para, com base na legislação de regência, segregarmos os valores que compuseram a base de cálculo do contribuinte que, no nosso entendimento, satisfazem seus preceitos, *vis a vis*, os valores excludentes de tais conceitos;
- Aproveitando a estrutura de cada anexo apresentado pelo contribuinte, foram elaboradas planilhas justapostas a cada anexo/planilha. O anexo/planilha do contribuinte apresenta o valor da base de cálculo considerado pela empresa para cada item, o valor apurado pela Fiscalização quando da elaboração do auto de infração e o valor da divergência, ou seja, a parte da base de cálculo não considerada pela Fiscalização;
- Na planilha denominada “ANÁLISE EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO – VALORES ACEITOS E GLOSAS MANTIDAS” procedemos à segregação dos valores em “VALORES ACEITOS” e “GLOSAS MANTIDAS”, para cada conta/rubrica. Em decorrência, totalizamos tais valores (base de cálculo e crédito) para cada anexo apresentado pelo contribuinte;

- Após análise de cada anexo foi elaborada planilha denominada “CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES AUDITADOS – CRÉDITOS DE COFINS ACEITOS E MANTIDOS, CONFORME ANEXOS”;
- Estando a matéria em fase de julgamento, tais denominações visam apenas subsidiar os julgadores. Entretanto, a segregação foi realizada segundo entendimento desta Fiscalização, à luz da legislação;
- Como exemplo, o contribuinte apropriou crédito sobre itens do Imobilizado (Mat. Elétrico, Ferramentas e Utensílios, Material de Vedação, Tubos e Conexões, Peças e acess. P/ veículos);
- Da mesma forma, o contribuinte apropriou crédito sobre itens do Imobilizado: Empreit./Construtora, Fiscal de Obras;
- Nos itens que isoladamente ou em seu conjunto deveriam integrar o Ativo Imobilizado do contribuinte, a glosa do crédito decorre do fato de que a empresa simplesmente não procedeu à sua imobilização, considerando-os diretamente como despesas ou custos, aproveitando integralmente e de uma única vez os créditos decorrentes;
- O aproveitamento de crédito decorrente do Ativo Imobilizado, no regime não cumulativo, passa primeiro por sua imobilização e se dará ao longo do tempo, por meio da depreciação ou amortização desses bens, ou, de forma alternativa, pelo regime de aquisição ao mês;
- Também em julho de 2009, como nos demais, ressalta-se a existência de despesas administrativas que, por sua natureza, não geram créditos de PIS e Cofins, como exemplo o item Leitura, Entrega (contas de gás);
- No demonstrativo relativo a maio de 2009, o contribuinte apresentou divergência quanto ao total das compras de bens para revenda, informando total da base de cálculo “Empresa” como R\$ 230.952.335,34 e apuração de crédito da Cofins pela empresa de R\$ 17.552.377,49 em confronto com a apuração do Fisco de R\$ 17.394.405,21, com divergência de R\$ 157.972,28, sem, contudo, ter logrado êxito em demonstrar e comprovar a divergência apresentada;
- Quando do levantamento efetuado pela Fiscalização, a metodologia adotada se restringiu ao levantamento dos CFOP com direito a crédito, incluindo os CFOP de devolução de vendas. Ocorre que, pelos critérios contábeis adotados pelo contribuinte, além da dedução de venda por devolução, cujos valores encontravam-se nos CFOP correspondentes (1.202 e 1.411), existiam outras rubricas contábeis redutoras de vendas, conforme descrito na planilha;
- B = registros das notas fiscais de devolução de vendas de aquecedores efetuadas pelo contribuinte. Tais valores constam nos CFOP 1202 e 1411 (devoluções) e foram considerados no trabalho de fiscalização;
- C = registros contábeis das contas de gás canceladas por razões diversas;
- D = descontos concedidos pelo contribuinte na venda de gás natural;
- E = descontos concedidos pelo contribuinte nas vendas de gás natural para usinas termelétricas, que têm alíquota zero;
- Conforme se depreende do balancete de receitas e deduções de receitas relativo a mai/2009, verifica-se que o valor de “Devoluções de Vendas” extraído do arquivo digital fiscal do contribuinte, equivalente aos CFOP 1202 e 1411, apurado pela

Fiscalização, confere com o valor apontado pela empresa, R\$ 17.090,37, da mesma forma para os demais meses do período sob análise;

- No entanto, todos os demais valores contábeis, especificados na planilha, não foram considerados anteriormente pela Fiscalização, em função de seus registros serem apenas contábeis, sem transitar pelos CFOP;
- Todavia, o critério adotado pelo contribuinte em reconhecer sua receita total incluindo todos esses valores (rubrica de receitas e deduções), sua dedução tem que ser levada em consideração;
- O contribuinte reconhece sua receita operacional pelo valor total faturado, compreendendo as rubricas contábeis do Grupo 3 (3111), incluindo os valores de deduções acima citados. Assim, também considera o total das receitas incluindo os valores de deduções como base de cálculo das contribuições. Para evidenciar, procedeu-se ao levantamento do total das receitas declaradas em DACON e efetuou-se comparação com o total da receita operacional declarada na DIPJ, conforme quadro;
- Constatou-se que o valor total declarado como receitas no DACON se situou acima do valor da receita bruta declarada na DIPJ (contábil), confirmando-se o acima descrito (cópias dos DACON e das DIPJ juntadas aos autos);
- Seguindo a mesma metodologia, confrontamos os valores totais declarados a título de “deduções de vendas” declarados em DACON, equivalente a R\$ 278.860.305,08 (Anexo 6 apenso a mai/2009) com o total de “deduções de vendas” declarado na DIPJ, no valor de R\$ 280.269.360,37, evidenciando-se que o valor declarado na DIPJ é superior àquele declarado no DACON;
- Os valores demonstrados no Anexo 6 apenso a maio foram conferidos com as demonstrações de resultados contábeis (fl. 1.555);
- Para melhor visualização dos valores de créditos mantidos e glosados como resultado das análises, segue resumo elaborado a partir da planilha “CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES AUDITADOS – CRÉDITOS DE COFINS ACEITOS E MANTIDOS, CONFORME ANEXOS”, juntada a este relatório.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência em 24/04/2017 (fls. 1.607 a 1.609), tendo apresentado manifestação tempestiva em 24/05/2017 (fl. 1.618 e 1.620 a 1.632), com as seguintes alegações:

- Por conta de interpretação equivocada dos fatos e do negócio desenvolvido pelo contribuinte, a autoridade fiscal manteve algumas glosas, relacionadas às rubricas “Bens para Revenda”, “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, desconsiderando as justificativas prestadas pela empresa;
- Todavia, o procedimento de tomada de créditos adotado pela impugnante está em consonância com a legislação de regência, bem como com o entendimento jurisprudencial sobre o tema, inclusive do CARF;
- A autoridade fiscal manteve a glosa da rubrica “Bens para revenda”, sendo que a principal operação geradora de crédito para a impugnante nessa rubrica se refere à compra e venda de gás natural;
- A impugnante tem convicção da correção do tratamento fiscal de tais operações e seu reflexo na geração de créditos para o PIS e a Cofins, tendo também certeza do equívoco de interpretação dos fatos que levou à conclusão pela manutenção de tais glosas;
- A impugnante apropria créditos de PIS e Cofins pelo critério da competência das entradas físicas do gás canalizado, que é revendido na seqüência, pois trata-se de

produto de consumo continuado, cuja aquisição e revenda são mensuradas também de forma continuada pelos medidores de entrada e saída;

- No momento da medição ocorre a aquisição do gás, ou seja, há a tradição, troca de propriedade, de modo que a contabilidade registra pela competência essa aquisição como custo, ainda que não faturado pelo fornecedor;
- As Normas Brasileiras de Contabilidade elegem o regime de competência como único parâmetro válido no meio empresarial;
- Quanto ao documento fiscal emitido pelo fornecedor, os procedimentos estão disciplinados pela Portaria CAT 79/2003, que, em função da própria essência da operação comercial com gás canalizado, autoriza a emissão do documento fiscal no mês subsequente ao fornecimento;
- A aquisição continuada do gás é feita pela relação jurídica existente com o fornecedor, conforme contrato de fornecimento ininterrupto e, portanto, em observância aos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;
- A impugnante emite um relatório no momento da aquisição de gás natural, antes do final de mês corrente, com o volume adquirido diante de uma expectativa de venda no mês subsequente. Já no mês subsequente, emite todas as notas fiscais de venda desse gás adquirido e vendido no mês anterior e, caso essas vendas sejam superiores à expectativa, é feito um “ajuste de medição”, em razão de a empresa não ter como saber, com certeza, quanto cada cliente irá consumir até o último dia do mês;
- A autoridade fiscal, ao promover a conciliação dos créditos apontados de PIS e Cofins em confronto com as notas fiscais emitidas no mês, deixou de considerar o valor do “ajuste de medição”, e também que o gás adquirido em um mês será vendido e suportado por notas fiscais que serão emitidas no mês subsequente;
- Diante de tais equívocos, para todos os períodos fiscalizados houve a manutenção da glosa exatamente no valor do “ajuste” correspondente a essas diferenças;
- Por essa razão, se requer seja o presente processo novamente baixado em diligência, para que esta seja refeita especificamente com relação a esta rubrica, quando a impugnante poderá demonstrar que não há divergência entre os créditos fiscais por ela apropriados em confronto com aqueles identificados pelo Fisco;
- A autoridade fiscal também manteve a glosa de alguns itens da rubrica “Bens e serviços utilizados como insumos”, afirmando que a empresa teria se apropriado indevidamente de créditos não admitidos pela RFB;
- A autoridade fiscal cita créditos sobre bens do ativo imobilizado da empresa, como materiais elétricos, ferramentas e utensílios, material de vedação, tubos e conexões, peças e acessórios para veículos, e ainda serviços também de seu ativo imobilizado, como empreiteiras e construtoras, fiscal de obras;
- O entendimento da autoridade fiscal acerca destes créditos e também acerca das despesas administrativas padece de evidente equívoco;
- Segundo entendimento recente, tanto da doutrina, quanto da jurisprudência administrativa e judicial, o bem ou serviço, para ser considerado como insumo gerador de créditos de PIS e Cofins, deve fiar-se em quatro orientações;
- Ter sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou ainda para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

- A produção ou prestação do serviço deve depender daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo, não ao produto ou serviço em si);
- Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo);
- Conceito de “essencialidade”: é preciso que a subtração do bem ou serviço importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante;
- Com base no DACON da impugnante, afere-se que os créditos utilizados para a apuração do PIS e da Cofins no ano de 2009 são decorrentes de insumos autorizados pela legislação e conforme a orientação mencionada acima e lastreados por notas fiscais;
- Os materiais utilizados como insumos na prestação de serviços da impugnante são, em geral, classificados nos CFOP 1556 e 2556, o que, na linguagem da administração fiscal competente pela utilização dessa codificação (Estadual), representa a “aquisição de material de consumo próprio”. São, em geral, partes, peças e produtos úteis à manutenção e funcionamento da rede de distribuição de gás natural, malha dutoviária que representa o principal meio pelo qual o gás natural é conduzido do fornecedor da impugnante até seu destino final, os usuários;
- Assim, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, vários itens utilizados como bens e serviços não são do Ativo Imobilizado, mas sim adquiridos e contratados para uso na prestação efetiva do serviço, como, por exemplo, o item “Tubos e Conexões” – que se refere aos tubos e conexões utilizados na rede de distribuição do gás natural, diretamente relacionado à prestação do serviço;
- Também o item “Empreiteiras/Construtoras” – onde há constantemente pela impugnante a contratação de serviços de construção terceirizada para manutenção e ampliação de suas redes de distribuição de gás natural;
- Note-se que nenhum desses itens deve ser transferido para o Ativo Imobilizado da empresa, como sugeriu a autoridade fiscal, razão pela qual entende a impugnante ter se apropriado corretamente dos créditos por eles gerados;
- O mesmo raciocínio se faz com relação às despesas administrativas. Especificamente em relação ao item “Leitura, Entrega (contas de gás)”, trata-se de despesa diretamente relacionada à prestação do serviço pela impugnante, pois são serviços essenciais para a aferição do consumo e cobrança do serviço de distribuição de gás natural. Não se trata de mera despesa administrativa divorciada da prestação do serviço pela empresa, o que poderia levar ao entendimento de que não gerariam créditos de PIS e Cofins;
- Essa análise deveria ter sido feita para cada um dos itens de bens e serviços cujas glosas de créditos foram mantidas pela autoridade fiscal, juntamente com alguém responsável pelo departamento contábil da empresa, que poderia detalhar a forma como cada bem ou serviço é empregado na prestação do serviço de distribuição de gás natural;
- Mas isso não ocorreu, razão pela qual também com relação a esses itens requer a impugnante seja determinada nova diligência para apurar a correção do procedimento adotado, bem como a natureza dos insumos;
- A impugnante reitera suas razões de defesa apresentadas na impugnação, bem como demais documentos juntados ao presente processo.

Submetido o processo a novo julgamento, entendeu esta Turma, em sua nova composição, por converter o julgamento em diligência à unidade de origem, nos termos

da Resolução n.º 12.000.934, de 20/09/2017 (fls. 1.634 a 1.651), com a seguinte solicitação:

I - DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E OUTRAS GLOSAS

*Por todo o exposto, entendo pertinente a solicitação do contribuinte para que seja realizada nova diligência. Assim, proponho o retorno do presente processo à unidade local, para que a autoridade fiscal, à vista da documentação contábil e fiscal da empresa, e à luz da legislação acima citada e também das considerações trazidas pela Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016, preste as seguintes informações:*

- *Quanto às despesas relativas aos “Bens utilizados como insumos” acima relacionadas, apurar se efetivamente devem ser objeto de registro no Ativo Imobilizado;*
- *Quanto às despesas relativas aos “Serviços utilizados como insumos” acima relacionadas (Empreit/Construtora, Projetistas, Fiscal de Obras), apurar se as obras a elas vinculadas se referem à manutenção da rede de distribuição da atuada ou a outros bens do Ativo Permanente (imóveis);*
- *Dar ciência do resultado da diligência à atuada para que esta, se assim desejar, apresente impugnação relativamente a tal resultado, no prazo de trinta dias, retornando o processo, após, a esta DRJ/RJO para julgamento.*

II - DA GLOSA RELATIVA A BENS PARA REVENDA – GÁS NATURAL

*Por todo o exposto, entendo pertinente a solicitação do contribuinte para que seja realizada nova diligência. Assim, proponho o retorno do presente processo à unidade local, para que a autoridade fiscal intime o contribuinte a apresentar:*

- *Planilha demonstrando os valores positivos relativos aos ajustes das compras de gás para revenda apurados pela Fiscalização nos meses de maio, junho, agosto, outubro e dezembro de 2009;*
- *Documentação comprobatória dos referidos valores (notas fiscais, registros contábeis etc).*

Em resposta, foi anexada aos autos a informação fiscal de fls. 2.255 a 2.259, na qual a autoridade fiscal traz as seguintes informações:

- Em resposta às intimações, o contribuinte apresentou planilha contendo a abertura dos valores referentes às despesas definidas como “Bens utilizados como insumos” (Doc. 4 – fls. 1690 a 1729) e “Serviços utilizados como insumos” (Doc. 5 – fls. 1730 a 1745), por conta contábil, juntamente com a análise realizada por esta fiscalização, em procedimento de diligência anterior, contendo a classificação dos créditos entre valores aceitos e as glosas na oportunidade mantidas. Com relação às glosas mantidas, foi apresentada, também, a abertura dos valores informados por centro de custos e a descrição das despesas vinculadas a cada uma das contas contábeis;
- Da análise das informações e documentos apresentados, verificamos que a interpretação e classificação das despesas de Bens e Serviços utilizados como insumos, para desenvolvimento da sua atividade fim (distribuição de gás natural), em relação com as aquisições classificadas como Ativo Imobilizado, mantém uma diferença muito pequena na sua aplicação, confundindo-se entre si, no momento do aproveitamento do crédito para fins de apuração do PIS e da COFINS;
- Para uma melhor identificação das aquisições realizadas, intimamos a contribuinte em 20/09/2018 – fls. 1860 e 1861, a apresentar os seguintes elementos: I – Esclarecer porque a manutenção e ampliação das redes de distribuição de gás natural não devem

ser incorporadas ao ativo imobilizado, mas sim, consideradas como despesas (bens e serviços) utilizadas como insumos; II – Da análise do balancete de contas do contribuinte, verifica-se que a aquisição de Bens e Serviços semelhantes foram classificadas em contas do Ativo (16 – Projetos), como também, classificadas em contas de Despesas (52 – Despesas Operacionais), como exemplo podemos citar: Empreit/Construtora; Fiscal de Obras; Tubos e Conexões; Matl de Vedação; Ferramentas e Utens., etc. Dessa forma, solicitamos esclarecer o critério utilizado para a classificação dos Bens e Serviços em contas do Ativo ou contas de Despesas; III – Apresentar 6 contratos firmados com empreiteiras e construtoras diferentes, para execução de serviços de manutenção da rede, no período ora em análise;

- A contribuinte em 18/10/18 – fls. 2237 e 2238, apresentou os seguintes esclarecimentos: a) Item I – Ratifica as informações prestadas em atendimento anterior realizado em 20/06/2018, no qual informa que os custos e despesas operacionais destinados a reparos, manutenção ou conservação de bens são essenciais para o desenvolvimento da atividade de distribuição de gás, e possuem objetivo único de mantê-los em condições eficientes de operação, não aumentando sua vida útil, logo não integrando o Ativo Imobilizado da companhia;

- b) Item II – Transcrevemos de forma parcial a resposta do contribuinte, *in verbis*: “ Em relação ao item acima, cumpre esclarecer que a contratação de terceiros pode contemplar no mesmo contrato, serviços classificados como despesas operacionais e também serviços relacionados a constituição de bens do ativo imobilizado. Neste sentido, faz-se necessário esclarecer, mesmo que de forma sucinta, como a segregação é tratada em nosso Sistema de Gestão (ERP: SAP), *a priori*, todas as aquisições de bens ou serviços estão vinculados a um **Centro de Custo** ou a uma **Ordem de Investimento**, no entanto, independente da vinculação, a contabilização ocorre sempre em conta de despesa, ao final de cada mês processa-se uma rotina que tem por objetivo **realocar** para as contas do Ativo Imobilizado as despesas que foram vinculadas a uma *Ordem de Investimento*, desta forma, somente as despesas vinculadas a *Centros de Custos* permanecem de fato na conta de despesa...”;

- Na mesma linha, juntamos ao processo Balancete de Contas extraído do CONTÁGIL – fls. 2241 a 2253, onde pelas demonstrações contábeis – fls. 2245, 2246, 2250 e 2252, os esclarecimentos do item II se justificam, ou seja, as contas de mesmo título contabilizadas como Despesas ou como Ativo Imobilizado. Analisados todos os esclarecimentos e documentos trazidos ao processo, entendemos que as despesas anteriormente glosadas passam a ser consideradas por esta fiscalização como despesas com direito ao crédito para fins de apuração do PIS e da COFINS, exceto as despesas – EQUIP COMERCIALIZ e LEITURA, ENTREGA, pelas razões expostas no item seguinte;

- A contribuinte, em sua correspondência de 20/06/2018, esclarece: 1-) às fls 1673, que foi constatada a apropriação indevida, em dez/2009, no valor de R\$ 4.057.230,53, contabilizada na conta 52230550 – EQUIP COMERCIALIZ, sendo estornado o valor na contabilidade e devidamente recolhido, acrescido de juros e multa, em mar/2010 (fls 1857 e 1858). Sendo a glosa efetuada originalmente no valor de R\$ 4.061.146,98 - fl. 1725, permanece, ainda, uma glosa residual de R\$ 3.916,45. Conforme esclarecido pela própria contribuinte a despesa de EQUIP COMERCIALIZ não gera crédito de PIS e COFINS, portanto permanece a glosa desta conta nos meses de maio, julho, agosto, outubro, novembro de 2009;

- 2-) que a glosa efetuada no valor de R\$ 2.191.035,64, informada na rubrica 1.27 – CUSTO SERV PRESTADO – Bens Utilizados como Insumos, em set/2009 - fl. 1709, trata-se, na verdade, apenas de uma reclassificação contábil entre as contas 52240624 – Serviços de Assistência Técnica Autorizada e 43110300 – Custo dos Serviços Prestados, conforme (Doc. 3 – fls. 1688 e 1689). Todavia, verifica-se no citado documento que a reclassificação realizada em set/2009 na conta 52240624 – Serviços de

Assistência Técnica Autorizada foi no valor negativo de R\$ - 1.841.206,47 - fl. 1738, permanecendo, assim, uma glosa residual de R\$ 349.829,17;

- 3-) No entendimento desta fiscalização, a despesa 2.6 – LEITURA, ENTREGA – conta 52240607 – Serviços Utilizados como Insumos NÃO pode ser considerada como despesa com direito a crédito, pois é caracterizada meramente como despesa administrativa sem direito a crédito, pois do contrário, passaríamos a aceitar as despesas geradas nos setores de faturamento, cobrança, etc, dos demais contribuintes, como despesas com direito a crédito;

- Na planilha anexa à presente Informação, denominada “DEMONSTRATIVO DAS GLOSAS MANTIDAS”, procedemos à segregação dos valores por mês calendário e por conta/rubrica glosada, conforme anexo - fl. 2254;

- Na correspondência apresentada em 20/06/2018 a contribuinte esclarece (fls. 1679 a 1683) a origem dos créditos e as diferenças entre os créditos apurados pela fiscalização em diligência anterior referente aos valores positivos relativos aos ajustes das compras de gás para revenda nos meses de maio, junho, agosto, outubro e dezembro de 2009 e os critérios efetivamente praticados pela contribuinte;

- Apresentou ainda: Planilha com análise realizada por esta fiscalização, aberta por natureza, seguida da análise realizada pela contribuinte, juntamente com a relação dos lançamentos de ajustes do PIS e da COFINS sobre os ajustes de medição realizadas no período (Doc.6 – fls 1746 a 1748); Cópia dos lançamentos contábeis, referentes aos ajustes do PIS e da COFINS sobre os ajustes de medição realizadas no período (Doc.7 – fls.1749 a 1753); Relação das notas fiscais de aquisição de gás do período (Doc. 8 – fls.1754 e 1755); e Cópia das notas fiscais de aquisição de gás do período (Doc.9 – fls 1756 a 1859).

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência em 05/12/2018 (fls. 2.262 a 2.264), tendo apresentado manifestação tempestiva em 21/12/2018 (fls. 2.265 a 2.277), com as seguintes alegações:

- Embora o trabalho do Auditor Fiscal, após a análise dos esclarecimentos e documentos trazidos pela Impugnante, tenha afastado grande parte das glosas dos créditos de PIS e COFINS apropriados pela empresa nos meses de maio a dezembro de 2009, entende a Impugnante ter a autoridade, no que se refere às glosas ainda remanescentes, demonstrado entendimento equivocado sobre o conceito de insumo, bem como em relação à classificação jurídica dos serviços adquiridos e utilizados pela contribuinte no atingimento de seu escopo negocial;

- Como se pode depreender das Informações Fiscais de fls. 2255/2259, o Auditor Fiscal manteve algumas glosas, sendo elas, basicamente, relacionadas às rubricas do item “2.2 – Outras glosas” e dizem respeito a: **a)** diferença de valores estornados, contabilizados na conta 52230550 – EQUIP COMERCIALIZ, permanecendo, após o recolhimento dos tributos devidos com juros e multa em março de 2010, **uma glosa residual no valor de R\$ 3.916,45; b)** reclassificação contábil entre as contas 52240624 – Serviços de Assistência Técnica Autorizada e 43110300 – Custo dos Serviços Prestados, permanecendo uma glosa residual sobre uma base de cálculo de R\$ 349.829,17, sendo o valor de R\$ **26.587,02 de COFINS e R\$ 5.772,18**, e **c)** despesas relacionadas ao item 2.6 – LEITURA, ENTREGA – conta 52240607, onde a fiscalização não concorda em considerar tal serviço como insumo gerador de crédito;

- **Com relação às glosas mantidas e apontadas nos itens “a” e “b” a Impugnante não tem o que contestar, admitindo serem derivadas de erros contábeis e, portanto, concorda com as conclusões da diligência fiscal nesses pontos;**

- Já no que se refere às glosas mantidas no item 2.6 – LEITURA, ENTREGA – conta 52240607, onde a fiscalização não concorda em considerar tal serviço como insumo

gerador de crédito, não pode a Impugnante se conformar, uma vez que o procedimento de tomada de créditos por ela adotado no que se refere a tais rubricas está em perfeita consonância com a legislação de regência, bem como com o mais recente entendimento jurisprudencial sobre o tema, não só do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como do STJ;

- O entendimento adotado pela autoridade fiscal padece de equívoco evidente, como será demonstrado;
- Segundo o entendimento recente tanto da doutrina, quanto da jurisprudência administrativa e judicial, o bem ou serviço, para ser considerado como insumo gerador de créditos de PIS e COFINS, deve fiar-se em quatro orientações: **a)** ter sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou ainda para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); **b)** A produção ou prestação do serviço deve depender daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo, não ao produto ou serviço em si); **c)** Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo); **d)** Conceito de “essencialidade”: é preciso que a subtração do bem ou serviço importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante;
- Transcreve-se a ementa do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pelo STJ, relativo a tal questão;
- No mesmo sentido entende o CARF, conforme jurisprudência transcrita;
- A mudança de posicionamento dos representantes da Fazenda Nacional no CARF foi motivada, principalmente, pela nota técnica nº 63/2018, de 26.09.2018, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (cópia anexa – doc. j.), na qual o órgão conclui pela dispensa na apresentação de recursos em processos com esta discussão;
- Nos presentes autos a impugnante enfrenta situação semelhante ao julgado citado;
- Com base na ficha 06 da DACON da ora Impugnante, afere-se que os créditos utilizados para a apuração do PIS e da COFINS no ano-calendário de 2009 são decorrentes de insumos autorizados pela legislação e conforme a orientação acima mencionada e lastreados por notas fiscais de aquisição de material e serviços;
- O mesmo raciocínio se faz com relação àquelas despesas administrativas cuja natureza o Agente Fiscal entendeu não ser geradoras de créditos de PIS e COFINS. Especificamente com relação ao item “Leitura, Entrega (contas de gás)”, é evidente que se trata de despesa diretamente relacionada à prestação dos serviços pela Impugnante, uma vez se tratar de dois serviços essenciais para a aferição do consumo e cobrança do serviço de distribuição de gás natural por ela prestado. Não se trata de mera despesa administrativa divorciada da efetiva prestação do serviço pela empresa, o que poderia levar ao entendimento de que não gerariam créditos de PIS e COFINS;
- Por todo o exposto, com relação a esse item específico da glosa mantida - item 2.6 – LEITURA, ENTREGA – conta 52240607 -, tendo sido demonstrada a correção do procedimento adotado, bem como a natureza ESSENCIAL E RELEVANTE desses insumos em sua atividade comercial, requer a Impugnante o cancelamento da glosa e a admissão dos créditos tomados relacionados a tais serviços, com o consequente cancelamento do AIIM impugnado também nesse ponto.

É o relatório.

A Impugnação foi julgada parcialmente procedente com a seguinte ementa e conclusões:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2009

ILEGALIDADE DE NORMA EDITADA PELA RFB – DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA PELO STJ - REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL - MANIFESTAÇÃO DA PGFN - VINCULAÇÃO DA RFB - A RFB deverá observar o entendimento do STJ definido em decisão prolatada no regime de repercussão geral, após manifestação da PGFN.

SÚMULA VINCULANTE - EFEITOS SOBRE A ADMINISTRAÇÃO DIRETA - A súmula vinculante editada pelo STF obriga a Administração Direta à adoção do entendimento nela fixado, a partir de sua publicação no órgão de imprensa oficial.

COFINS - DECADÊNCIA - Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição de súmula vinculante, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - Aplica-se a multa de ofício no percentual de 75% por expressa previsão legal, quando a autoridade fiscal apure tributo não declarado e/ou recolhido.

LANÇAMENTO - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do lançamento quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que lhe deram origem.

LANÇAMENTO - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo impugnante.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2009

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018.

(...)

Acordam os membros da 16ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar a impugnação procedente em parte, mantendo os valores de Cofins lançados relacionados abaixo, com os correspondentes acréscimos.

**Vencidos os julgadores Ana Maria Corrêa Moreira da Silva e Rogério Stoll Pilla, que votaram por considerar insumo a despesa relativa a LEITURA/ENTREGA.**

PA	Equip. Comercializ.	Leitura/Entrega	Custo Serv. Prestado	Total
mai/09	R\$ 128,11	R\$ 56.504,77	R\$ 0,00	R\$ 56.632,88
jun/09	R\$ 0,00	R\$ 54.975,37	R\$ 0,00	R\$ 54.975,37
jul/09	R\$ 77,67	R\$ 61.977,28	R\$ 0,00	R\$ 62.054,95
ago/09	R\$ 128,70	R\$ 53.907,46	R\$ 0,00	R\$ 54.036,16
set/09	R\$ 0,00	R\$ 53.786,70	R\$ 26.587,02	R\$ 80.373,72
out/09	R\$ 97,20	R\$ 45.038,36	R\$ 0,00	R\$ 45.135,56
nov/09	R\$ 207,19	R\$ 47.025,14	R\$ 0,00	R\$ 47.232,33
dez/09	R\$ 297,65	R\$ 62.668,33	R\$ 0,00	R\$ 62.965,98

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, **por força de recurso necessário**. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Inconformado com a decisão o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão apenas sobre a glosa mantidas sobre os serviços utilizados como insumos de “leitura e entrega”, alegando ser essencial na atividade da empresa. Em nada se pronunciando sobre os demais ajustes realizados pela fiscalização.

São esses os fatos. Passo ao voto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme já relatado, trata-se de auto de infração, para exigência da COFINS devida nos períodos de apuração 05/2009 a 12/2009, relativa à incidência não-cumulativa (insuficiência de recolhimento), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 05/2014, totalizando um crédito tributário de R\$ 23.518.820,27, sendo R\$ 10.787.724,90 relativos à contribuição (fls. 301 a 316).

## Recurso de Ofício

Nos termos do que já foi relatado, considerando que a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte, por imposição legal foi interposto Recurso de Ofício, visto que as glosas revertidas em favor do contribuinte ultrapassavam o valor previsto na Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, vigente a época da reapuração.

Contudo, a Portaria a ser apreciada é a vigente no momento do julgamento, nos termos da súmula CARF n.º 103, vejamos:

#### Súmula CARF n.º 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Dessa forma, na data do julgamento do presente Recurso, a Portaria a ser considerada é a MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, na qual consta que:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ **15.000.000,00** (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Considerando que não há uma informação exata nos autos quanto ao valor exonerado, este Relator irá se basear nas informações extraídas do e-Processo (“aba-valores”), na qual se verifica a seguinte tela:

Sobre os Valores	
Imposto Projetado Sobre Lançamento de Reduções de Base de Cálculo e/ou de Imposto	
Saldo na Situação Atual (Multa de Ofício)	347.555,22
Saldo na Situação Atual (Principal)	463.406,95
Valor do Processo sem TJM (Atual)	810.962,17
Saldo Originário em Recurso de Ofício (Multa)	7.743.238,47
Saldo Originário em Recurso de Ofício (Principal)	10.324.317,95
Saldo Originário em Recurso Especial do Procurador (Multa)	
Saldo Originário em Recurso Especial do Procurador (Principal)	
Valor do Crédito Consolidado	38.613.544,18 <a href="#">[detalhar]</a>
Valor do Crédito Lançado (Multa de Ofício)	8.090.793,69
Valor Originário Lançado/Pleiteado (Principal)	10.787.724,90 <a href="#">[detalhar]</a>
Valor do Processo	38.613.544,18

De acordo com a tela acima, o sistema informa que o saldo originário em Recurso de Ofício é de R\$ 10.324.317,95 (principal) e R\$ 7.743.238,47 (multa) que somados totalizam o valor de R\$ 18.067.556,42, logo, acima da alçada prevista na atual portaria, portanto conhecimento do Recurso de Ofício, cabendo a análise das glosas que foram exoneradas pela DRJ e das razões do Recurso Voluntários.

### **Das Glosas exoneradas pela julgador de piso.**

#### **DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO**

Relativamente à glosa de créditos extemporâneos, relativos ao período entre jan/2005 e set/2008, a empresa alega ser equivocado o entendimento da Fiscalização de que seria necessária a apresentação de DCOMP, uma vez que a legislação de regência não impõe tal exigência, destacando que o programa DACON permite o reconhecimento de tais créditos. Entende que as exigências impostas pela Fiscalização para reconhecimento do direito creditório não encontram fundamento na lei, não podendo fundamentar-se apenas na opinião do auditor. Observa que seu direito está respaldado pelo disposto nos §§ 4º dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo condicionar-se à retificação do DACON e da DCTF, uma vez que se trata de obrigações acessórias.

(...)

No relatório elaborado pela autoridade fiscal, decorrente da diligência solicitada (fls. 1.595 a 1.606), consta que no PA mai/2009, o contribuinte utilizou créditos extemporâneos relativos ao período entre jan/2005 e set/2008, incidentes sobre a base de cálculo no valor de R\$ 17.147.074,20, conforme notas fiscais, comprovantes de pagamento e espelhos de lançamentos contábeis de aquisição analisados, verificando-se que a empresa não fez retenção da Cofins e nem do PIS, mas apenas do ICMS a Recuperar, restando evidenciado o não aproveitamento de créditos das contribuições em períodos anteriores a mai/2009.

A autoridade fiscal informa que todos os créditos extemporâneos referem-se a compra para revenda de aquecedores a gás, gerando, portanto, direito ao creditamento de PIS e Cofins, e foram utilizados no período de cinco anos. Os valores creditados extemporaneamente encontram-se demonstrados no Razão Analítico (fls. 131/132 e 636 a 638) e Anexo 7 – Bens para Revenda referente a mai/2009.

**Pelo exposto, voto pela reversão da glosa do crédito de Cofins, na parcela relativa aos períodos jan/2005 a set/2008, utilizado no PA mai/2009**, conforme apurado na diligência realizada pela unidade local.

#### **DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS**

O contribuinte alega que a autoridade fiscal não considerou os “bens recebidos em devolução”, nos termos previstos nos incisos VIII dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Em decorrência, a autoridade fiscal informa em seu relatório que verificou a existência nos registros contábeis da empresa de outras rubricas redutoras de vendas:

registros das notas fiscais de devolução de vendas de aquecedores (CFOP 1202 e 1411 – devoluções, já considerados no trabalho de fiscalização), registros contábeis das contas de gás canceladas por razões diversas, descontos concedidos pelo contribuinte na venda de gás natural, descontos concedidos pelo contribuinte nas vendas de gás natural para usinas termelétricas, que têm alíquota zero.

Analisando o balancete de receitas e deduções de receitas relativo a mai/2009, verificou-se que o valor de “Devoluções de Vendas” extraído do arquivo digital fiscal do contribuinte, equivalente aos CFOP 1202 e 1411, apurado pela Fiscalização, confere com o valor apontado pela empresa, R\$ 17.090,37, da mesma forma para os demais meses. No entanto, todos os demais valores contábeis, especificados na planilha da diligência, não foram considerados anteriormente pela Fiscalização.

A autoridade fiscal informa que o contribuinte reconhece sua receita operacional pelo valor total faturado, compreendendo as rubricas contábeis do Grupo 3 (3111), incluindo os valores de deduções acima citados. Assim, também considera o total das receitas incluindo os valores de deduções como base de cálculo das contribuições.

Conforme se verifica pelos valores relacionados pela autoridade fiscal na planilha de fl. 1.548, todas as glosas relativas a devoluções de vendas efetuadas no lançamento foram consideradas indevidas na diligência realizada, considerando as verificações acima mencionadas. **Desta forma, voto pela reversão das glosas em questão.**

(...)

## **2) DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E OUTRAS GLOSAS**

No relatório da 1ª diligência (Resolução nº 12-000.477), a autoridade fiscal informa que, com base na legislação vigente, aceitou o creditamento apurado pelo contribuinte em relação a parte dos insumos, mantendo a glosa em relação a outros. Como exemplo de glosas mantidas, informa que o contribuinte apropriou indevidamente crédito sobre itens do Ativo Imobilizado.

No caso dos bens utilizados como insumos, a autoridade fiscal relaciona as seguintes despesas nessa hipótese: Mat. Elétrico, Ferramentas e Utensílios, Material de Vedação, Tubos e Conexões, Peças e acess. P/ veículos. No caso dos serviços utilizados como insumos: Empreit./Construtora, Fiscal de Obras. Quanto aos itens que deveriam integrar o Ativo Imobilizado, informa que a glosa do crédito decorre do fato de que a empresa não procedeu à imobilização dos bens, como determina a legislação, considerando-os diretamente como despesas ou custos, aproveitando integralmente e de uma única vez os créditos decorrentes.

A autuada observa que os materiais por ela utilizados como insumos são, em geral, partes, peças e produtos úteis à manutenção e funcionamento da rede de distribuição de gás natural, malha dutoviária que representa o principal meio pelo qual o gás natural é conduzido do fornecedor até os usuários. Afirma que vários itens utilizados como bens e serviços não são do Ativo Imobilizado, mas sim adquiridos e contratados para uso na prestação efetiva do serviço, como, por exemplo, o item “Tubos e Conexões” – que se refere aos tubos e conexões utilizados na rede de distribuição do gás natural, diretamente relacionado à prestação do serviço. Cita também a despesa relativa ao item “Empreiteiras/Construtoras” – onde há a contratação de serviços de construção terceirizada para manutenção e ampliação das redes de distribuição de gás natural. Afirma que nenhum desses itens deve ser transferido para o Ativo Imobilizado da empresa, como sugeriu a autoridade fiscal, razão pela qual entende ter se apropriado corretamente dos créditos por eles gerados. Pede, ainda, seja determinada nova diligência para apurar a correção do procedimento adotado, bem como a natureza dos insumos.

Analisando os anexos que acompanham o relatório da diligência (fls. 1.549 a 1.594), especificamente aqueles relativos a bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos, vemos que foram objeto de glosa pela Fiscalização as seguintes despesas:

### **Bens utilizados como insumos**

- Mat. Construção
- Lam Planos Perf Met
- Lam Planos Per N Met
- Matl Eletr/Eletronic
- Ferramentas e Utens.
- Ferragem e Abrasivos
- Matl de Vedação
- Matl para Pintura
- Tubos e Conexões
- Válvulas Reg. Pressão
- Peças e Aces P Veíc.
- Matl para Solda
- Mat Comp Mecânicos
- Matl de Filtragem
- Matl Manut Eq Inform
- Equip Comercializ.
- Matl Refr e de Reves
- Custo Serv Prestado

**Serviços utilizados como insumos**

- Empreit/Construtora
- Projetistas
- Fiscal de Obras
- Leitura/Entrega

(...)

Em decorrência dos questionamentos acima, esta Turma determinou a realização de nova diligência (Resolução nº 12.000.934), a partir da qual a autoridade fiscal elaborou o relatório de fls. 2.255 a 2.259, concluindo, após análise de documentação contábil e fiscal solicitada à empresa, que:

Analisados todos os esclarecimentos e documentos trazidos ao processo, entendemos que as despesas anteriormente glosadas, passam a ser consideradas por esta fiscalização, como despesas com direito ao crédito para fins de apuração do PIS e da COFINS, exceto as despesas – EQUIP COMERCIALIZ e LEITURA, ENTREGA, pelas razões expostas no item seguinte.

Quanto ao item LEITURA/ENTREGA, já foi analisado no item anterior deste voto.

Quanto ao item EQUIP COMERCIALIZ, a autoridade fiscal conclui pela manutenção de glosa residual no valor de R\$ 3.916,45 (base de cálculo), relativamente ao mês de dezembro, e informa que a empresa esclareceu que tal despesa não gera crédito de não cumulatividade, permanecendo as glosas a ela relativas nos meses de maio, julho, agosto, outubro e novembro. Ainda restou mantida glosa residual no valor de R\$ 349.829,17 (base de cálculo), no mês de setembro, relativa à rubrica 1.27 - CUSTO SERV PRESTADO – Bens Utilizados como Insumos.

Relativamente a estas glosas mantidas na segunda diligência, o contribuinte, em sua manifestação, afirma que não tem o que contestar, admitindo serem derivadas de erros contábeis, concordando expressamente com as conclusões da diligência fiscal e, portanto, com os valores mantidos no lançamento.

**Desta forma, relativamente a este item, deve ser mantida a exigência apenas das glosas acima mencionadas, não impugnadas pelo contribuinte, destacando, mais uma vez, que a despesa referente a LEITURA/ENTREGA foi objeto de análise específica** no item anterior deste voto.

### 3) DA GLOSA RELATIVA A BENS PARA REVENDA – GÁS NATURAL

No relatório da diligência, a autoridade fiscal informa que, no demonstrativo de maio/2009, o contribuinte apresentou divergência quanto ao total das compras de bens para revenda, informando este total como R\$ 230.952.335,34 (crédito da Cofins no valor de R\$ 17.552.377,49), em confronto com a apuração do Fisco de R\$ 17.394.405,21, com divergência de R\$ 157.972,28, sem, contudo, ter demonstrado ou comprovado a divergência.

(...)

Inicialmente, cabe esclarecer que, apesar de o relatório fiscal somente mencionar a ocorrência desta divergência no mês de maio/2009, e de o contribuinte afirmar que tal divergência ocorreu em todos os períodos fiscalizados, analisando-se as planilhas de apuração que instruíram a primeira diligência (Resolução nº 12-000.477), constata-se que foi apurada divergência de crédito em relação aos bens para revenda nos meses de maio, junho, agosto, outubro e dezembro de 2009, conforme planilha abaixo:

PA	BC Crédito Empresa	Crédito Cofins	BC Crédito RFB	Crédito Cofins	Diferença Crédito
mai/09	R\$ 230.952.335,78	R\$ 17.552.377,52	R\$ 228.873.752,76	R\$ 17.394.405,21	R\$ 157.972,31
jun/09	R\$ 228.356.689,76	R\$ 17.355.108,42	R\$ 225.499.631,18	R\$ 17.137.971,97	R\$ 217.136,45
ago/09	R\$ 236.428.926,50	R\$ 17.968.598,41	R\$ 234.557.276,18	R\$ 17.826.352,99	R\$ 142.245,42
out/09	R\$ 231.811.751,88	R\$ 17.617.693,14	R\$ 224.995.341,05	R\$ 17.099.645,92	R\$ 518.047,22
dez/09	R\$ 229.386.807,62	R\$ 17.433.397,38	R\$ 227.934.038,03	R\$ 17.322.986,89	R\$ 110.410,49

Nas planilhas que instruem a primeira diligência não há maiores detalhes acerca da divergência apurada, nelas constando que a base de cálculo dos créditos calculada pela Fiscalização teve por base as notas fiscais de compra de gás emitidas em cada período. No entanto, não foi possível localizar nestes autos as referidas notas, ainda que por amostragem.

Aparentemente, as divergências em questão decorreram do fato de que as notas fiscais de compra de gás emitidas em cada período de apuração totalizaram um valor, calculado pela Fiscalização, o qual, a princípio, corresponderia à base de cálculo dos créditos da contribuição do período. Porém, nos meses acima, a base considerada pelo contribuinte foi superior àquela apurada pela Fiscalização. Essa diferença decorre do fato de a apuração feita pela empresa considerar como base do crédito as notas fiscais emitidas no mês posterior ao período de apuração.

A fim de esclarecer tais fatos, foi determinada a realização da segunda diligência (Resolução nº 12.000.934), a partir da qual foi elaborado relatório pela autoridade fiscal,

no qual consta que o contribuinte esclareceu a origem dos créditos e as diferenças entre os créditos apurados pela Fiscalização anteriormente e aqueles efetivamente considerados pela empresa. Informa que foram apresentados planilhas, lançamentos de ajuste e notas fiscais de aquisição de gás. **Conclui a autoridade fiscal que as glosas referentes a tais valores devem ser revertidas, em razão da documentação apresentada.**

**Sendo assim, voto pela reversão das glosas relativas às diferenças constantes da planilha acima, vinculadas à venda de gás.**

Conforme se observa dos destaques acima retirados do bem elaborado voto proferido pela DRJ, todas as glosas revertidas foram fundamentadas em reapuração realizada pela fiscalização, em sede de diligência solicitada pelo julgador *a quo*, que em segunda oportunidade avaliou a documentação e os argumentos apresentados pelo contribuinte em sede de Impugnação.

Nesse sentido, a reversão das glosas esta amparada em comprovação e análise detida por parte do fisco de toda a documentação apresentada, não havendo reparos em suas conclusões.

Concluo, portanto, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

### **Recurso Voluntário**

Reproduzo as conclusões do voto identificando a glosa mantidas pelo julgador *a quo*, para posterior análise do Recurso Voluntário sobre o tema.

#### DAS GLOSAS MANTIDAS APÓS A 1ª DILIGÊNCIA

##### 1) SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

Faz-se necessário, portanto, avaliar se o item em discussão, **LEITURA/ENTREGA**, se amolda ou não na nova conceituação de insumo trazida pela decisão do STJ.

No presente caso trata-se de despesa relativa à medição do consumo de gás e cobrança pelo serviço de seu fornecimento, como esclarecido pelo contribuinte, caracterizando-se, portanto, como despesa administrativa, ocorrida após a prestação do serviço. Dessa forma, entendo que tal despesa não pode ser caracterizada como insumo, ainda que se considerem os parâmetros estabelecidos pelo STJ, tanto pelo fato de que se dá após encerrado o serviço de fornecimento de gás, não se caracterizando, portanto, como essencial ou relevante à prestação do serviço em si, como pelo fato de que se trata de despesa da área administrativa, a qual, ainda que seja relevante para o funcionamento da empresa, tem como objetivo apenas a cobrança do valor devido por cada cliente, relativo a um serviço já prestado.

Acerca de tal questão, vale transcrever os itens abaixo, extraídos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF:

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem

concorrencial, mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

40. Nota-se, pois, que o STJ, ao definir pela utilização dos critérios de essencialidade e relevância, segundo a importância do item para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa, no intuito de obter o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade prevista pela legislação do PIS/COFINS, aludiu à aferição objetivamente considerada, afastando, destarte, que o item seja subjetivamente considerado sob a ótica da empresa ou do empresário. (Grifou-se)

Também o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 define que:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

(...)

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

(...)

**Pelo exposto, voto pela manutenção das glosas referentes à despesa com LEITURA/ENTREGA.**

(...)

O Recurso Voluntário ao tratar da manutenção da glosa, apega-se ao conceito contemporâneo de essencialidade e relevância reconhecido no Recurso Especial 1.221.170/PR, apresentando as seguintes razões:

Esse entendimento adotado pelo v. acórdão recorrido padece, *data maxima venia*, de um equívoco evidente. Senão vejamos.

A ora Recorrente é concessionária de serviço público dedicada à distribuição de gás natural (“GN”) canalizado no Estado de São Paulo.

Submetida que é à incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, a Recorrente desconta créditos relativos aos dispêndios que incorre com a aquisição de insumos essenciais ao seu processo **operacional**, que são calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS).

O direito ora mencionado é legítimo e se encontra sacramentado não só na Carta Federal, em seu art. 195, I, b, § 12º, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 42/03, como na esfera infraconstitucional, pelos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que dispõe sobre a possibilidade de manutenção de créditos do PIS e da COFINS, nos seguintes termos:

(...)

Segundo o entendimento recente tanto da doutrina, quanto da jurisprudência administrativa e judicial, o bem ou serviço, para ser considerado como insumo gerador de créditos de PIS e COFINS, deve fiar-se em quatro orientações:

- a) ter sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou ainda para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);
- b) A produção ou prestação do serviço deve depender daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo, não ao produto ou serviço em si);
- c) Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo);
- d) Conceito de “essencialidade”: é preciso que a subtração do bem ou serviço importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Corroborando tal entendimento, sobre o real conceito de insumo para fins de creditamento para as contribuições ao PIS e à COFINS, importante destacar o posicionamento recente do Col. Superior Tribunal de Justiça, proferido em 22.02.2018, no julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia nº 1.221.170/PR (**cópia integral do Acórdão** juntada aos autos às fls. 2449/2592), assim ementado:

(...)

Outro não é o posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema.

Em recente julgamento proferido na sessão do dia 17.10.2018, a 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar o Recurso Especial interposto nos autos do **PA n.º 13502.000491/2005-01** (cópia do Acórdão juntada aos autos às fls. **2593/2603**), seguiu, de maneira unânime, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.221.170, em acórdão assim ementado:

(...)

### **3.II – Da essencialidade dos serviços de “leitura e entrega” na atividade da Recorrente.**

De forma superficial, o acórdão destacou a impossibilidade de creditamento de PIS sobre os valores despendidos pela Recorrente com (i) leitura de uso do gás e respectiva entrega das faturas (contas de gás) aos consumidores, limitando-se a traçar o seguinte raciocínio: “especificamente sobre os dispêndios com serviços de leitura e entrega, diga-se utilização desses serviços ocorrem em **momento posterior ao fornecimento de gás**, para aferir e cobrar o quanto foi fornecido, não se caracterizando, assim como **insumos da atividade fim** da contribuinte, **em** que pese a sua essencialidade.”

Tais custos são identificados como meras despesas administrativas que não dariam o condão para creditamento de PIS e COFINS. Inclusive, admite-se a essencialidade desses serviços, e se nega o creditamento pois ocorreriam “em momento posterior ao fornecimento de gás”

Particularmente, o item “Leitura, Entrega (contas de gás)” reporta-se diretamente à prestação dos serviços da Recorrente, uma vez que se tratar de dois serviços essenciais à aferição do consumo (e própria consideração do fluxo e qualidade do serviços para fins de análise da atividade) e cobrança do serviço de distribuição de gás natural por ela prestado, sendo considerado, assim, um insumo da atividade.

É perfeitamente válido trazer o **Contrato de Concessão** n.º CSPE/01/99 (cópia anexa – doc. j.), que descreve os indicadores de qualidade e de segurança que devem ser cumpridos pela Recorrente.

(...)

As obrigatoriedades acima inseridas também são constatadas na Deliberação ARSESP n.º 732 (cópia anexa – doc. j.):

(...)

Tem-se, portanto, que a medição e todos os custos correlatos a esta obrigação estão intimamente ligados à atividade exercida pela Recorrente, a fim de endossar segurança e qualidade a própria prestação efetiva de seu serviço à população via estritos requisitos definidos por concessão.

Diante o que foi exposto, demonstrada notória essencialidade de todos os serviços e bens em referência para a produção e prestação de serviços da Recorrente, definidas inclusive pelo Contrato de Concessão n.º CSPE/01/99 e pela Deliberação ARSESP n.º 732, por definição, mostra-se cabível a inclusão direta de suas despesas na base de cálculo do crédito do PIS/COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, não devendo a respectiva glosa ser mantida.

Por todo o exposto, com relação a esse item específico da glosa mantida - item 2.6 – LEITURA, ENTREGA – conta 52240607 -, tendo sido demonstrada a correção do procedimento adotado, bem como a natureza ESSENCIAL E RELEVANTE desses insumos em sua atividade negocial, requer a Recorrente a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento da glosa e a admissão dos créditos de PIS tomados e relacionados a tais serviços.

#### 4 – DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer que o presente recurso voluntário seja conhecido e provido para anular o acórdão recorrido, no que tange especificamente a glosa de bens e serviços, com a consequente manutenção dos créditos da COFINS por ela apropriados no período de maio a dezembro de 2009, no que se refere ao item 2.6 – LEITURA, ENTREGA – conta 52240607, nos termos artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF; do julgamento proferido pelo Col. STJ no REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos; do recente Acórdão proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior do CARF, ao julgar o Recurso Especial interposto nos autos do PA nº 13056.000294/200599 e, por fim, nos termos da nota técnica nº 63/2018, da PGFN.

Caso assim não se entenda, requer-se a realização perícia e/ou de nova diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos expostos.

No que se refere ao pedido de recorrente para realização de nova diligência/perícia, cumpre informar que os autos, objeto da lide, está suficientemente instruído, remanescendo ao julgamento apenas a matéria de direito.

Nesse sentido, nos termos do artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72<sup>1</sup>, entendo por desnecessária a conversão do feito em diligência.

Quanto ao pedido de observação do PAF n.º 13056.000294/2005-99, julgado pela 3ª Turma da Câmara Superior do CARF, acredito que o recorrente tenha se equivocado, visto que o julgamento foi contrário aos seus interesses<sup>2</sup>.

Prosseguindo, a controvérsia gravita sobre a possibilidade de tomada de crédito, pela Recorrente, sobre as despesas com leitura/entrega” ancorada pelo previsto nos artigos 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, que assim dispõe:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

<sup>1</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

<sup>2</sup> PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DESPESAS COMERCIAIS. Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18”, não há que se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas administrativas atividades meio, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa.

O julgador de piso, adotando as orientações normativas institucionais, conforme acima já relatado, entende que por ser uma despesa administrativa não cabe o direito ao crédito.

O contribuinte, por sua vez, alega ser uma despesa assumida por imposição legal, uma vez que sendo uma concessionária de serviço público, incorre no ônus de determinadas obrigações, como a entrega de fatura de consumo de gás aos usuários, sendo, portanto, um serviço essencial à aferição do consumo e cobrança do serviço de distribuição de gás natural por ela prestado, logo, um insumo da atividade.

Os dispêndios considerados de cunho administrativo, ainda que por imposição prevista em Contrato de Concessão, já foi alvo de inúmeras discursões neste colegiado, sendo o meu posicionamento pela mesma razão de decidir do julgador *a quo*, concluindo que tais serviços têm natureza administrativa, quer seja relacionando-se com a cobrança do serviço, e, como tal, não podem ser considerados insumos na prestação do serviço, pois ocorrem em etapa posterior a da prestação do serviço, em dissonância como os critérios da essencialidade e/ou relevância previstos no julgamento proferido pelo Col. STJ no REsp nº 1.221.170 - PR.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário e voto pela manutenção da glosa com “LEITURA, ENTREGA – conta 52240607”, por não estar inserida no conceito de insumo.

### **Conclusão.**

Diante do exposto conheço do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário para negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa