



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720176/2014-13
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-007.448 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrentes COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGÁS
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade. Todavia, essa circunstância não dispensa o Fisco de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento/exigência de tributos, exigência, essa, que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a nulidade do auto de infração, nos termos do voto do relator. O conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho votou pelas conclusões. O recurso de ofício ficou prejudicado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de auto de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativo aos períodos de apuração janeiro a março/2009, que constituiu crédito tributário no montante total de R\$ 34.531.113,89, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

Cientificada do auto de infração em 31/01/2014, a interessada interpôs impugnação, na qual alega em síntese: a procedência dos créditos da não-cumulatividade, os quais não teriam sido devidamente verificados pela fiscalização; a impropriedade do lançamento por insuficiência de recolhimento do período de janeiro/2009, devido a erro de preenchimento na DCTF; a impropriedade da multa aplicada.

Remetidos os autos para apreciação desta Delegacia de Julgamento, decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução nº 2.971, de 18/08/2014, nos seguintes termos:

VOTO

Informação da autoridade preparadora à fl. 294 noticia a tempestividade da impugnação. Assim, dela se conhece.

Conforme relatado, a autuação em tela decorreu de terem sido constatadas insuficiência de recolhimento de contribuição e utilização indevida de créditos da não-cumulatividade apurados sobre compras. Tais constatações foram apuradas mediante cotejo das informações do Livro de Entradas e Saídas resumido por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) passíveis de creditamento e das informações prestadas pela interessada em Dacon e DCTF.

No que tange à glosa dos créditos sobre compras, alega a contribuinte, na impugnação interposta, dentre outros pontos, que:

- *o parâmetro utilizado pela autoridade fiscal para a verificação dos créditos impediu que os créditos decorrentes de serviços por ela tomados e utilizados como insumos fossem considerados, pois esses serviços são sujeitos à tributação municipal, cuja legislação não exige o relacionamento de seus registros com códigos de CFOP;*

- *os materiais por ela utilizados como insumos são geralmente classificados nos CFOP 1.556 e 2.556, relativos à “aquisição de material de consumo próprio”, e que tais não foram considerados pela fiscalização. Seriam, em geral partes, peças, e produtos úteis à manutenção em funcionamento da rede de distribuição de gás natural, malha dutoviária que representa o principal meio pelo qual o gás natural (“GN”) é conduzido do fornecedor da Impugnante até o seu destino final, o usuário do referido gás natural;*

- *a fiscalização desconsiderou os valores de devoluções que estavam amparadas por documentação oportunamente apresentada pela empresa, e que, posteriormente à autuação, intimou-a para apresentar esclarecimentos sobre essa questão.*

Em anexo à impugnação a contribuinte apresenta: cópia de planilha demonstrativa da apuração dos créditos da não-cumulatividade, na qual evidencia os bens e serviços por ela utilizados como insumos, com indicação das contas contábeis que os controlam; demonstração do resultado dos períodos aqui analisados, contendo as operações realizadas e respectivas contas contábeis; planilha demonstrativa das contas contábeis que compuseram os valores informados no Dacon como devoluções de venda; Dacon e DCTF dos períodos em análise.

Os documentos apresentados indicam que a interessada auferiu receitas de vendas de bens e de prestação de serviços, e que registra, dentre seus custos, aquisições de bens e de serviços.

Por outro lado, em análise às planilhas anexadas aos autos pela fiscalização – elaboradas com fundamento nas informações do Livro de Entradas e Saídas “resumido” – verifica-se que houve glosa de todas as operações relativas a “serviços

utilizados como insumos”, “bens utilizados como insumos”, e “despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor”.

Concretamente, a fiscalização somente considerou parte dos créditos relativos às rubricas “bens para revenda” e “devolução de vendas” (planilhas 01_es_credits_validos_por_CFOP, 02_es_credits_validos_por_rubrica e 201_dacon_x_es_credits_cofins_auditados_por_rubrica).

Nesse contexto, entendo ser necessário o encaminhamento dos autos em diligência para que a autoridade fiscal:

- manifeste-se a respeito das alegações da contribuinte quanto à desconsideração de aquisições de bens e serviços cujos CFOP, em princípio, gerariam crédito;*
- intime a contribuinte a informar e comprovar a existência de serviços por ela tomados como insumos que não teriam sido registrados mediante CFOP;*
- esclareça a glosa dos créditos relativos às devoluções de venda, à luz da planilha apresentada pela interessada na impugnação;*
- elabore relatório circunstanciado sobre o resultado da auditoria fiscal, pronunciando-se acerca da validade e dimensão dos créditos da não cumulatividade informados no Dacon de janeiro a março de 2009, e da correspondente repercussão sobre o crédito tributário lançado.*

Ao final cientifique a interessada do resultado da diligência, abrindo-lhe novo prazo de trinta dias para que possa aditar sua impugnação, se for de seu interesse, retornando os autos para prosseguimento.

Em cumprimento a diligência, a autoridade fiscal jurisdicionante procedeu aos exames que entendeu pertinentes, e elaborou a Informação Fiscal de e-fls. 526/535, concluindo pela manutenção de apenas parte das glosas dos créditos relativos a aquisições de bens e serviços utilizados como insumos e à devolução de vendas. Ainda, manifestou-se pela procedência da alegação do erro de preenchimento da DCTF de janeiro/2009, ensejando a redução do valor lançado nesse período. Seguem excertos da Informação Fiscal que sintetizam as constatações do procedimento:

...

3 - DA BASE LEGAL DA DILIGÊNCIA REALIZADA:

Preliminarmente, cabe observar que para efeito das análises que se seguem, foram observados os dispositivos da IN n.º 247/2002 - PIS (alterada pela IN 358/2003 e 464/2004) e IN n.º 404/2004 - COFINS, notadamente quanto aos preceitos definidores de "Insumos" que geram créditos para a apuração das respectivas contribuições, definidos no artigo 66, § 5o da IN 247/2002 e alterações subsequentes, com relação ao PIS e com redação análoga do artigo 8o, parágrafo 4o, Incisos I e II da IN 404/04, com relação à COFINS.

...

4) DAS SOLICITAÇÕES DA DRJ:

4.1 - DAS AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS CONSIDERADOS COMO INSUMOS:

...

Em resumo, a contribuinte apresentou o resultado de sua apuração, por ficha do Dacon (Resumo geral), na sequência, planilhas detalhadas com as linhas das respectivas fichas do DACON e finalmente, os anexos com detalhamento das rubricas

contábeis que compuseram a base de cálculo e respectivos créditos por ela considerados, e confronto com os valores de créditos apurados pela fiscalização, quando do lançamento do crédito tributário.

Foram analisadas 16 planilhas que se encontram anexadas ao processo junto com a Informação Fiscal (fls de n.ºs 510 a 525)

Importante ressaltar, portanto, os critérios adotados pela fiscalização (levantamento com base nos CFOP - livros fiscais geradores de créditos) e da contribuinte (com base em sua escrita contábil, cujas rubricas nem sempre acompanham ou decorrem de valores transitados pelos CFOP).

Com o aproveitamento das respectivas planilhas apresentadas pela contribuinte, procedemos análise de cada item (rubrica contábil) para, à luz da legislação de regência da contribuição em epígrafe, segregar os valores que compuseram a base de cálculo da contribuinte que no nosso entendimento, satisfazem seus preceitos, via a vis, os valores excludentes de tais conceitos.

Com base neste contexto, e aproveitando a estrutura de cada anexo apresentado pela contribuinte, visando visualização dos resultados das análises efetuadas em confronto aos valores das bases de cálculos apresentadas pela mesma, elaboramos planilhas justapostas a cada anexo/planilha apresentado pela contribuinte. Em detalhe, o anexo/planilha da contribuinte, apresenta o valor da base de cálculo de cada item utilizado pela mesma, o valor apurado pela fiscalização quando da elaboração do auto de infração e o valor da divergência, ou seja, teoricamente, a parte de base de cálculo que não fora considerada pela fiscalização e, em consequência, colunas demonstrando esses valores (Diferenças).

...

Importante observar que estando a matéria em fase de julgamento, o conceito de "VALORES ACEITOS" e "GLOSAS MANTIDAS", visam tão somente apresentar subsídios aos doutos julgadores. Entretanto, a segregação foi realizada, segundo entendimento desta fiscalização, à luz da legislação já citada.

Conforme já alinhado anteriormente, a segregação dos valores em cada Anexo/Planilha, nas colunas "VALORES ACEITOS" e "GLOSAS MANTIDAS", baseou-se na legislação de regência, sendo aceitos os insumos, que no entendimento desta fiscalização, atendem a tais dispositivos.

Como exemplificação, no "ANEXO 4" de janeiro/2009 (fls. 511), que corresponde ao "ANEXO 2" de fevereiro/2009 (fls. 516) e "ANEXO 3" de março/2009 (fl. 522), a contribuinte apropriou crédito sobre itens do imobilizado a saber:

...

Ainda no "ANEXO 4" de março/2009 (fls. 523), que corresponde ao "ANEXO 5" de janeiro/2009 (fls. 512) e "ANEXO 3" de fevereiro/2009 (fls. 517), da mesma forma, a contribuinte apropriou crédito sobre itens do imobilizado a saber:

...

Cabe observar que nos itens que isoladamente ou em seu conjunto, representam valores que deveriam integrar o Ativo Imobilizado da contribuinte, a glosa do crédito tanto do PIS quanto da COFINS, decorre do fato de que a contribuinte simplesmente não procedeu à sua imobilização, considerando-os diretamente como despesas ou custos e dessa forma, aproveitando integralmente e de única vez os créditos decorrentes.

Ora, o aproveitamento de crédito decorrente do ativo imobilizado, no regime não cumulativo, passa primeiro pela sua imobilização e se dará ao longo do tempo, quer seja pelas regras do art. 3º, Inciso VI das leis 10.637/2002 - PIS e 10.833/2003 - COFINS, através da depreciação ou amortização desses bens ou, de forma alternativa, pelo regime de aquisição (1/48 avos) ao mês, conforme artigo 3o, § 14 da lei 10.833/03 e estendido ao PIS pelo Inciso II do artigo 15 desta mesma lei.

Ainda neste mesmo anexo 4 - março/09 (fl. 523), como nos demais, ressalta-se a existência de despesas administrativas que, por sua natureza, não geram crédito de PIS e COFINS, como exemplo, o item 2.6 — Leitura, Entrega (contas de gás) — Rubrica contábil 52240607, no valor de base de cálculo de R\$ 749.633,16 com aproveitamento de R\$ 56.972,12 e de R\$ 12.368,95 de COFINS e PIS respectivamente.

4.2 - GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS E DEVOLUÇÕES DE VENDAS:

GLOSA DE BENS PARA REVENDA:

No demonstrativo às fls. 520 e no anexo 2 do mês de março de 2009 (fls. 521), a contribuinte apresentou divergência quanto ao total das compras de bens para revenda (Dacon - Ficha 06 A/06B e 16'716B - PIS E COFINS), informando total da base de cálculo "Empresa" como R\$ 255.524.050,42 e apuração de crédito da COFINS pela empresa de R\$ 19.419.827,83 em confronto com a apuração do Fisco de R\$ 18.554.521,41 com divergência de R\$ 865.306,42 de crédito da COFINS, sem contudo, ter logrado êxito em demonstrar e comprovar a divergência apresentada;

DEVOLUÇÕES DE VENDAS:

Quando do levantamento efetuado peia fiscalização, conforme já demonstrado no item "2 " acima, a metodologia adotada se circunscreveu no levantamento dos CFOP com direito a crédito, incluindo, naturalmente, os CFOP de devolução de vendas. Ocorre que pelos critérios contábeis adotados pela contribuinte, além da dedução de venda por devolução, cujos valores encontravam-se nos CFOP correspondentes, existiam outras rubricas contábeis redutoras de vendas, conforme segue: (Demonstrativo ANEXO 5, apenso ao mês de fevereiro/2009 - fls. 519)

...

Conforme se depreende do balancete de receitas e deduções de receitas relativo ao mês de janeiro/2009, e juntado ao presente relatório, verifica-se que o valor de "Devoluções de Vendas" extraído do arquivo digital fiscal da contribuinte, equivalente aos CFOP n.ºs 1.202 e 1.411, apurado pela fiscalização confere com o valor apontado pela contribuinte, ou seja, R\$ 66.713,78, da mesma forma, para os demais meses do período sob análise.

No entanto, todos os demais valores contábeis, especificados na tabela acima, não foram considerados anteriormente pela fiscalização, em função dos seus registros serem apenas contábeis, sem transitar pelos CFOP.

Todavia, o critério adotado pela contribuinte em reconhecer sua receita total incluindo todos esses valores (Rubrica de Receitas e deduções), naturalmente que sua dedução tem que ser levada em consideração.

A contribuinte reconhece sua receita operacional pelo valor total faturado, compreendendo as rubricas contábeis do grupo 3, sub-grupo 3111, incluindo-se os valores de deduções relacionados acima. Desta forma, também considera o total das receitas incluindo-se os referidos valores de deduções como base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS. Para evidenciar, procedemos ao levantamento do

total das receitas declaradas em DACON e efetuamos comparação com o total da receita operacional declarada na DIPJ (contábil), conforme quadro abaixo.

Sem entrar em detalhe de conciliação, ficou constatado 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.

...

Procedemos juntada das cópias das fichas de receitas da DACON e da DIPJ ao processo.

Seguindo a mesma metodologia, confrontamos os valores totais declarados a título de "deduções de vendas" declarados em DACON - Fichas 06A/16A, linha 12, equivalente a R\$ 278.860.305,08, conforme ANEXO 6 apenso ao mês de março/2009 (fls. 525), com o total de "deduções de vendas" declarado na DIPJ - Ficha 06 A, linha 10 no valor de RS 280.269.360,37, evidenciando-se assim que o valor declarado na DIPJ (contábil) é superior ao efetivamente aproveitado na

DACON.

Os valores demonstrados no ANEXO 6 apenso ao mês de março/2009, foram conferidos com as demonstrações de resultados contábeis.

4.3 - OUTRAS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE:

COFINS JANEIRO/2009 - DARF RECOLHIDO E NÃO DECLARADO EM DCTF:

No mês de janeiro de 2009, a contribuinte procedeu ao recolhimento da COFINS em dois DARFs, a saber: um no valor de R\$ 9.000.000,00 e outro no valor de RS 1.508.517,24, totalizando R\$ 10.508.517,24. Quando da elaboração da DCTF, a contribuinte declarou apenas o valor de R\$ 1.508.517,24. Quando do levantamento efetuado pela fiscalização, em confronto com a DCTF, apresentou-se a diferença de RS 9.000.000,00 que foi objeto de autuação.

Portanto, é do entendimento desta fiscalização que este valor de R\$ 9.000.000,00 deve ser desconsiderado da composição do auto de infração.

5) RESUMO DOS CRÉDITOS ACEITOS E DAS GLOSAS MANTIDAS:

Para melhor visualização dos valores de créditos aceitos e das glosas mantidas como resultado das análises, segue resumo elaborado a partir da planilha denominada "CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES AUDITADOS - CRÉDITOS DE COFINS ACEITOS E MANTIDOS, CONFORME ANEXOS", juntada ao presente relatório Em atendimento ao disposto na Resolução DRJ/RPO nº 14-002.971, de 18 de agosto de 2014 (fls. nºs 296 a 300), damos ciência, à contribuinte com envio do presente relatório circunstanciado, por via postal, sobre o resultado da auditoria fiscal, acompanhado de todas as planilhas e anexos de lavra desta fiscalização, abrindo-lhe prazo de 30 (trinta) dias, a contar do recebimento deste, para que possa apresentar, se de seu interesse for, manifestação com relação ao presente feito.

A contribuinte foi cientificada do resultado da diligência em 05/05/2017 (e-fl. 538).

Consta dos autos despacho da DRF de origem lavrado em 06/06/2017 encaminhando os autos para esta DRJ, noticiando que não houve manifestação da contribuinte (e-fl. 541).

Não obstante este despacho, consta juntada de documentos efetuada pela interessada de forma eletrônica ainda em 06/06/2017 (e-fls. 542/659). Dentre esses documentos consta o aditamento de suas razões de defesa (e-fls. 560/569).

Em síntese e fundamentalmente, alega o que evidenciam os trechos a seguir:

...

II.1. – Dos itens sob a rubrica “Bens e serviços utilizados como insumos”

II.1.a) Da suposta necessidade de ativação dos bens

6. De acordo com o resultado de diligência, a Impugnante supostamente se apropriou de créditos de COFINS relativos a bens que deveriam compor seu ativo imobilizado, não configurando despesas válidas para fins de crédito imediato [...]

...

7. *Prima facie*, importante destacar que tal fundamentação para glosa dos créditos da Impugnante não consta do “Termo de Verificação” que instrui o auto de infração. Em verdade, o lançamento tão somente fora embasado pelos CFOPs assinalados pela Impugnante em sua escrita fiscal, sem qualquer menção a glosa com justificativa de necessidade de ativação dos bens e serviços.

8. Nesse passo, há clara inovação carreada pela diligência em voga às razões para manutenção da glosa descritas no lançamento, uma vez que, no auto de infração, não consta qualquer fundamentação no que se refere à imobilização. Se por tal fundamento fora realizada a glosa, o lançamento padece da devida fundamentação e indicação precisa do fato gerador, em desacordo com o art. 142, caput, do Código Tributário Nacional (“CTN”) e art. 10, inc. III e IV, do Decreto n. 70.235/72.

9. Todavia, na remota hipótese em que superada a questão acima, o resultado da diligência apresenta inobservância às orientações contábeis oficiais acerca da imobilização de ativo, assim como da sistemática contábil/fiscal peculiar que a que se sujeita a Impugnante, em decorrência do seu ramo de atividade e das normas fiscais que o regem, sendo as razões apresentadas pelo fiscal insubsistentes para a manutenção da glosa em referência, devendo ser aceita a integralidade dos créditos apropriados pela Impugnante, como se passa a demonstrar.

10. Os bens e serviços listados anteriormente, por sua natureza e pela delimitação conceitual de ativo imobilizado, não o podem integrar, sendo legítimo o creditamento das despesas correlatas de forma direta na sistemática do PIS/COFINS.

11. Isto porque, segundo o Pronunciamento 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o ativo imobilizado é “o item intangível que a) **é mantido** para uso na produção ou fornecimentos de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e b) **se espera utilizar por mais de um período**”.

...

14. Sob este enfoque, os bens e serviços acima elencados afastam-se do conceito de ativo imobilizado na medida em que não têm natureza duradoura, o que impossibilita fisicamente a sua manutenção estável para fins de produção e reduzem a expectativa de uso por período significativa, assim considerado ante a dinâmica da atividade da Impugnante.

...

18. No que se refere às demais despesas elencadas, cabe observar que há constantemente a contratação pela Impugnante de serviços de construção terceirizada para manutenção e ampliação de suas redes de distribuição de gás natural, o que é diferente dos materiais que, no entendimento do trabalho fiscal, efetivamente passariam a integrar o ativo imobilizado após uma manutenção, fazendo com que o item “Empreiteiras/Construtoras” também não deva ser imobilizado, podendo sua

despesa ser creditada diante da essencialidade do gasto à atividade produtiva, tal como ocorre com os serviços de instalações.

19. Não há dúvidas de que tais bens e serviços não são passíveis de ativação, sendo adquiridos e contratados para uso na prestação efetiva do serviço como, por exemplo, o item “Tubos e Conexões” – que se referem aos tubos e conexões utilizados na rede de distribuição do gás natural, diretamente relacionado, portanto, a efetiva prestação do serviço pela Impugnante – ou, ainda, 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, portanto, que nenhum desses itens deve ser transferido, como sugeriu o r. Auditor Fiscal Diligente, para o ativo imobilizado da empresa, razão pela qual entende a Impugnante ter se apropriado corretamente dos créditos de PIS/COFINS por eles gerados.

20. Especialmente, ainda, a conta “fiscal de obras” não compõe o ativo imobilizado por se distanciar totalmente da sua delimitação conceitual, haja visto que os gastos a ele relativos remuneram apenas a atividade temporária de vigilância na obra, que, naturalmente, tem um termo final e, por esta razão, é não só temporária, mas também anterior à existência do bem do ativo imobilizado, ou seja, o edifício ou estrutura em si.

...

II.1.b) Das supostas despesas administrativas

22. Além da questão atinente ao ativo imobilizado, o resultado da diligência destaca a impossibilidade de creditamento de COFINS sobre os valores despendidos pela Impugnante com (i) serviços de manutenção, (ii) assessoria técnica autorizada e (iii) leitura de uso do gás e respectiva entrega das faturas (contas de gás) aos usuários.

23. Em nenhum momento do resultado da diligência, há qualquer questionamento quanto ao fato da manutenção ou da assessoria técnica reportarem-se a qualquer outra função que não seja a de exercício da atividade da Impugnante. O resultado fiscal restringe-se a identificar tais custos como meras despesas administrativas que não dariam o condão para creditamento de PIS e COFINS.

Todavia, esta manutenção técnica da extensa rede dutoviária da Impugnante, composta por complexa tubulação e demais estruturas, é imprescindível para execução da atividade de fornecimento de gás natural desenvolvida pela Impugnante.

24. Particularmente, o item “**Leitura, Entrega (contas de gás)**” reporta-se diretamente à prestação dos serviços da Impugnante, uma vez que se tratar de dois serviços essenciais à aferição do consumo (e própria consideração do fluxo e qualidade dos 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.

25. Nesse sentido, diante da notória essencialidade de todos os serviços e bens em referência para a produção e prestação de serviços da Impugnante, 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.

II.2. – Da glosa de bens para revenda

26. Para o mês de março/2009, o resultado da diligência aponta suposta divergência entre o valor de custos lançados pela Impugnante e o valor apurado pelo

Fisco a título de COFINS no montante de R\$ 865.306,42. Todavia, tal diferença decorre da leitura incorreta da escrita fiscal da Impugnante e da dinâmica particular de faturamento do setor de fornecimento e distribuição de gás natural.

27. No âmbito de suas operações, a Impugnante apropria créditos de COFINS pelo critério da competência das entradas físicas do gás canalizado, uma vez que se trata de produto de consumo continuado (sem interrupção). Sua aquisição pela Impugnante de seu(s) fornecedor(es), portanto, são mensuradas, também, de forma continuada pelos medidores de entrada e saída.

28. No momento da medição da entrada do gás do estabelecimento da Impugnante, ocorre a aquisição (ou seja, há a tradição, troca de propriedade, do gás que passou pelo medidor), de modo que a contabilidade da Impugnante registra pela competência essa aquisição como custo, ainda que não faturado pelo fornecedor.

29. Nesse diapasão, cumpre esclarecer que estes procedimentos estão disciplinados pela Portaria CAT n. 79/2003 (doc. 05), que, em função da própria essência da operação comercial com gás canalizado, autoriza a emissão do documento fiscal até o quinto dia do mês subsequente ao fornecimento (art. 2º, inc. II, da referida Portaria).

...

31. A despeito da dinâmica pormenorizada nos parágrafos anteriores, o resultado da diligência equivocadamente considerou os créditos de COFINS apresentados pela Impugnante. Isso porque tentou conciliar (i) os créditos, tomados com base no custo do gás adquirido e recebido fisicamente em março/2009, com (ii) as notas fiscais emitidas pelo fornecedor da Impugnante no mesmo mês de março/2009. Todavia, as notas fiscais emitidas em março reportam-se ao período base de fevereiro – tal qual, como visto, determinado pela Portaria CAT n. 79/2003.

32. O confronto de valores, em verdade, deveria ter sido providenciado entre: (i) o crédito advindo das despesas de aquisição do gás do mês de março/2009 e (ii) as notas fiscais emitidas no mês de abril/2009 (estas sim, que reportar-se-iam ao custo de aquisição do mês de março).

...

35. Diante do exposto, resta demonstrada a origem do erro na leitura da escrita fiscal da Impugnante que gerou a divergência apontada no trabalho fiscal, sendo necessária determinação de nova diligência para re-apuração dos créditos tomados dentro da dinâmica ora exposta.

II.3. Das devoluções de venda

36. Sobre referido tópico, com base nas deduções assinaladas em sua escrita fiscal, ainda que não registras com CFOP correto, foram devidamente chanceladas pelo trabalho fiscal, sendo integralmente aceitas conforme se verifica da leitura do resultado de diligência e, em especial, de seu Anexo 6.

III. DO RECONHECIMENTO DO PAGAMENTO REFERENTE A JANEIRO/2009

37. Acertadamente, a diligência aceita o pagamento realizado pela Impugnante, no valor de R\$ 9.000.000,00, realizado mediante DARF.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte para (i) exonerar o montante de R\$ 14.142.149,70, com base no resultado da diligência; e manter o valor de R\$ 1.577.138,68 a título de glosa de (a) bens que não poderiam sofrer creditamento imediato de COFINS no momento da aquisição por conta de suposta obrigação de registro como ativo

imobilizado; (b) a créditos decorrentes de supostas despesas estritamente administrativas (e, portanto, não vinculadas intrinsecamente à atividade da Recorrente) e (c) apuração pela Recorrente de créditos de COFINS a maior para o mês de março/2009 dada a dinâmica de aquisição de gás de seus fornecedores.

Cientificada da decisão em 11.10.2017 (fls.704), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 13.11.2017 (fls. 706-729), alegando, em síntese: (i) nulidade do auto de infração por inovação de fundamento trazido pela diligência em relação à obrigatoriedade de imobilizar os bens e serviços antes de apurar o crédito; (ii) da inexistência de determinação legal para ativar os bens e serviços no ativo imobilizado; (iii) direito ao crédito com despesas tidas pela fiscalização como meramente administrativas; e (iv) do direito ao crédito relativo aos bens para revenda.

Houve interposição de recurso de ofício.

Em 24.06.2019 foi juntada petição e documentos carreados pela Recorrente (fls.1.073-1.168) para comprovar suas alegações sobre o direito ao crédito discutido nestes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Tempestividade

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Recurso Voluntário

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese: (i) nulidade do auto de infração por inovação de fundamento trazido pela diligência em relação à obrigatoriedade de imobilizar os bens e serviços antes de apurar o crédito; (ii) inexistência de determinação legal para ativar os bens e serviços no ativo imobilizado; (iii) direito ao crédito com despesas tidas pela fiscalização como meramente administrativas; e (iv) do direito ao crédito relativo aos bens para revenda, os quais serão devidamente analisados a seguir.

II. - Preliminar

Em linhas gerais, a Recorrente requer o cancelamento do Auto de Infração por ausência de motivação, na medida em que a questão relativa a obrigação de ativar o bem o serviço no ativo imobilizado para posteriormente apurar o crédito não consta do fundamento do Auto de Infração, sendo que referida motivação foi trazida aos autos somente pela diligência.

Pois bem.

Nos termos do art. 29 do Decreto 70.235/72, a autoridade julgadora, poderá determinar diligência para formar sua convicção e não para complementar motivação do lançamento, *in verbis*;

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

No presente caso, o julgador de origem ao determinar a realização de diligência nos termos abaixo citado, nada mais fez do que determinar o aperfeiçoamento do lançamento, para que fosse feito o complemento com elementos essenciais que já deveriam dele constar. Isso se deu, exclusivamente, pelo fato de a fiscalização deixar de explicitar corretamente qual o critério adotado para proceder as glosas dos créditos apurados pelo contribuinte:

Nesse contexto, entendo ser necessário o encaminhamento dos autos em diligência para que a autoridade fiscal:

- manifeste-se a respeito das alegações da contribuinte quanto à desconsideração de aquisições de bens e serviços cujos CFOP, em princípio, gerariam crédito;*
- intime a contribuinte a informar e comprovar a existência de serviços por ela tomados como insumos que não teriam sido registrados mediante CFOP;*
- esclareça a glosa dos créditos relativos às devoluções de venda, à luz da planilha apresentada pela interessada na impugnação;*
- elabore relatório circunstanciado sobre o resultado da auditoria fiscal, pronunciando-se acerca da validade e dimensão dos créditos da não cumulatividade informados no Dacon de janeiro a março de 2009, e da correspondente repercussão sobre o crédito tributário lançado.*

Com efeito, a diligência realizada nestes autos, foi feita porque no Auto de Infração não existia a menor demonstração, ao menos em relação a questão da ativação de bens e serviços no mobilizado, sendo, então, incabível que as instâncias julgadoras promovam a atividade de fiscalização que a autoridade lançadora devia ter executado.

Basta realizar um cotejo entre o TVF carreado as folhas 04-09, o Auto de Infração de fls. 10-18 e o documento carreado às fls. 526-535, denominado "Informação Fiscal", para verificar que o fundamento legal e suas razões foram apresentadas somente neste último documento.

Deste modo, entendo que houve total inobservância aos ditames legais previstos no artigo 9º, do Decreto n.º 70.235/72, o qual prevê que o Auto de Infração deverá ser instruído com todos os termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Vale ressaltar, que o lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade. Todavia, essa circunstância não dispensa o Fisco de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento/exigência de tributos, exigência, essa, que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VÍCIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO. *O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade.*

(Acórdão 340300.269, Processo 10855.003221/200393, Rel. Cons. Robson José Bayerl, j. 18/03/2010)

É justamente disso que se trata no presente julgamento, pois, quando a Recorrente foi cientificada do Auto de Infração, não havia, nos autos, a motivação utilizada pela DRJ para manutenção das glosas relativos aos bens e serviços que deveriam ter sido ativados.

Neste cenário, deveria a DRJ, ao contrário do que fez, determinar a lavratura de novo Auto de Infração e, não complementá-lo com a realização de diligência, conforme determina o §3º, do artigo 18, do Decreto nº 70.235.72, a saber:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Neste sentido:

“AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. É nulo, por vício material, o auto de infração que não contém motivação explícita, clara e congruente acerca das razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura. INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE. Descabe à decisão de primeira instância criar as supostas razões fáticas que levaram o fisco a enquadrar determinados lançamentos contábeis como atos não cooperativos. Não compete ao julgador, pois, “tentar salvar” um lançamento deficiente por ausência de motivação e comprovação acerca da ocorrência do fato gerador e matéria tributável, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN. (...)” (1ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção, do CARF, PA n. 19515.005187/2009-11, acórdão 1201001.899, julgado em 20.09.2017)

No mais, para este relator, a ausência de motivação anteriormente tratada, implica inobservância de requisito essencial estabelecido no artigo 142, do Código Tributário Nacional e, por conseguinte, nulidade do lançamento por vício material em relação a matéria tratada neste tópico. Neste sentido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Acréscimo de motivação à acusação fiscal para retificação de erros na apuração do crédito tributário, cujos demonstrativos não foram cientificados ao sujeito passivo por ocasião da lavratura do

lançamento, demandam correção por meio de lançamento complementar sob pena nulidade do lançamento original por vício material. (Acórdão 1302001.748)

Diante do exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, dando-se, assim, provimento ao recurso voluntário. Em razão disso, resta prejudicada a análise do recurso de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo