



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16349.000448/2010-11  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-003.635 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2024  
**Assunto** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
**Recorrente** COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO COMGÁS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade preparadora para que se providencie o seguinte: (i) considerando a nova orientação firmada pelo STJ (REsp. 1.221.170/PR) acerca dos critérios de definição de insumo para fins de apuração do PIS e da Cofins não cumulativos e, especialmente a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Cosit nº 5/18, solicita-se à Autoridade Administrativa a devida verificação, dentre as despesas glosadas a título de insumos, quais se fazem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da Recorrente, apresentando a competente justificativa, (ii) superada a forma com que o sujeito passivo conduziu tal retificação do valor devido apurado, considerando que a Comgás foi diligente na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 231/2010 (juntado aos autos do processo administrativo nº 16349.000448/2010-11, anexo I), onde apresentou arquivos digitais, bem como os relatórios de acompanhamento contendo informações sobre registros contábeis, notas fiscais de mercadorias e serviços (saída ou entrada) emitidas pelo contribuinte e por terceiros, dentre outros, documentos esses que abarcaram os períodos de apuração de fevereiro, março, abril, maio, junho, novembro e dezembro de 2004, que subsidiam os créditos de PIS/Cofins que o Contribuinte busca se apropriar, é imperioso que se faça a devida auditoria sobre os dados fornecidos, a fim de que a Fazenda Nacional firme convicção a respeito dos créditos pleiteados, a conferir a liquidez e certeza do crédito pretendido, (iii) do que se aferir do quesito acima, imperioso checar se os valores informados no campo “Ajustes Positivos de Créditos” estão computados em duplicidade na apuração da Cofins devida, nos campos próprios da Ficha 06 do Dacon, o que vale inclusive para aferir se há duplicidade no pedido quanto às devoluções de vendas relacionadas aos “descontos incondicionais concedidos”, já que consta valor informado na Linha 11, campo próprio para informar as Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%, (iv) sobre esse último aspecto, quanto à aferição de duplicidade, em relação ao “*arranjo – método*” com que o contribuinte se utiliza da rubrica “devolução de vendas” para dizer que se trata de “descontos incondicionais”, importante também aferir se há duplicidade pela redução direta do valor do faturamento, com a diminuição do valor de cada nota fiscal emitida – pela concessão do desconto incondicional, e no segundo momento pela nova redução da contribuição devida - com a inserção dos créditos de devoluções de vendas, (v) caso os documentos apresentados em resposta ao termo de intimação em referência não sejam suficientes, a carecer de outros documentos probatórios, que seja oportunizado ao contribuinte o apensamento em

prazo razoável de no mínimo 30 dias, (vi) elaborar relatório com demonstrativo e parecer conclusivo acerca da auditoria dos documentos apresentados pelo Recorrente e da análise dos pedidos de compensação, objeto do presente litígio. O parecer deverá justificar todas as análises efetuadas e trazer todos os documentos e elementos necessários para suportar suas conclusões, (vii) o relatório deve discriminar cada item glosado, informando se enquadra ou não na hipótese do conceito conforme item “i”, devendo ser justificado, bem como à luz dos demais incisos do art. 3º das leis de regência, e, (viii) após o encerramento do relatório fiscal conclusivo, conceda-se vista à Recorrente no prazo de 30 (trinta) dias, após o quê os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## **Relatório**

Adoto o relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento visto que melhor descreve os fatos.

Trata-se de Declaração de Compensação (Dcomp) com aproveitamento de suposto pagamento a maior a título de Cofins do período de apuração fevereiro/2004, no valor de R\$ 1.264.841,99.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária emitiu Despacho Decisório homologando em parte a compensação (fls. 949/953 – a numeração de referência é sempre a da versão digital do processo), com fundamento no fato de que

*os ajustes positivos de créditos no valor de R\$ 1.264.841,99 (um milhão, duzentos e sessenta e quatro mil oitocentos e quarenta e um reais e noventa e nove centavos), está indevidamente inserida na Apuração dos Créditos da COFINS (fl. 768), linha 26, pois configura-se duplicidade na utilização do crédito, de um lado na dedução, e por outro lado na restituição de pagamento indevido a maior, objeto de análise deste presente processo. Portanto, este valor deve ser glosado, para fins de apuração da COFINS de fevereiro de 2004.*

A Autoridade Administrativa conclui, então, que a interessada tem os seguintes créditos disponíveis para utilização em compensações:

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16349.000448/2010-11

	Receita no Mercado Interno
(A) Base de cálculo dos créditos a descontar	123.507.786,48
(B) Crédito a descontar = 7,6% de (A)	9.386.591,77
(C) Crédito apurado do mês	9.386.591,77
(D) Ajustes positivos de créditos	1.264.841,99
(E) Crédito glosado	-1.264.841,99
(F) Crédito total apurado no mês	9.386.591,77
(G) Créditos Utilizados	9.386.591,77
(H) Cofins devida	14.345.315,07
(I) Cofins a pagar = (H) - (G)	4.958.723,30
(J) Saldo de crédito da Cofins no mês	0,00
(K) Pagamento em 15/03/2004	5.490.169,88
(L) Pagamento indevido a maior = (K) - (I)	531.446,58

Dessa forma, a compensação foi homologada até o limite do direito creditório reconhecido de R\$ 531.446,58.

Cientificada do despacho decisório em 11/02/2011 (fl. 955), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 15/03/2011 (fls. 957/970), na qual, depois de dizer da tempestividade, alega que:

- o agente da fiscalização deve observar a legalidade estrita, inserta no art. 150 da Constituição Federal e, conseqüentemente, para não homologar a compensação, deve verificar a ocorrência de todos os elementos originários do crédito e colher as provas necessárias para robustecer e fundamentar sua decisão. Deve, ainda, em respeito ao inciso II do art. 5º da Lei Maior, se eximir de impor aos contribuintes obrigações e deveres que a lei não exige;
- o ordenamento jurídico pátrio assegura aos litigantes os direitos do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal);
- no processo administrativo, a decisão deve conter a origem e a natureza do crédito tributário, mencionar o dispositivo legal em que se fundamenta e a descrição completa dos fatos que ensejam a não homologação da compensação. É imprescindível que o sujeito passivo conheça as acusações que lhe são imputadas para que possa exercer seu direito de rebatê-las. Mas não foi essa a conduta do auditor fiscal ao proferir sua decisão, na medida em que, de forma ofensiva à razoabilidade e à legalidade, não observou a necessidade de clareza e a exatidão dos motivos pelos quais glosou os créditos apurados. A partir da leitura do despacho decisório, não se permite à contribuinte identificar a razão pela qual ele entendeu que o crédito no valor de R\$ 1.264.841,99, apurado e informado no Dacon de fevereiro/2004 teria sido apropriado em duplicidade, o que impossibilita o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa;
- não há no despacho decisório uma instrução probatória conclusiva dos fatos apontados e, portanto, não pode ser considerado claro e preciso um ato decisório que não transparece com exatidão o real fundamento da não homologação da compensação;
- o auditor fiscal deveria ter avaliado se as informações e os documentos que lhe foram apresentados reuniam as características necessárias para demonstrar que os créditos compensados correspondiam efetivamente a operações sujeitas à apropriação de créditos de Cofins, bem como se os valores estariam condizentes com a documentação prestada;

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000448/2010-11

- *mesmo com todos os documentos fiscais em mãos e com os esclarecimentos necessários a embasar os créditos de COFINS apropriados pela Recorrente no mês de fevereiro de 2004, limitou-se o Sr. Auditor Fiscal a proferir despacho não homologatório da compensação, por entender ter havido suposta utilização de crédito em duplicidade e por não terem sido apresentadas Notas Fiscais de Devoluções relacionadas aos descontos incondicionais concedidos pela Recorrente em decorrência de faturamentos anteriores superiores ao devido;*
- consoante o art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, são nulos os despachos e decisões que não observam o direito de defesa;
- a jurisprudência da 1ª instância administrativa também é no sentido da nulidade do ato administrativo que deixa de analisar o direito creditório pleiteado ou que não guarde coerência lógica com sua conclusão;
- em conformidade com o princípio da verdade material, o julgador administrativo deve buscar conhecer todos os elementos, todos os fatos reais envolvidos no processo administrativo, não podendo ignorá-los sob a simples alegação de que tais elementos fáticos não se encontram nos autos;
- a simples percepção de que o crédito apropriado no mês de fevereiro/2004 teria ocorrido duas vezes não é motivo suficiente à não homologação da compensação, sem que fosse sequer indagado à contribuinte se essa mera percepção estaria correta ou ao menos oferecesse a oportunidade de novo esclarecimento por parte dela;
- *far-se-ia necessária, ainda, a averiguação minuciosa dos demais documentos contábeis fornecidos pela Recorrente, tais como arquivos magnéticos e livros contábeis, que legitimaram com clareza o crédito lançado na apuração da Recorrente, ou seja, que fossem analisadas as reais razões da não emissão das Notas Fiscais de devoluções, justamente por não tratar-se de devoluções de mercadorias sujeitas à emissão dos referidos documentos;*
- o valor do crédito original de R\$ 1.264.841,99 se comprova com facilidade. De fato, tendo apurado o valor total devido de R\$ 4.225.327,89 a título de Cofins não cumulativa para o período de apuração fevereiro/2004, conforme atesta o Dacon anexados aos autos, quitou tal valor mediante pagamento do Darf de valor R\$ 5.487.057,14, ou seja, maior em R\$ 1.264.841,89. Dessa feita, resta claramente comprovado, inclusive de forma documental, ter efetuado de maneira acertada sua compensação;
- a totalidade dos créditos informados no campo “Ajustes Positivos de Créditos” do Dacon de fevereiro/2004, no valor de R\$ 1.264.841,99, encontra-se lastreada em farta documentação apresentada ao auditor fiscal nos dias 30/12/2010 e 13/01/2011. Aliás nessa documentação pode se constatar que os créditos apropriados correspondem a:
  - a) aquisição de bens e serviços utilizados como insumos para o exercício da atividade de distribuição de gás natural, na forma prevista pelo art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003;
  - b) aluguéis de máquinas, equipamentos e imóveis utilizados na atividade da empresa, conforme art. 3º, inciso IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003;
  - c) depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado, de acordo com art. 3º, incisos VI e VII e § 1º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003;

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000448/2010-11

d) créditos presumidos de PIS/Pasep e Cofins relacionados ao valor dos saldos de abertura dos estoques existentes em 1º/12/2002 e 1º/02/2004, respectivamente, consoante art. 11 da Lei n.º 10.637, de 2002, e art. 12 da Lei n.º 10.833, de 2003.

Ao final, a manifestante protesta pela posterior produção de todos os meios de prova em direito admitidas, com o escopo de ratificar as alegações contidas na sua defesa, em homenagem ao princípio da verdade material.

A Manifestação de inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

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

Ano calendário: 2004

**PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

Não há que se falar em desrespeito ao princípio da legalidade, quando o procedimento do auditor fiscal na apuração dos valores devidos se pautou estritamente na legislação vigente.

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.**

Não há que se falar em desrespeito ao princípio da verdade material, quando o auditor fiscal, na apuração dos valores devidos, analisou e considerou os documentos apresentados pela contribuinte, chegando, inclusive, a apurar valores compatíveis com os por ela declarados.

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. MOTIVO CLARO.**

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, o motivo da não homologação de parte da compensação efetuada está claro na descrição feita pelo auditor fiscal, mormente quando a própria manifestação de inconformidade apresentada é prova de que a interessada compreendeu-o plenamente.

**DCOMP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PROVA.**

Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos elementos que permitam a comprovação da ocorrência de fatos que justifiquem os valores informados como “Ajustes Positivos de Créditos”, o decorrente direito creditório reclamado não pode ser admitido.

Inconformado o autuado apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese, que o Despacho Decisório é de difícil compreensão acerca dos fatos que supostamente justificariam a não-homologação da compensação, que não esclarece a alegada duplicidade. Justifica que o pedido de compensação é baseado em crédito devido em razão de pagamento indevido ou a maior e requer a reforma do Despacho Decisório.

Sendo esses os fatos, passo ao voto.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade para seu conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000448/2010-11

Conforme exposto no relatório, trata-se de Declaração de Compensação (Dcomp) com aproveitamento de suposto pagamento a maior a título de Cofins do período de apuração fevereiro/2004, no valor de R\$ 1.264.841,99.

De pronto é importante relatar que o presente PAF faz parte de um conjunto de processos do mesmo contribuinte, nos quais se verifica a prática reiterada de pedidos de compensações sobre eventuais pagamentos indevidos ou a maior que o contribuinte alega ter realizado. Esses supostos pagamentos a maior, nas palavras do recorrente, foram apurados após auditoria interna, culminando na retificação das DACON's relacionadas aos respectivos períodos, com a inclusão de "ajuste positivo de crédito".

Cada um dos PAF's foram julgados por DRJ's diferentes e por isso apresentaram fundamentações diversas, de modo que este julgador teve que fazer uma análise global de todos os processos, considerando o direito neles discutido e o *modus operandi* do contribuinte, com a finalidade de, em respeito à celeridade processual e busca pela unicidade dos julgamentos, concluir pelas razões que a seguir serão expostas.

No decorrer do procedimento de fiscalização, constatou que os valores contidos na rubrica "Ajustes Positivos de Créditos" teriam sido apropriados em duplicidade. Tal procedimento prescinde de qualquer tipo de questionamento prévio ao sujeito passivo, bastando que a autoridade fiscal conclua a respeito da incorreção da conduta adotada pelo contribuinte e efetue, se for o caso, os ajustes pertinentes. A partir de tais ajustes, poderá o sujeito passivo trazer seus argumentos, como realizado no presente PAF.

A apuração realizada pela fiscalização glosou parte dos créditos requeridos e homologou parcialmente as compensações. As glosas foram realizadas pelas seguintes razões, expostas no Despacho Decisório de fls. 949/952:

(...)

13. Conforme se observa no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DACON — (fls. 767/768), no mês de Fevereiro de 2004, o contribuinte apurou créditos com as seguintes origens:

- a. Aquisição de bens para revenda (inciso I do art. 3º, c/c inciso I do §1º do mesmo artigo da Lei 10.833/2003);
- b. Despesa de energia elétrica (inciso III do art. 3º, c/c inciso II do §1º do mesmo artigo da Lei 10.833/2003);
- c. Despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos (inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833/2003);

(...)

17. Entretanto, os ajustes positivos de créditos no valor de R\$ 1.264.841,99 (um milhão, duzentos e sessenta e quatro mil oitocentos e quarenta e um reais e noventa e nove centavos), está indevidamente inserida na Apuração dos Créditos da COFINS (fl. 768), linha 26, pois configura-se duplicidade na utilização do crédito, de um lado na dedução, e por outro lado na restituição de pagamento indevido a maior, objeto de análise deste presente processo. Portanto, este valor deve ser glosado, para fins de apuração da COFINS de fevereiro de 2004.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16349.000448/2010-11

18. Por fim, concluímos que o interessado tem os seguintes créditos disponíveis para utilização em compensações:

	Receita no Mercado Interno
(A) Base de Cálculo dos Créditos a Descontar	123.507.786,48
(B) Crédito a Descontar = 7,6% de (A)	9.386.591,77
(C) Crédito Apurado do mês	9.386.591,77
(D) Ajustes Positivos de Créditos	1.264.841,99
(E) Crédito Glosado	-1.264.841,99
(F) Crédito Total Apurado no mês	9.386.591,77
(G) Créditos Utilizados	9.386.591,77
(H) COFINS devida	14.345.315,07
(I) <b>COFINS a pagar = (H) - (G)</b>	<b>4.958.723,30</b>
(J) Saldo de Crédito da COFINS no mês	<b>0,00</b>
(K) Pagamento (fl. 826) em 15/03/2004 (soma de R\$ 5.487.057,14 e R\$ 3.112,74)	5.490.169,88
(L) Pagamento Indevido a Maior = (K) - (I)	<b>531.446,58</b>

(...)

Sendo essas as razões das glosas e, portanto, objeto da lide, passo a análise do Recurso Voluntário que, em síntese, assim foi fundamentado:

Ademais do que não se observou no Despacho Decisório combatido, no processo administrativo a decisão deve conter a origem e a natureza do crédito tributário, mencionar o dispositivo legal em que se fundamenta e a descrição completa dos fatos que ensejam a não-homologação de compensação. É imprescindível que o sujeito passivo conheça as acusações que lhe são imputadas para que possa exercer seu direito de rebatê-las.

Assim, mediante análise do Despacho Decisório em epígrafe, resta impossível a compreensão dos fatos que supostamente justificariam a não-homologação da compensação pleiteada pela Recorrente, especialmente porque não há qualquer esclarecimento quanto à alegada duplicidade de apropriação do crédito compensado.

Cumprida à Recorrente, no entanto, novamente demonstrar a essa Ilma. Câmara Julgadora a devida apuração e aproveitamento do crédito em comento.

A Recorrente esclarece que para a apuração inicial da COFINS a recolher em fevereiro de 2004, não foram computados todos os créditos a que tinha direito, razão da declaração inicial de crédito de COFINS no valor de R\$ 9.386.591,77.

No entanto, após revisão de suas despesas com direito a crédito, a Recorrente verificou ter deixado de aproveitar um crédito de R\$ 1.264.841,99, o declarando posteriormente na DACON (retificadora) como "ajuste positivo de crédito".

Tal procedimento resultou em um valor a pagar de COFINS ainda menor que o efetivamente recolhido. Vejamos a apuração do crédito ora em análise nos quadros abaixo que demonstram a declaração inicial do crédito e posteriormente com o crédito extemporâneo:

	REFERÊNCIA	VALOR
A	Crédito original COFINS	9.386.591,77
B	COFINS antes do desconto de crédito	14.345.315,07
C	COFINS após o desconto de crédito	4.958.723,30
D	Recolhimento total CONFINS	5.490.169,88
E	Diferença (D - C)	<b>531.446,58</b>

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000448/2010-11

	REFERÊNCIA	VALOR
A	Crédito original COFINS	9.386.591,77
B	Crédito extemporâneo COFINS	1.264.841,99
C	Total de crédito COFINS (A + B)	10.651.433,76
D	COFINS antes do desconto de crédito	14.345.315,07
E	COFINS após o desconto de crédito	3.693.881,31
F	Recolhimento total CONFINS	5.490.169,88
G	Diferença (F – E)	1.796.288,57
H	Composição G	1.264.841,99 + 531.446,58

Portanto, nota-se que o crédito de R\$ 531.446,58 homologado pelo Sr. Auditor Fiscal realmente procede, no entanto, não compunha o valor da compensação do PER/DCOMP n.º 04683.85130.230206.1.7.04-8553, objeto do presente processo, mas tão somente o crédito no valor de R\$ 1.264.841,99.

Assim, diante de todas as informações e documentos apresentados no presente feito, requer-se a reforma do v. Acórdão para ser homologada integralmente a compensação realizada pela Recorrente, via PER/DCOMP n.º 04683.85130.230206.1.7.04-8553, extinguindo-se o crédito tributário.

As razões das glosas foram bem fundamentadas pela fiscalização e explicadas pelo Julgador *a quo* por ocasião da apreciação da Manifestação de Inconformidade no acórdão n.º 16-54.466 (fls. 1018), veja-se:

(...)

Com relação propriamente ao mérito, diga-se, de início, que a constatação de que o crédito no valor de R\$ 1.264.841,99 estava considerado em duplicidade é sim suficiente para sua glosa e a consequente homologação parcial da compensação, mesmo que o auditor fiscal não tenha intimado a contribuinte para prestar esclarecimentos especificamente a esse respeito (o pedido de esclarecimento foi feito a respeito da origem do crédito, para que se especificasse as razões pelas quais o valor pleiteado havia sido considerado indevidamente recolhido – fl. 872).

Observe-se que isso em nada prejudica a contribuinte, uma vez que a manifestação de inconformidade é justamente o momento oportuno para que ela apresente suas justificativas e esclarecimentos para o ajuste feito.

Nesse sentido, a manifestante aponta duas justificativas para o valor informado no campo “Ajustes Positivos de Créditos” no Dacon para fevereiro/2004.

A primeira é deduzida do fato de ela dizer que a não homologação teria sido devida à utilização de crédito em duplicidade e por não terem sido apresentadas notas fiscais de devoluções relacionadas aos descontos incondicionais concedidos em decorrência de faturamentos anteriores. Ela ainda argumenta que seria necessária a análise das reais razões da não emissão das notas fiscais de devoluções, pois não se trataria de devoluções de mercadorias sujeitas à emissão dos referidos documentos.

Assim, apesar de não dizer expressamente, parece que a contribuinte quer dizer que o valor informado no campo “Ajustes Positivos de Créditos” seria referente a descontos incondicionais decorrentes de devoluções de vendas.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000448/2010-11

Essa justificativa não pode ser aceita porque os valores referentes a devoluções de vendas devem ser informados no campo apropriado do Dacon, ou seja, o item 11 da Ficha 06 – Apuração dos Créditos da Cofins. Aliás a contribuinte preencheu esse campo com o valor de R\$ 452.805,56.

Por outro lado, tal justificativa também não subsiste porque a manifestante não trouxe aos autos nenhum documento que comprovasse que, de fato, esse valor se refere a devoluções de vendas ou descontos incondicionais, ao contrário do que prescreve o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Ainda que a mercadoria por ela comercializada tenha suas peculiaridades, de uma forma ou de outra ela tem obrigação de comprovar que houve realmente a devolução de vendas e a concessão de descontos incondicionais. Como não o fez, não há como acatar suas alegações.

Para dizer da segunda justificativa, a manifestante inicia afirmando que o valor do crédito de R\$ 1.264.841,99 se comprovaria com facilidade, e justifica essa afirmação fazendo apenas a descrição dos valores informados como devidos no Dacon, o que evidentemente não tem relevância, já que o procedimento do auditor fiscal foi justamente glosar esse valor informado.

A seguir ela afirma que esse valor informado no campo “Ajustes Positivos de Crédito” encontrar-se-ia lastreado em farta documentação apresentada ao auditor fiscal, mas, não apontando especificamente a qual documento se refere, afirma que nessa documentação poderia se constatar que os créditos apropriados corresponderiam a:

1. aquisição de bens e serviços utilizados como insumos para o exercício da atividade de distribuição de gás natural, na forma prevista pelo art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003;
2. aluguéis de máquinas, equipamentos e imóveis utilizados na atividade da empresa, conforme art. 3º, inciso IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003;
3. depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado, de acordo com art. 3º, incisos VI e VII e § 1º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003;
4. créditos presumidos de PIS/Pasep e Cofins relacionados ao valor dos saldos de abertura dos estoques existentes em 1º/12/2002 e 1º/02/2004, respectivamente, consoante art. 11 da Lei n.º 10.637, de 2002, e art. 12 da Lei n.º 10.833, de 2003.

Ora, esses são créditos normais que foram considerados pelo auditor fiscal na apuração e que são informados nos itens 1 a 10 e 20 da Ficha 06 do Dacon. Dessa forma, essa alegação da contribuinte vem apenas corroborar a conclusão do auditor fiscal, ou seja, de que os valores informados no campo “Ajustes Positivos de Créditos” estão mesmo computados em duplicidade na apuração da Cofins devida.

Por essas razões, não há como não concluir pela correção do procedimento do auditor fiscal ao glosar o valor de R\$ 1.264.841,99 informado, sem justificativa, no campo “Ajustes Positivos de Créditos”.

(...)

Diante de todas as alegações acima expostas, conclui-se que as glosas permaneceram sobre os “Ajustes Positivos de Créditos” e demais deduções informadas na DACON-retificadora visto que permaneceu o entendimento de que haveria aproveitamento em duplicidade.

A princípio, importante ressaltar algumas questões relevantes em relação aos fatos apresentados, a começar pela utilização indevida por parte do contribuinte em informar os

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16349.000448/2010-11

valores referente a créditos apropriados no mês de fevereiro de 2004, se utilizando da linha 26 “Ajustes Positivos de Créditos”.

Ora, esta linha da DACON, assim como a linha 27, contemplam a hipótese de que o sujeito passivo informe os lançamentos oriundos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, que visa retificar mas que somente agora está sendo registrado. Admitir o contrário, seria permitir que tais campos comportassem os próprios ajustes, com destinos e campos específicos na própria declaração, haja vista que estamos falando de créditos apropriados em fev/2004, sendo alocados na própria competência, ou seja, DACON ref. ao 1º trimestre/2004.

Perceba que a recorrente afirma que tais créditos apropriados são provenientes de créditos com campos específicos nas linhas 01 a 13 da ficha 06 da DACON.

Em se tratando de uma DACON Retificadora, correto seria a retificação nas linhas/campos reservados a tratar dos créditos pelos quais pretende lograr êxito no seu direito.

Contudo em que pese a autoridade fiscal firmar a convicção a respeito da incorreção da conduta adotada pelo sujeito passivo, na qual concordo, resta a este conselho julgador, apreciar os argumentos e provas trazidos pela recorrente, onde demonstre que de fato os valores lançados na rubrica “Ajustes Positivos de Créditos” são, na verdade, créditos legítimos e passíveis de diminuir o valor originalmente apurado e recolhido de R\$ 5.490.169,88, assim aferir se o sujeito passivo possui o direito de ter restituído/compensado o valor pago a maior em R\$ 1.264.841,99, já que com a tomada dos créditos retificados, o valor real seria de R\$ 4.225.327,89.

Em suma, não se trata aqui de apropriação em duplicidade, pelo contrário, e sim da necessária retificação nas declarações com o fim de que, em nova apuração, os créditos da contribuição sejam aumentados e o tributo devido diminuído, nascendo daí o suposto pagamento indevido, que convenhamos é justamente o que o contribuinte buscou com os pedidos de compensação, amparado na diferença a partir da inclusão dos créditos.

Entendo é que esta questão não pode ser superada no presente julgamento. Isso porque, ainda que seja possível fazer o exame, em tese, da natureza de cada uma das rubricas dos dispêndios mencionados, não se pode legitimar as despesas que não se mostrem hábeis à luz dos demais requisitos da lei, dentre os quais encontrarem-se tais dispêndios devidamente comprovados com base em documentação hábil e idônea.

Desse modo, se faz essencial a diligência para que se possa realizar a devida apreciação entre as despesas glosadas. Não o fazendo, o exame em tese dos créditos a quem clama seu direito, apenas por sua descrição, poderá permitir, eventualmente, a manutenção dos mesmos vinculados a despesas não essenciais ou relevantes, ou mesmo sem o devido amparo legal.

Fato é que não se tem clareza quanto ao enfrentamento por parte da fiscalização, glosar o seu conteúdo, quer seja as rubricas que o compõe, mas simplesmente apontar que tal valor não seria passível de ser alvo de pedido de restituição, por assim caracterizar duplicidade. Assim este PAF não se encontra pronto para julgamento, uma vez que existe uma lacuna entre o despacho inicial proferido e o que foi apresentado pela contribuinte, para adequação do direito a

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000448/2010-11

tomada de crédito, seja à luz do conceito de essencialidade e relevância, seja à luz dos incisos que busca a recorrente enquadrar as despesas que julga ter direito ao crédito.

No caso da não realização da diligência, pode incorrer esse colegiado em realizar um julgamento precário, por considerar somente os fatos alegados e substanciados pela contribuinte.

De modo insistente que pretende esse colegiado, é a busca da verdade material, ou seja, a verdadeira adequação do conceito de insumo e melhor compreensão por reversão ou não da glosa pela fiscalização. Somente ilações do texto normativo a aplicar não é o suficiente para o deslinde da presente demanda, é necessário que seja apontado, fundamentado e esclarecido quais os motivos da aplicação da norma para manter ou não às glosas.

Finalmente, estou convicto que o melhor caminho processual a seguir é a conversão do feito em diligência.

### **Conclusão**

Nestes termos, voto pela conversão do julgamento em diligência para que os autos retornem à unidade de origem no sentido de que sejam tomadas as seguintes providências

i) Considerando a nova orientação firmada pelo STJ (**REsp. 1.221.170/PR**) acerca dos critérios de definição de insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos e, especialmente a **Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer COSIT no. 5/18**, solicita-se à Autoridade Administrativa a devida verificação, dentre as despesas glosadas a título de insumos, quais se fazem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da Recorrente, apresentando a competente justificativa;

ii) Superada a forma com que o sujeito passivo conduziu tal retificação do valor devido apurado, considerando que a COMGÁS foi diligente na resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 231/2010 (juntado aos autos do processo administrativo n.º 16349.000448/2010-11, anexo I), onde apresentou arquivos digitais, bem como os relatórios de acompanhamento contendo informações sobre Registros Contábeis; Notas Fiscais de Mercadorias e Serviços (Saída ou Entrada) emitidas pela Contribuinte e por Terceiros; Dentre outros; Documentos estes que abarcaram os períodos de apuração de fevereiro, março, abril, maio, junho, novembro e dezembro de 2004, onde subsidiam os créditos de PIS/COFINS que o Contribuinte busca se apropriar. Imperioso se faz a devida auditoria sobre os dados fornecidos, afim de que a Fazenda Nacional firme convicção a respeito dos créditos pleiteados, a conferir a liquidez e certeza do crédito pretendido;

iii) Do que se aferir do quesito acima, imperioso checar se os valores informados no campo “Ajustes Positivos de Créditos” estão computados em duplicidade na apuração da COFINS devida, nos campos próprios da Ficha 06 do DACON, o que vale inclusive para aferir se há duplicidade no pedido quanto as devoluções de vendas relacionadas aos “descontos incondicionais concedidos”, já que consta valor informado na Linha 11, campo próprio para informar as Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%;

iv) Sobre esse último aspecto, quanto a aferição da duplicidade, digo em relação ao “*arranjo – método*” com que o contribuinte se utiliza da rubrica “devolução de vendas”, para

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.635 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16349.000448/2010-11

dizer que se trata de “descontos incondicionais”, importante também aferir se há duplicidade pela redução direta do valor do faturamento, com a diminuição do valor de cada nota fiscal emitida - pela concessão do desconto incondicional, e no segundo momento pela nova redução da contribuição devida - com a inserção dos créditos de devoluções de vendas;

v) Caso os documentos apresentados em resposta ao termo de intimação em referência, não seja suficiente, a carecer de outros documentos probatórios, que seja oportunizado ao contribuinte o apensamento em prazo razoável de no mínimo 30 dias;

vi) Elaborar relatório com demonstrativo e parecer conclusivo acerca da auditoria dos documentos apresentados pela recorrente e da análise dos pedidos de compensação, objeto do presente litígio. O parecer deverá justificar todas as análises efetuadas e trazer todos os documentos e elementos necessários para suportar suas conclusões;

vii) Ainda, o relatório deve discriminar cada item glosado, informando se enquadra ou não na hipótese do conceito conforme item “i”, devendo ser justificado, bem como à luz dos demais incisos do art. 3º das leis de regência.

viii) Após o encerramento do relatório fiscal conclusivo, conceda-se vista à Recorrente no prazo de 30 (trinta) dias;

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa