



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



**Processo nº** 10980.722847/2016-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.786 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** VOLVO DO BRASIL VEICULOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/08/2011, 29/02/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 31/08/2011, 29/02/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto).

## **Relatório**

Trata-se de autos de infração de PIS e COFINS que constituíram o crédito tributário no montante de R\$ 3.325.957,50 e R\$ 15.718.044,20, respectivamente, em decorrência de glosa de créditos da não-cumulatividade.

A fiscalização originou-se na análise do direito de utilização de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, bem como o correto cálculo para sua apuração.

Ao passar a verificar a regularidade da compensação extemporânea de créditos nos AC /2011 e 2012, apontou a fiscalização que a VOLVO se apropriou, nos PA 08/2011 e 02/2012 a 12/2012 de créditos de PIS e de COFINS que não teriam sido por ela utilizados em diversos meses compreendidos no intervalo dos PA 08/2006 a meados de 2012.

Relata a autoridade fiscal que para a utilização dos créditos apurados extemporaneamente, a VOLVO não procedeu à retificação das respectivas DACON de forma tempestiva e sim se utilizou créditos extemporâneos apropriados já no limite de sua decadência, isso é, retroagindo quase cinco anos para apurá-los, e incluindo-os misturados a outros créditos do mês nas DACON dos PA ago/2011, fev a jun/2012, e set e dez/2012.

Na averiguação, a fiscalização efetuou glosas dos seguintes créditos, com os respectivos fundamentos legais, conforme o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 701-728):

### **4.1. Armazenagem em operações não de Vendas**

A VOLVO creditou-se de PIS e COFINS em diversas operações cuja descrição e/ou contrapartida contábil indicam serviços de armazenagem em operações de compra e não de venda.

De acordo com o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2004, aplicado também à legislação do PIS conforme o disposto no art. 15 desta mesma lei, o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de

venda, nos casos dos incisos I e II do mês o art. 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

#### 4.2. Frete nas operações de Compras

A VOLVO creditou-se de PIS e COFINS em diversas operações cuja descrição e/ou contrapartida contábil indicam serviços de frete em operações de compra e não de venda. De acordo com o inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do mês o art. 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor (nestes casos glosados, pois foram suportados pelo comprador).

#### 4.3. CFOP s/ direito a crédito

A VOLVO creditou-se de PIS e COFINS em diversas operações de entradas cujos Códigos Fiscais de Operação – CFOP são os que seguem e que não dão direito a crédito. Cumpre destacar que esses CFOP não constam da lista do SPED FISCAL dentre aqueles possíveis de se gerar crédito.

##### 4.3.1. CFOP 1551 e 2551 - Compra de bem para o ativo imobilizado

De acordo com o inciso III do § 1º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Os créditos são calculados mensalmente sobre a depreciação, mas não sobre a compra de bens para o ativo imobilizado. E de acordo com o § 4º do art. 15 da Lei 10.865/2004, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês, e não sobre a compra de bens para o ativo imobilizado.

##### 4.3.2. CFOP 1916 e 2916 - Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto

De acordo com o inciso VIII do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. A saída ou remessa de mercadoria para conserto se dá mediante a utilização do CFOP 5915 correspondente, sendo que esta operação não integra o faturamento. Portanto, não incide PIS e COFINS não cumulativos na saída (remessa) e na entrada (retorno) de mercadoria ou bem remetido para conserto.

##### 4.3.3. CFOP 1949 e 2949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço

Estas operações não se enquadram nas hipóteses para créditos conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 (condições *numerus clausus*), tampouco nos arts. 15 e 17 da Lei 10.865/2004.

##### 4.3.4. CFOP 2556 e 3556 - Compra de material para uso ou consumo

Estas operações não se enquadram nas hipóteses para créditos conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 ou arts. 15 e 17 da Lei 10.865/2004 e, especialmente, não se enquadram nos incisos I e II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004.

#### 4.4. Consumo Geral

Estas operações não se enquadram nas hipóteses para créditos conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 ou arts. 15 e 17 da Lei 10.865/2004 e, especialmente, não se enquadram nos incisos I e II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004.

#### 4.5. INCOTERM s/ direito

A VOLVO creditou-se de PIS e COFINS em diversas operações cuja descrição e/ou contrapartida contábil indicam serviços de frete em operações FOB (“free on board”) ou FCA (“free carrier”) que correram por conta do comprador e não do vendedor. De acordo com o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2004, aplicado também à legislação do PIS, conforme o disposto no art. 15 desta mesma lei, o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor (o que não ocorreu nestes casos glosados).

#### 4.6. Manutenção (peças e serviços)

A VOLVO creditou-se de PIS e COFINS em diversas operações cuja descrição e/ou contrapartida contábil indicam aquisição de serviços ou peças para manutenção em geral, inclusive empilhadeiras e outros itens. Estas operações não se enquadram nas hipóteses para créditos conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 e, especialmente, não se enquadram no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, nas definições de insumos das IN 247/2002 (art. 66, I, b, b.1) e 404/2004 (art. 8º, § 4º, I), e no correspondente conceito de insumos presente também na legislação do ICMS e do IPI.

4.7. Despesas na aquisição de serviços de frete na exportação não sujeitos ao pagamento da contribuição

A VOLVO creditou-se em diversas operações cuja descrição e/ou contrapartida contábil indicam aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, isto é, despesas com fretes (serviços) cujo transportador é pessoa jurídica não domiciliada no país e, por isso, não sujeitas ao pagamento do PIS e da COFINS. Apesar de estas empresas possuírem inscrição no CNPJ consta, nos respectivos CNPJ, possuírem sede no exterior (telas de consulta do CNPJ anexas ao PAF):

<b>Empresa</b>	<b>CNPJ</b>	<b>Sede em</b>	<b>País</b>
Geodis Wilson	05.518.755/0001-04	Gotenburg	Alemanha
Maersk Line	13.006.532/0001-88	Copenhagen	Dinamarca
Maersk Line	21.386.088/0001-00	Copenhagen	Dinamarca
Transportes Pons e Hijos]	não encontrado	Málaga	Espanha

De acordo com o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Esse entendimento, inclusive, é o que consta da Solução de Consulta apresentada pela RFB à VOLVO sob nº 182/2009 já mencionada. Em maio/2008, a VOLVO protocolou consulta à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 9ª região Fiscal (processo 10980.007025/2008-67, íntegra da consulta e solução juntadas ao presente PAF).

Respondendo à consulente, a DISIT da Superintendência da RFB 9ª RF assim esclareceu (Solução de Consulta nº 182/2009, íntegra anexa ao PAF):

14. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes de exportação de produtos de sua fabricação, somente dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de Contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins, nas sistemáticas de não-cumulatividade, se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no País, e desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais, não se aplicando à hipótese as vedações do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

14.1 Ainda, dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, não podendo o conceito de armazenagem ser estendido para abarcar outras despesas portuárias como a carga e descarga ou a movimentação de mercadorias.

Ainda, consta das planilhas apresentadas pela VOLVO (resposta aos TIF nº 03 e 10) a informação a seguir onde “fornecedor” significa “transportador”:

Fornecedor	CNPJ
ATLAS MARITIME SAO PA	35.812.023/0001-85
CENTER CARGO TRANSPORTES INTERNACIONAIS L	65.805.269/0001-90
EXPRESSO ARAÇATUBA LTDA	57.692.055/0001-27
GEODIS WILSON	EXTERIOR
TNT MERCURIO CARGAS E ENC. EXPR.S/A	95.591.723/0001-19
TRANSPORTES GABARDO LTDA	92-644-483/0001-85
TRANSPORTES PONS E HI	EXTERIOR
TRANSPORTES RODOVAL L	44.294.593/0001-11
MSC DO BRASIL	02.378.779/0001-09
MAERSK LINE	EXTERIOR
DACHSER BRASIL LOGIST	08.996.109/0001-32
OCEANUS AGENCIA MARÍT.	32.082.489/0009-31
TROPICAL AGENCIA MARÍ	53.745.469/0001-16
PINHO INTERNACIONAL	N/A
RODO LE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA	N/A
TORA TRANSPORTES IND. LTDA	20.468.310/0001-42
TRANSPORTES PANAZZOLO	92.758.457/0001-88
CIA LIBRA DE NAVEGAÇÃO	42.581.413/0001-57

#### 4.8. Despesas Aduaneiras

A VOLVO creditou-se de PIS e COFINS em diversas operações cuja descrição e/ou contrapartida contábil indicam despesas aduaneiras classificadas em serviços tais como: COMISSÃO, THC, ARMAZENAGEM, DESCONSOLIDAÇÃO, COLLECT, DELIVERY e DEMURRAGE.

Destas, convém descrever sucintamente em que consiste cada um destes serviços:

• **COMISSÃO:** remuneração paga ou a pagar ao agente do comprador ou do vendedor, pelos serviços de representação e intermediação prestados pelo agente, na compra ou na venda de bem ou mercadoria.

• **THC:** *Terminal Handling Charge* equivale a Taxa de Manuseio no Terminal ou “Serviços de Capatazia”, numa tradução livre; é a atividade de movimentação de bens ou mercadorias nas instalações dentro do porto.

• **ARMAZENAGEM:** a descrição é autossuficiente.

• **DESCONSOLIDAÇÃO:** eventualmente também referida como “desunitização” (sic) de carga, consiste em separar cada volume que constitui a carga consolidada de acordo com os dados do embarcador e também do destinatário específico.

• **COLLECT:** cobrança ou ato de se cobrar um débito ou exigir pagamento a ser efetuado no destino da carga (“a cobrar”, em tradução livre).

• **DELIVERY:** taxas e documentos necessários à entrega (no destino).

• **DEMURRAGE:** equivale a uma sobre-estadia, a uma multa pela demora (“*demurrage*”), a ser paga pelo contratante de um navio, quando esta demora nos portos além do prazo combinado em contrato.

As bases de cálculo pretendidas a este título montaram em:

<b>Despesas</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>PIS</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS + COFINS</b>
COMISSAO	18.295.157,82	301.870,10	1.390.431,99	<b>1.692.302,10</b>
THC	10.271.838,49	169.485,34	780.659,73	<b>950.145,06</b>
ARMAZENAGEM	9.526.794,94	157.192,12	724.036,42	<b>881.228,53</b>
DESCONSOLIDACAO	1.515.587,36	25.007,19	115.184,64	<b>140.191,83</b>
COLLECT	1.337.991,83	22.076,87	101.687,38	<b>123.764,24</b>
DELIVERY	635.182,87	10.480,52	48.273,90	<b>58.754,42</b>
DEMURRAGE	313.495,52	5.172,68	23.825,66	<b>28.998,34</b>
<b>Total Geral</b>	<b>41.896.048,83</b>	<b>691.284,81</b>	<b>3.184.099,71</b>	<b>3.875.384,52</b>

Estas operações não se enquadram nas hipóteses para créditos conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 e art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, especialmente, não se enquadram nos incisos I e II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004. Aquelas relativas às operações de importação não compõem o valor aduaneiro e, portanto, não geram créditos, enquanto que aquelas pagas nas operações de exportação não dão direito a créditos por não se enquadrarem nas hipóteses de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2004 já referido). Destarte, este entendimento já consta de Solução de Consulta feita pela própria VOLVO conforme destaques reproduzidos alhures.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 26 de junho de 2012 dispõe que os gastos com desembaraço aduaneiro na importação de mercadorias não geram direito ao desconto de créditos da de PIS e de COFINS, por falta de amparo legal.

Interposta a impugnação, a 4ª Turma da DRJ/RPO, acórdão nº 14-65.195, negou provimento à impugnação, com decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

ARMAZENAGEM E FRETE EM OPERAÇÃO DIVERSA DA VENDA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Só é permitido o creditamento sobre o frete na operação de venda e nas circunstâncias do inciso IX, do art. 3º, da Lei 10.833/2003, que tenham sido suportadas pelo vendedor e não pelo comprador.

FRETE EM OPERAÇÃO DE VENDA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR.

O serviço de frete, em operação de venda para o exterior, prestado por pessoa jurídica que não possui domicílio no Brasil não dão direito ao crédito prescrito nas normas legais.

DESPESAS ADUANEIRAS. IMPORTAÇÃO. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido descontar créditos calculados em relação a despesas aduaneiras diversas, decorrentes da importação de bens e produtos, não prescritos na legislação como geradores de créditos.

FALTA DE IDENTIFICAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO GENÉRICA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A falta de identificação, ou sua identificação de forma genérica, que impossibilitam o detalhamento e análise do bem, produto ou serviço utilizado na geração de créditos pelo contribuinte, não possibilita o creditamento prescrito nas normas legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF, ou quando as irregularidades possam ser sanadas, ou ainda de eventos futuros e incertos.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência/perícia deve ser motivado e acompanhado das razões e quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

As provas devem ser apresentadas no prazo de impugnação.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente alega a existência de saldo credor e a legitimidade dos insumos, tratando-os todos como essenciais a atividade da empresa. Seus requerimentos foram:

a) Preliminarmente, DETERMINAR a nulidade do Auto de Infração, haja vista a existência de saldo credor que foi inobservado pelo i. Fiscalização;

b) caso não seja este o entendimento, alternativamente, requer, a suspensão do presente processo, tendo em vista que este tema está sendo objeto de outros processos administrativos (10980.924464/2001-31, 10980.924455/2011-41, 10980.924457/2011-30, 10980.924458/2011-84, 10980.924462/2011-42, 10980.924463/2011-97, 10980.924466/2011-21, 10980.924468/2011-86, 10980.924469/2011-64, 10980.924472/2011-88, 10980.924474/2011-77, 10980.924476/2011-66, que analisam os créditos do PIS e de COFINS entre 2005 e 2008), e, por exemplo, o PAF 10980.924454/2011-04 já homologou o aumento em R\$ 1.707.916,58, do direito creditório passível de ressarcimento de COFINS não cumulativo vinculados a receitas de exportação da empresa, relativo ao ano-calendário de 2005, fato que impactará no saldo credor da empresa.

No mérito, requer:

1- Cancelamento integral da exigência fiscal;

2- O reconhecimento do direito creditório representado pelos custos incorridos para consecução da atividade fim da Recorrente, tendo em vista o conceito de insumos empregado na peça recursal;

3- Em primazia do princípio da verdade material, seja deferida diligência para comprovação das operações realizadas pela Recorrente, tendo em vista a regularidade do crédito essencial a cada etapa do processo industrial.

Em petição datada de 17 de abril de 2018, a Recorrente requer o provimento integral do Recurso Voluntário para cancelar integralmente o Auto de Infração, tendo em vista que da glosa dos créditos extemporâneos não decorre tributo a descoberto, mas mera redução da apuração do crédito.

Alternativamente, requer a conversão do presente julgamento em diligência para que se apure: (i) com base na documentação acostada aos autos, se a empresa, no período compreendido entre 2006 e 2012, recolheu PIS e COFINS e, por conseguinte, se se valeu dos créditos mensalmente apurados; (ii) se o valor do crédito extemporâneo, apurado e declarado apenas em 2011 e 2012, foi objeto de pedido de ressarcimento ou PER/DCOMP e (iii) tendo em vista a planilha constante no anexo 1 do TVF, seja refeita integralmente a conta gráfica da empresa, com base nos dados das DACONS constantes nos autos, para se verificar se há efetivo valor a descoberto a título de PIS e COFINS.

Esta Turma, por meio da Resolução n.º 3301-000.688, converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem, considerando a planilha constante no anexo 1 do TVF e tudo o que consta nos autos:



i) Aponte se houve recolhimento de PIS e COFINS, bem como a utilização dos créditos mensalmente apurados;

ii) Verifique se houve pedido de ressarcimento ou PER/DCOMP de créditos;

iii) Analise as DACONs de 2006 a 2012 para a verificação da existência de créditos suficientes para cobrir todos os débitos do contribuinte. Com isso, ainda que mantidas todas as glosas de créditos extemporâneos, se haveria saldo a pagar das contribuições a ser exigido em auto de infração;

iv) Elabore relatório conclusivo quanto à existência ou não de saldo de créditos para a cobertura das glosas dos créditos extemporâneos efetuadas pela Doute Fiscalização.

Consequentemente, que refaça a apuração do valor tributável de PIS e COFINS.

O relatório fiscal foi acostado aos autos.

Em seguida, o processo foi reincluído em pauta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Na origem, a fiscalização analisou o direito de utilização de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, bem como o correto cálculo para sua apuração. Na averiguação, efetuou glosas de créditos, com a metodologia que se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 701-728), nesses termos:

Ao final dessa verificação identificamos **170.018** registros sujeitos a glosa de créditos por ausência de direito ao creditamento cujos motivos restam pormenorizados de forma segredada no tópico 4 do presente Termo logo à frente. Destaque-se que o montante de glosa de Base de Cálculo (BC) a que chegamos perfaz um total de **R\$ 95.630.771,41** conforme a seguir resumido:

(+) BC PLEITEADA de CRÉD. EXTEMPORÂNEO	363.741.739,17
(-) GLOSA de BC de CRÉD. por ausência de direito	95.630.771,41
(=) BASE DE CÁLCULO de CRÉD EXTEMP admitida	268.110.967,76

As verificações, cálculos e glosas seguem resumidamente demonstradas no quadro a seguir denominado “*Resumo da Apuração das BC de Créditos de PIS e COFINS*” (também no Anexo nº 01 deste Termo), aqui divididos em duas seções: uma para os AC 2006 a 2009, e a outra para os AC 2010 a 2012 e Totais.

1) CRÉD EXTEMP pleiteado (relacionados no Anexo n° 04)				
	2006	2007	2008	2009
BC planilhas CRED EXTEMP da VOLVO	8.289.877,07	49.315.093,66	62.156.452,24	31.875.877,49
2) GLOSAS de BC pelos motivos cf. itens do TVF (valores consolidados do Anexo n° 03):				
Motivo da Glosa	2006	2007	2008	2009
4.1 ARMAZENAGEM não na operação de VENDA	0,00	220.350,00	170.290,00	63.295,58
4.2 FRETES PAGOS NA COMPRA (NÃO NA VENDA)	0,00	0,00	0,00	0,00
4.3 CFOP s/ direito	0,00	804.006,24	1.048.286,83	390.040,78
4.4 MATERIAL DE CONSUMO GERAL	0,00	0,00	0,00	2.021.633,83
4.5 INCOTERM s/ direito (F-)	1.528,07	136.776,54	167.832,98	45.319,22
4.6 MANUTENÇÃO (SERVIÇOS e PEÇAS)	0,00	1.809.194,20	2.868.474,99	1.609.259,10
4.7 SERVIÇOS NÃO SUJEITOS pagto PIS e COFINS	967.110,84	174.571,00	618.109,04	0,00
4.8 DESPESAS ADUANEIRAS	0,00	4.809.632,22	7.979.512,82	3.885.182,14
(=) GLOSA de BC de CRÉD. por ausência de direito	968.638,91	7.954.530,20	12.852.506,66	8.014.730,65
(+) BC PLEITEADA de CRÉD. EXTEMPORÂNEO	8.289.877,07	49.315.093,66	62.156.452,24	31.875.877,49
(-) GLOSA de BC de CRÉD. por ausência de direito	968.638,91	7.954.530,20	12.852.506,66	8.014.730,65
(=) BASE DE CÁLCULO de CRÉD EXTEMP admitida	7.321.238,16	41.360.563,46	49.303.945,58	23.861.146,84
3) GLOSA TOTAL de CRÉDITOS				
	2006	2007	2008	2009
GLOSA de CRÉD EXTEMP de PIS ou BC x 1,65%	15.982,30	131.264,30	212.081,86	132.249,05
GLOSA de CRÉD EXTEMP de COFINS ou BC x 7,6%	73.616,61	604.540,48	976.785,56	609.125,31

Fonte: Anexo nº 01 - Resumo da Apuração das BC de Créditos de PIS e COFINS

1) CRÉD EXTEMP pleiteado (relacionados no Anexo n° 04)				
	2010	2011	2012	SOMA 2006 a 2012
BC planilhas CRED EXTEMP da VOLVO	60.857.394,13	104.946.389,41	46.300.655,17	363.741.739,17
2) GLOSAS de BC pelos motivos cf. itens do TVF (valores consolidados do Anexo n° 03):				
Motivo da Glosa	2010	2011	2012	SOMA 2006 a 2012
4.1 ARMAZENAGEM não na operação de VENDA	72.241,36	96.194,65	0,00	622.371,59
4.2 FRETES PAGOS NA COMPRA (NÃO NA VENDA)	0,00	0,00	5.988.128,41	5.988.128,41
4.3 CFOP s/ direito	1.968.187,78	6.056.864,98	8.874.855,82	19.142.242,43
4.4 MATERIAL DE CONSUMO GERAL	3.730.519,16	4.528.755,24	2.777.073,84	13.057.982,07
4.5 INCOTERM s/ direito (F-)	97.657,71	162.444,47	0,00	611.558,99
4.6 MANUTENÇÃO (SERVIÇOS e PEÇAS)	2.433.513,72	3.830.793,58	0,00	12.551.235,59
4.7 SERVIÇOS NÃO SUJEITOS pagto PIS e COFINS	1.412,62	0,00	0,00	1.761.203,50
4.8 DESPESAS ADUANEIRAS	9.859.499,40	15.255.994,45	106.227,80	41.896.048,83
(=) GLOSA de BC de CRÉD. por ausência de direito	18.163.031,75	29.931.047,37	17.746.285,87	95.630.771,41
(+) BC PLEITEADA de CRÉD. EXTEMPORÂNEO	60.857.394,13	104.946.389,41	46.300.655,17	363.741.739,17
(-) GLOSA de BC de CRÉD. por ausência de direito	18.163.031,75	29.931.047,37	17.746.285,87	95.630.771,41
(=) BASE DE CÁLCULO de CRÉD EXTEMP admitida	42.694.362,38	75.015.342,04	28.554.369,30	268.110.967,76
3) GLOSA TOTAL de CRÉDITOS				
	2010	2011	2012	SOMA 2006 a 2012
GLOSA de CRÉD EXTEMP de PIS ou BC x 1,65%	299.695,46	454.039,20	292.814,29	1.538.126,46
GLOSA de CRÉD EXTEMP de COFINS ou BC x 7,6%	1.380.400,40	2.277.253,46	1.348.718,63	7.270.440,45

Fonte: Anexo nº 01 - Resumo da Apuração das BC de Créditos de PIS e COFINS

As tabelas retro encontram-se consolidadas no Anexo nº 01 deste Termo bem como disponíveis no arquivo “VOLVO TVF PIS COFINS ANEXO 01 resumo apuração BC créditos .xlsx” juntado ao PAF.

Na seção “1) CRÉD EXTEMP pleiteado (relacionados no Anexo nº 04)” demonstramos os totais por AC dos Créditos pleiteados (utilizados) pela VOLVO:

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	SOMA 2006 a 2012
8.289.877,07	49.315.093,66	62.156.452,24	31.875.877,49	60.857.394,13	104.946.389,41	46.300.655,17	363.741.739,17

A seção “2) GLOSAS de BC pelos motivos cf. itens do TVF (valores consolidados do Anexo nº 03)” relaciona as glosas de BC por motivo de glosa (vide capítulo 4 deste termo) e por AC, e aqui resumidas pelo total do período:

Motivo da Glosa	SOMA 2006 a 2012
4.1 ARMAZENAGEM não na operação de VENDA	622.371,59
4.2 FRETES PAGOS NA COMPRA (NÃO NA VENDA)	5.988.128,41
4.3 CFOP s/ direito	19.142.242,43
4.4 MATERIAL DE CONSUMO GERAL	13.057.982,07
4.5 INCOTERM s/ direito (F--)	611.558,99
4.6 MANUTENÇÃO (SERVIÇOS e PEÇAS)	12.551.235,59
4.7 SERVIÇOS NÃO SUJEITOS pagto PIS e COFINS	1.761.203,50
4.8 DESPESAS ADUANEIRAS	41.896.048,83
<b>(=) GLOSA de BC de CRÉD. por ausência de direito</b>	<b>95.630.771,41</b>

Prosseguindo na demonstração resumida da glosa dos CRÉD EXTEMP, chegamos à seção “3) GLOSA TOTAL de CRÉDITOS”:

“3) GLOSA TOTAL de CRÉDITOS”:

3) GLOSA TOTAL de CRÉDITOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	SOMA 2006 a 2012
GLOSA de CRÉD EXTEMP de PIS ou BC x 1,65%	15.982,30	131.264,30	212.081,86	132.249,05	299.695,46	454.039,20	292.814,29	1.538.126,46
GLOSA de CRÉD EXTEMP de COFINS ou BC x 7,6%	73.616,61	604.540,48	976.785,56	609.125,31	1.380.400,40	2.277.253,46	1.348.718,63	7.270.440,45

3) GLOSA TOTAL de CRÉDITOS	SOMA 2006 a 2012
GLOSA de CRÉD EXTEMP de PIS ou BC x 1,65%	1.538.126,46
GLOSA de CRÉD EXTEMP de COFINS ou BC x 7,6%	7.270.440,45

Observar que, na seção “2” do Anexo 1 acima, as descrições de “Motivo de Glosa” guardam relação direta com os itens 4.1 a 4.8 deste Termo de Verificação (no capítulo 4 adiante).

Os 170.018 registros base da glosa estão relacionados no arquivo não paginável “VOLVO TVF PIS COFINS ANEXO 03 operações com glosa de créditos.CSV” juntado ao PAF. Consolidadas conforme o AC de origem de cada registro e pretenso crédito, as glosas conformam os subtotais a seguir:

### TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

AC	Base de Cálculo	COFINS	PIS
2006	968.638,91	73.616,61	15.982,30
2007	7.954.530,20	604.540,48	131.264,30
2008	12.852.506,66	976.785,56	212.081,86
2009	8.014.730,65	609.125,31	132.249,05
2010	18.163.031,75	1.380.400,40	299.695,46
2011	29.931.047,37	2.277.253,46	454.039,20
2012	17.746.285,87	1.348.718,63	292.814,29
<b>Geral</b>	<b>95.630.771,41</b>	<b>7.270.440,45</b>	<b>1.538.126,46</b>

Ao final, a fiscalização aponta a base de cálculo do auto de infração:

### 7. CONCLUSÃO

Resta assim encerrada a presente ação fiscal, por meio da qual verificamos o cumprimento das obrigações tributárias relativas à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e à Contribuição para o PIS – Programa de Integração Social no período de janeiro/2011 a dezembro/2012.

As infrações são as relacionadas no Demonstrativo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração, cujo detalhamento encontra-se reproduzido no presente Termo de Verificação Fiscal e seus Anexos.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário total a seguir:

	PIS	COFINS	TOTAL
CONTRIBUIÇÃO	1.538.126,46	7.270.440,45	8.808.566,91
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2016)	634.236,23	2.994.773,51	3.629.009,74
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	1.153.594,81	5.452.830,32	6.606.425,13
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	3.325.957,50	15.718.044,28	19.044.001,78

Então, resta claro que a autoridade fiscal utilizou como base de cálculo os próprios créditos extemporâneos pleiteados, ao invés de construir a base tributável observando o princípio da não cumulatividade das contribuições, estampado no texto constitucional no §12, do art. 195, incluído pela Emenda Constitucional n.º 42/03 e nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 1.º e 3.º.

Entendo que o expediente de que lançou mão a fiscalização não é possível, gerando vício no lançamento que não permite convalidação.

A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo dos princípios da legalidade e tipicidade.

Dessa forma, os equívocos na determinação desses elementos ensejam a nulidade do ato administrativo por vício material.

Dessa forma, o lançamento estará eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo).

A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária.

Por outro lado, não há falar-se em vício formal, pois não se está diante de defeito provocado por descumprimento de formalidades do lançamento, tais como: ausência de notificação, ausência de assinatura da autoridade autuante, ou quaisquer outros elementos apenas “estruturais”.

Já tive a oportunidade de sustentar que são matérias de ordem pública, todas aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa (acórdão n.º 3301-004.787). Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de

exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

Sustento que os motivos de nulidade do auto de infração por vício material são matérias de ordem pública, por isso o auto de infração é nulo na origem.

Logo, há que se dar provimento ao recurso voluntário.

Por conseguinte, deixo de analisar as demais matérias do recurso voluntário, considerando a causa de nulidade que fulmina todo o lançamento tributário.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora