MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**17095.722478/2021-18**
ACÓRDÃO	3202-003.068 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALVES & BORGES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. REENQUADRAMENTO.

A incorreta classificação de produtos sob o benefício fiscal da Alíquota Zero enseja, de ofício, o reenquadramento destes em sua classe correta.

INSUMOS. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

DECISÃO JUDICIAL. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

As glosas sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção utilizadas em frota de caminhões, por força de decisão judicial pendente de julgamento, não serão conhecidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo a matéria atinente às glosas sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção utilizados na frota de caminhões, para, na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto face a lavratura de Auto de Infração para cobrança de Pis/Cofins, relativo ao período de apuração compreendido entre 01/01/2018 a 31/12/2019, em desfavor da Recorrente ALVES & BORGES LTDA

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

> INTRODUÇÃO 1. Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 11/08/2021 contra o Contribuinte acima identificado, tendo por fundamento a insuficiência de recolhimento dos tributos PIS (valor de R$ 2.934.137,38) e Cofins (valor de R$ 13.514.793,34), acrescidos de juros de mora e multa, relativos período de janeiro/2018 a dezembro/2019, apurada no curso de ação fiscal desenvolvida em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal TDPF nº 01.1.01.00-2021-01285-4. A seguir seguir, relato os fatos.
>
> DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL 2. Consoante relato no Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/55 o Auditor-Fiscal procedeu a fiscalização na Contribuinte para verificar o cumprimento das obrigações relativas ao PIS e COFINS, relativas ao período de janeiro/2018 a dezembro/2019, e que após as intimações para apresentação de documentos e esclarecimentos constatou as infrações abaixo relacionadas, que resultaram na lavratura dos autos de infração acima relacionados. O resultado da ação fiscal encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal, reproduzido em síntese abaixo:
>
> (...)
>
> 3. Conforme informações obtidas no Contrato Social apresentado pela empresa, a sociedade tem por objeto social o comércio atacadista de materiais de construção; comércio atacadista de cimento; comércio varejista de materiais para construção; comércio varejista de cal, areia, pedra britada, tijolos e telhas; transporte rodoviário de carga, intermunicipal e interestadual.
>
> 4. Do ponto de vista fiscal, em relação à PIS/Cofins, o sujeito passivo apresentou a EFD – Contribuições com nenhum saldo de contribuição a pagar e ainda com saldo de crédito acumulado das contribuições conforme demonstrado no quadro a seguir:3. Conforme

DOCUMENTO VALIDADO

informações obtidas no Contrato Social apresentado pela empresa, a sociedade tem por objeto social o comércio atacadista de materiais de construção; comércio atacadista de cimento; comércio varejista de materiais para construção; comércio varejista de cal, areia, pedra britada, tijolos e telhas; transporte rodoviário de carga, intermunicipal e interestadual.

4. Do ponto de vista fiscal, em relação à PIS/Cofins, o sujeito passivo apresentou a EFD – Contribuições com nenhum saldo de contribuição a pagar e ainda com saldo de crédito acumulado das contribuições conforme demonstrado no quadro a seguir:

Mês	Hash da EFD-Contribuições	Débito Cofins	Crédito Cofins	Débito PIS	Crédito PIS	Saldo Crédito PIS	Saldo Crédito Cofins
01/2018	811F04A3BC9DC221E44DB63D836873E938A9281A	29.816,85	29.816,85	6.473,40	6.473,40	60.298,43	277.738,13
02/2018	651DCB95702A70067CAC0215FD13FCA840901DB9	12.211,36	12.211,36	2.651,15	2.651,15	79.547,84	366.402,07
03/2018	DE144335F5BE1281DD1D94466A874F50F67F27DF	10.415,20	10.415,20	2.261,19	2.261,19	106.000,22	488.243,34
04/2018	11082B8D11AEBFC3718A71ABE8F3D2E90ABAB0BA	25.074,85	25.074,85	5.443,88	5.443,88	129.131,10	594.785,55
05/2018	7B29E24EAB7621FB33573FF88457C632CC92205F	38.800,15	38.800,15	8.423,72	8.423,72	153.586,15	707.427,02
06/2018	ED0C6270CCA647496E9881E2F0A6046EB1D0A34A	54.631,51	54.631,51	11.860,79	11.860,79	185.535,88	854.589,44
07/2018	5FFABD0AE04CB6BF24AB335A2ECDC17137F62668	52.467,27	52.467,27	11.390,92	11.390,92	211.019,73	971.969,58
08/2018	77AB55C7182BC6DD513607785EE9B00C0F07CD5C	74.232,37	74.232,37	16.116,24	16.116,24	232.385,62	1.070.382,15
09/2018	8A5C44072811D382E476D5646709A3796121C74B	83.780,95	83.780,95	18.189,28	18.189,28	249.613,16	1.149.733,21
10/2018	F42B49EAE880AE569EA401971717EA7A00201EFA	59.501,95	59.501,95	12.918,19	12.918,19	284.474,65	1.310.307,36
11/2018	E28BE39A3DFD0604299BCB66E3B3EA8DA828B95D	62.750,93	62.750,93	13.623,56	13.623,56	307.939,15	1.418.386,29
12/2018	4920B4CB6D0B9E574A31E2AF8039ABF4D80B8BEB	57.462,68	57.462,68	12.475,45	12.475,45	333.533,90	1.536.277,26
01/2019	DA73498C6AEBC698BE204F10DC261D06738E8567	70.745,97	70.745,97	15.359,32	15.359,32	351.923,33	1.620.980,10
02/2019	065B9810726A9DFDE70A16CF5F43A77021B64AE1	67.609,01	67.609,01	14.678,27	14.678,27	378.575,60	1.743.742,05
03/2019	7CFC7FC807A8EA2B7C7C7A79D740E7BBCBCF423C	66.997,75	66.997,75	14.545,56	14.545,56	392.527,03	1.808.003,16
04/2019	F6D79A05E3B336A39A80D759747BB9B87D74ECDB	62.953,47	62.953,47	13.667,53	13.667,53	412.331,81	1.899.225,16
05/2019	CA2A1395FA69349A7DE2EDF6D3EBC41AEE6083BD	66.758,36	66.758,36	14.493,59	14.493,59	436.381,47	2.009.999,35
06/2019	77C36E97126B3991EA81408DA42FEFDF77C76E82	90.376,02	90.376,02	19.621,11	19.621,11	452.824,66	2.085.737,66
07/2019	D45E2820D39922B96C1F23704FE51F66510897DE	99.584,37	99.584,37	21.620,29	21.620,29	476.321,24	2.193.964,34
08/2019	89D38EF457C81F80AD7B370B575A3362C579815B	102.916,10	102.916,10	22.343,63	22.343,63	506.592,90	2.333.397,46
09/2019	2A3C2F4B674740A0AF2E3FCF4EE3DE115DB37298	127.709,51	127.709,51	27.726,41	27.726,41	528.572,28	2.434.635,82
10/2019	DBC1FCF689C1DECE375A76BB32C3FADA6A551676	97.139,23	97.139,23	21.089,44	21.089,44	550.137,30	2.533.965,64
11/2019	E7FB7CAA5AD79C66E280FFF0DE24E9C2738E5E6E	114.411,97	114.411,97	24.839,44	24.839,44	569.951,00	2.625.228,74
12/2019	3CF6BA5A08AFC793383F4F09067D1DCFA738533A	112.232,46	112.232,46	24.366,26	24.366,26	585.365,85	2.696.230,48

Fonte: Escrituração Fiscal digital – EFD Contribuições

5. Em relação às DCTF's dos períodos fiscalizados, o contribuinte declarou apenas débito de CSLL e IRPJ para determinados meses dos anos de 2018 e 2019.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Mês da DCTF	Tributo	Valor Total do Débito
06/2018	CSLL	5.042,74
06/2018	IRPJ	8.404,57
03/2019	CSLL	1.639,85
03/2019	IRPJ	2.733,09
06/2019	CSLL	5.229,57
06/2019	IRPJ	8.715,95
09/2019	CSLL	5.491,05
09/2019	IRPJ	9.151,75
12/2019	CSLL	5.637,80
12/2019	IRPJ	9.345,24

(...)

8. O presente procedimento fiscal foi aberto com o objetivo de verificar saídas de produtos tributadas com alíquota zero e apurar se créditos de determinadas aquisições foram corretamente escrituradas na EDF-Contribuições (sic).

(...)11. Dando continuidade ao procedimento fiscal, em 22/03/2021 foi expedido o Termo de Intimação n° 01/2021. A ciência ocorreu por correspondência em 31/03/2021. No que tange à documentação requerida, segue transcrito abaixo trecho da intimação.

Dito isso, em continuidade ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal em epígrafe, de forma a elucidar fatos que, em tese, configurariam fatos geradores de tributos federais, e com fulcro nos arts. 949, 950, 956, 971 e 972 do Decreto n' 9.580, de 22 de novembro de 2018, fica o contribuinte INTIMADO, no prazo de 20 dias, a apresentar:

1) Indicação por escrito de pessoa física habilitada por procuração – com firma reconhecida por titular da empresa – para representar o contribuinte perante a Receita Federal, na ação fiscal n' 01.1.01.00-2021-01285-4, especialmente no que se refere à ciência de documentos expedidos por este órgão, inclusive autos de infração; 2) Documento informando se há processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária ou de classificação fiscal de mercadorias e, caso haja, informar número do processo e apresentar cópia do pedido e da respectiva decisão, se houver; 3) Documento informando se há processo judicial movido pela empresa acerca de quaisquer dos aspectos jurídicos dos tributos fiscalizados e, caso haja, cópias das petições iniciais e das respectivas decisões judiciais, se houver.

4) Explicações e esclarecimentos, de forma geral, sobre a natureza dos créditos de PIS e Cofins na aquisição de produtos classificados como "Aquisição de bens utilizados como insumo". Gostaria que a empresa demonstrasse qual foi o critério utilizado pela mesma para enquadrar uma aquisição como insumo ou não. Apenas para ilustrar, foram identificadas aquisições de produtos como parafusos, tintas, obras de arte, pia, pães, tijolos, cabos elétricos, água mineral, creme de leite e diversos outros que geraram crédito das contribuições PIS e Cofins, anos-calendário 2018 e 2019.

Ano	*Natureza da Base de Cálculo do Crédito*	*Valor das Notas*
2018	*Aquisição de bens utilizados como insumo*	*R$ 20.857.128,39*
2019	*Aquisição de bens utilizados como insumo*	*R$ 17.059.511,81*

5) Esclarecimentos e/ou justificativas do motivo pelo qual a empresa classificou a aquisição dos produtos listados abaixo como bens utilizados como insumos, ou seja, geradores de crédito, conforme as EFD-Contribuições, anos 2018 e 2019.

DOCUMENTO VALIDADO

Descrição Resumida do produto – NCM	Base de Cálculo do Crédito 2018	Base de Cálculo do Crédito 2019
Adubos	R$ 129.873,15	R$ 198.172,37
Álcool etílico	R$ 267.973,66	R$ 137.513,41
Centrifugadores	R$ 94.220,00	R$ 96.113,04
Gás de Petróleo	R$ 72.852,36	R$ 101.418,00
Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos	R$ 17.767.843,08	R$ 14.262.058,86
Partes destinadas a motores, aparelhos, máquinas e veículos	R$ 303.723,52	R$ 263.913,12
Pneumáticos	R$ 1.057.864,42	R$ 963.119,63

6) Esclarecimentos e/ou justificativas do motivo pelo qual as vendas dos produtos com os NCM's "Cimentos Hidráulicos" e "Construções e suas partes" saíram tributados com alíquota zero. Apresentar documentação probatória, se for o caso.

Ano da Emissao	Codigo NCM	Descrição NCM	Valor Produto
2018	25232100	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados. Cimentos Portland: Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente.	R$ 8.865.098,36
2018	25232910	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados. Cimentos Portland: Cimento comum.	R$ 42.865.116,94
2018	25232990	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados. Cimentos Portland: Outros.	R$ 647.424,59
2018	68118200	Obras de fibrocimento, cimento-celulose ou produtos semelhantes. Que não contenham amianto: Outras chapas, painéis, ladrilhos, telhas e artigos semelhantes.	R$ 493,60
2018	73084000	Construções e suas partes (por exemplo, pontes e elementos de pontes, comportas, torres, pórticos, pilares, colunas, armações, estruturas para telhados, portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras, portas de correr, balaustradas), de ferro fundido, ferro ou aço, exceto as construções pré-fabricadas da posição 94.06; chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, próprios para construções. Material para andaimes, para armações (cofragens) ou para escoramentos.	R$ 3.320,00
2019	25232100	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados. Cimentos Portland: Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente.	R$ 11.138.079,24
2019	25232910	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados. Cimentos Portland: Cimento comum.	R$ 67.592.433,10
2019	25232990	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados. Cimentos Portland: Outros.	R$ 2.421.069,75

7) Cópia do último balanço patrimonial levantado pela empresa.

12. A empresa fiscalizada se manifestou em 22/04/2021 anexando a "carta resposta" ao e-dossiê de comunicação ao contribuinte (DCC) nº 10265.086460/2021-01.

(...)16. Cabe pontuar que nem toda receita auferia pela pessoa jurídica será objeto de tributação de PIS/Cofins. Há situações excepcionais em que a legislação permite algum tipo benefício fiscal. A Lei nº 10.925/04, por exemplo, estabelece situações onde a comercialização de determinados produtos tem a alíquota zero, isso significa que o sujeito passivo que se enquadra na termos do dispositivo legal está dispensado de recolher tributos nessas operações.

LEI Nº 10.925, DE 23 DE JULHO DE 2004 Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)I – adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II – defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas; III – sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

DOCUMENTO VALIDADO

IV – corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

(...)17. No que tange a apuração de crédito na sistemática de não cumulatividade de PIS e Cofins, o conceito de insumo gerou, desde a edição das Leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.

18. Sendo assim, o limite interpretativo foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170 – PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

19. No julgamento foi fixada a tese de que a definição de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

20. Por fim, na esteira da decisão judicial em comento, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, destacaremos aqui o alcance dos termos "critério de essencialidade" e "critério de relevância":

"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva(...)Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)(...)Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

IV – DAS INFRAÇÕES OMISSÃO DE RECEITAS: ESCRITURAÇÃO INDEVIDA DE RECEITAS TRIBUTADAS A ALÍQUOTA ZERO

21. A Lei n° 10.925, de 23 de julho de 2004 estabelece que ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno de corretivo de solo de origem animal classificado no Capítulo 25 da TIPI.

LEI Nº 10.925, DE 23 DE JULHO DE 2004.

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)I – adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos

DOCUMENTO VALIDADO

Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II – defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III – sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV – corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI; (grifo nosso)(...)22. Conforme se observa nos Registro M400/M800 e M410/M810 (Receitas Isentas ou Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição ou sujeitas a Alíquota Zero ou com Suspensão), a empresa fiscalizada escriturou receitas com vendas tributadas a alíquota zero com base no dispositivo legal citado, uma vez que a descrição da natureza da receita (Registros 410 e 810) estava com o descritivo - "Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI".

Ano	Tributo	Natureza da Receita	Valor
2018	Cofins	Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI	76.379.999,28
2018	PIS	Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI	76.379.999,28
2019	Cofins	Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI	102.194.386,77
2019	PIS	Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI	102.194.386,77

23. Contudo, ao verificar os produtos que foram comercializados com alíquota zero, identificamos que se tratavam em sua maioria basicamente de "cimentos hidráulicos" (NCM's 25232100, 25232910, 25232100) e uma menor parte de "Obras de fibrocimento" (NCM 68118200) e "Construções e suas partes" (NCM 73084000).

24. A empresa foi intimada para se manifestar em relação à comercialização desses produtos com o referido benefício de alíquota. Na oportunidade, ela se manifestou nos seguintes termos:

Demonstrado os produtos tributados com alíquota zero, apresenta-se a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) do ano de 2017, Seção V, Capítulo 25:

Capítulo 25 – Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento Notas.

1. - Salvo disposições em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), quebrados (partidos), triturados, pulverizados, submetidos a levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). Não estão, porém, incluídos os produtos ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições.

NCM	*DESCRIÇÃO*	*ALÍQUOTA*
25.23	***Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers) mesmo corados***	
25.23.2	*Cimentos Portland*	*0*
25.23.21.00	*Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente*	*0*
25.23.29.10	*Cimento comum*	*0*
25.23.29.90	*Outros*	*0*

No entanto, sem atualizações da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) relativo a cimento, nos anos de 2018 e 2019 (ano da emissão da venda dos produtos destacados nesta fiscalização), constata-se que a empresa seguiu de acordo com o estabelecido em lei.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ressalta-se ainda que, o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal apresentou argumentação genérica e descrição que induz a pensar que seria a alíquota de 4%, mas a numeração do NCM corresponde à alíquota zero.

25. Com a argumentação apresentada, notadamente, já podemos desenquadrar de plano a comercialização dos produtos com capítulo da TIPI diferentes de 25. Sendo assim, as saídas dos produtos "Obras de fibrocimento" (NCM 68118200) e "Construções e suas partes" (NCM 73084000) devem se enquadrados nas alíquotas correspondentes.

26. No que tange aos produtos enquadrados no capítulo 25 da Tabela Tipi, os cimentos hidráulicos, que corresponde a quase 100% das saídas a alíquota 0, essa fiscalização concluiu que houve um equívoco de interpretação da legislação tributária por parte da empresa fiscalizada.

27. Primeiramente, analisando a resposta ao Termo de Intimação, a empresa justifica que os produtos caracterizados com o NCM 25.23 devem ter suas alíquotas enquadradas a 0 (zero) uma vez que na Tabela TIPI a alíquota estabelecida para esses produtos assim determina.

28. Acontece que a Tabela TIPI dispõe de alíquotas para o Imposto de Produtos Industrializados (IPI) e o objeto da presente fiscalização são as contribuições de PIS e Cofins. Em regra, as alíquotas de PIS e Cofins são 1,65% e 7,6% respectivamente, não há relação alguma com as alíquotas estabelecidas na TIPI. O que foi evidenciado pelo contribuinte é que a saída dos produtos enquadrados nos NCM's 25.23.21.00, 25.23.21.10 e 25.23.21.90 possuem alíquotas 0 (zero) para IPI, em relação a isso não há nenhuma dúvida, entretanto, este fato não se aplica para as contribuições.

29. Analisando sob a ótica da forma que foram escrituradas as vendas dos cimentos nas EFD-Contribuições, com a justificativa de "Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI", conforme se observa nos registros M410/M810 da EFD-Contribuições, fazendo referência clara ao disposto da Lei 10.925/2014, não prospera o enquadramento do produto com o corretivo de solo tendo em vista que este é um composto mineral usado para correções dos solos agrícolas e aquele é oriundo do calcário, argila e gipsita e utilizado na construção civil.

30. Sobre a possível aplicabilidade do art. 1º, inc. IV da Lei 10.925, de 2004 nos casos de comercialização de cimento no mercado interno, a Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou no sentido da improcedência da redução a 0 (zero) das alíquotas das Contribuições para Pis/Pasep e Cofins, conforme se observa na Solução de Consulta nº 373 – Cosit, de 17 de agosto de 2017, cujos trechos do ato normativo estão transcritos abaixo.

O Capítulo 25 da Tipi, mencionado no dispositivo legal supra, engloba (i) sal, (ii) enxofre, (iii) terras e pedras, (iv)gesso, (v) cal e (vi) cimento.

7. Não se pode olvidar que as disposições que concedem favores fiscais, exceções à regra de tributação que são, não comportam ampliações interpretativas ou analogias, em vista da mens legis do artigo 111 do Código Tributário Nacional. É o caso da redução das alíquotas a que alude o inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

8. Por opção do legislador, o comando legal aplica-se tão somente aos corretivos de solo, posto ser essa a condição imposta pelo dispositivo legal: "corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI". Em consequência, a redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não se estende a todos os produtos minerais incluídos nas posições do Capítulo 25 da Tipi.

9. Em artigo disponível na Internet1, o Centro de Informações Tecnológicas e Comerciais para Fruticultura Tropical (Ceinfo), entidade vinculada ao Centro Nacional de Pesquisa de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Agroindústria Tropical da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), oferece a seguinte explicação para o termo "corretivo":

"Corretivo é todo produto que contém substâncias capazes de corrigir uma ou mais características do solo desfavoráveis às plantas. Dentre os produtos que satisfazem a esses requisitos, estão os calcários, a cal virgem agrícola, a cal hidratada agrícola, as escórias e o calcário calcinado agrícola. Sua aplicação no solo é feita por meio de máquinas ou a lanço e deve ser incorporada (misturada) ao solo, a uma profundidade em torno de 30 cm." (g.n.)10. No plano normativo, o Decreto nº 4.954, de 14 de janeiro de 2004, aprovou, na forma de seu anexo, o Regulamento da Lei nº 6.894, de 16 de dezembro de 1980, que dispõe sobre a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes destinados à agricultura. Eis alguns dispositivos desse Regulamento:

"Art. 1º Este Regulamento estabelece as normas gerais sobre registro, padronização, classificação, inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes destinados à agricultura.

Art. 2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

(...).

IV – corretivo: produto de natureza inorgânica, orgânica ou ambas, usado para melhorar as propriedades físicas, químicas e biológicas do solo, isoladas ou cumulativamente, ou como meio para o crescimento de plantas, não tendo em conta seu valor como fertilizante, além de não produzir característica prejudicial ao solo e aos vegetais, assim subdivido:

a) corretivo de acidez: produto que promove a correção da acidez do solo, além de fornecer cálcio, magnésio ou ambos; b) corretivo de alcalinidade: produto que promove a redução da alcalinidade do solo; c) corretivo de sodicidade: produto que promove a redução da saturação de sódio no solo; d) condicionador do solo: produto que promove a melhoria das propriedades físicas, físico-químicas ou atividade biológica do solo; e e) substrato para plantas: produto usado como meio de crescimento de plantas; (...).

Art. 8º Os fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes deverão ser registrados no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

(...).

Art. 9º O registro será concedido mediante a emissão de um certificado específico.

(...).

Art. 11. Os critérios para registro, os limites mínimos de garantias e as especificações relativas aos fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes serão estabelecidos em ato administrativo do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento." (g.n.)11. Em suma, o denominado "corretivo de solo" é um composto mineral usado para correção dos solos agrícolas, devendo ser registrado no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e atender às especificações químicas mínimas constantes da legislação.

12. Conclui-se, portanto, que o corretivo de solo não se confunde com o cimento. Em linhas gerais, o cimento é oriundo do calcário, argila e gipsita (matéria prima do gesso) e utilizado na construção civil.

13. Resta claro, portanto, que o cimento não pode ser considerado como um corretivo de solo, eis que não se destina à agricultura, mas sim à construção civil. Assim sendo, ainda que o cimento esteja classificado no Capítulo 25 da TIPI, a redução de alíquota prevista no

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

inciso IV do artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplica às receitas decorrentes de sua comercialização.

31. Por fim, cabe aqui ressaltar o efeito vinculante no âmbito da RFB e ao sujeito passivo de toda Solução de Consulta a partir de sua publicação (art. 15 da Instrução Normativo RFB 1.464/2014).

Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

32. Isto posto, foram refeitos os cálculos do valor mensal das contribuições para os anos de 2018 e 2019. Segue abaixo o quadro resumo da apuração feita por essa fiscalização, ressalto que os valores utilizados na apuração estão mais detalhados no anexo ao presente Termo de Verificação Fiscal (ANEXO I – Planilhas NFE, NFC-E e ECF).

Mês	Base de calculo em R$	Valor Classificado Indevidamente alíquota 0 (zero)	Nova Base de Cálculo	Valor de PIS	Valor de Cofins
01/2018	392.326,99	5.480.617,22	5.872.944,21	96.903,58	446.343,76
02/2018	160.675,84	4.601.416,42	4.762.092,26	78.574,52	361.919,01
03/2018	137.042,06	6.815.790,22	6.952.832,28	114.721,73	528.415,25
04/2018	329.932,21	5.489.516,36	5.819.448,57	96.020,90	442.278,09
05/2018	510.528,24	6.321.321,38	6.831.849,62	112.725,52	519.220,57
06/2018	718.835,68	7.739.163,20	8.457.998,88	139.556,98	642.807,91
07/2018	690.358,78	6.314.191,21	7.004.549,99	115.575,07	532.345,80
08/2018	976.741,74	7.276.938,51	8.253.680,25	136.185,72	627.279,70
09/2018	1.102.380,89	6.521.550,25	7.623.931,14	125.794,86	579.418,77
10/2018	782.920,44	7.815.577,19	8.598.497,63	141.875,21	653.485,82
11/2018	825.670,15	6.835.993,73	7.661.663,88	126.417,45	582.286,45
12/2018	756.087,85	5.167.923,59	5.924.011,44	97.746,19	450.224,87
01/2019	930.868,05	5.870.447,12	6.801.315,17	112.221,70	516.899,95
02/2019	889.592,29	5.198.371,80	6.087.964,09	100.451,41	462.685,27
03/2019	881.549,34	5.707.818,62	6.589.367,96	108.724,57	500.791,96
04/2019	828.335,17	9.857.304,94	10.685.640,11	176.313,06	812.108,65
05/2019	878.399,45	12.150.898,30	13.029.297,75	214.983,41	990.226,63
06/2019	1.189.158,16	12.475.765,05	13.664.923,21	225.471,23	1.038.534,16
07/2019	1.310.320,70	8.639.706,15	9.950.026,85	164.175,44	756.202,04
08/2019	1.354.159,16	8.273.297,19	9.627.456,35	158.853,03	731.686,68
09/2019	1.680.388,26	8.255.589,22	9.935.977,48	163.943,63	755.134,29
10/2019	1.278.147,78	8.498.521,24	9.776.669,02	161.315,04	743.026,85
11/2019	1.505.420,62	8.005.556,59	9.510.977,21	156.931,12	722.834,27
12/2019	1.476.742,91	9.261.110,55	10.737.853,46	177.174,58	816.076,86

CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

a) Aquisição produtos (Adubos, Álcool, combustíveis..)

33. Através do Termo de Intimação nº 01/2021, a empresa fiscalizada foi instada a se manifestar acerca do creditamento de operações de aquisição que envolviam os seguintes produtos: adubos, álcool etílico, centrifugadores, gás de petróleo, óleos de petróleo, partes destinadas a motores/máquinas/veículos e pneumáticos.

Descrição Resumida do produto – NCM	*Base de Cálculo do Crédito 2018*	*Base de Cálculo do Crédito 2019*
Adubos	*R$ 129.873,15*	*R$ 198.172,37*
Álcool etílico	*R$ 267.973,66*	*R$ 137.513,41*
Centrifugadores	*R$ 94.220,00*	*R$ 96.113,04*
Gás de Petróleo	*R$ 72.852,36*	*R$ 101.418,00*
Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos	*R$ 17.767.843,08*	*R$ 14.262.058,86*
Partes destinadas a motores, aparelhos, máquinas e veículos	*R$ 303.723,52*	*R$ 263.913,12*
Pneumáticos	*R$ 1.057.864,42*	*R$ 963.119,63*

34. Em resposta a este questionamento, ela alegou que o creditamento foi efetuado de acordo com as leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003 combinado com o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Segue abaixo as alegações na íntegra:

Os produtos adquiridos e destacados na planilha acima, está em consonância com as leis Lei nº 10.637/2002 Lei nº 10.833/2003, já referida neste documento, uma vez que expõe da cobrança não-cumulativa da PIS e COFINS. Extraindo-se trechos do artigo 3º II da Lei nº 10.833/2003, temos o seguinte:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tip.

Em paralelo, complementa-se tal argumento com o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 do julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, que tem como Ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR.

ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Exposto isso, elucida-se que gerou créditos como "aquisição de bens utilizados como insumo" uma vez que se trata de empresa de Lucro Real, no qual PIS e COFINS são tributados de forma não cumulativa, enfatizando-se que tais produtos são utilizados para aquisições e funcionamento do mercado interno.

DOCUMENTO VALIDADO

35. Conforme já relatado no presente Termo e também pelo próprio sujeito passivo, o mecanismo da não cumulatividade das contribuições de PIS e Cofins está disposto basicamente nos arts. 1º e 3º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

36. Já foi mencionado também que, devido a grande controvérsia que beirava a apuração de créditos das empresas, o julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR determinou que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço.

37. Nesta esteira, dada a necessidade de segurança jurídica para agentes internos e externos, a Receita Federal do Brasil publicou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, para apresentar as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR.

38. Cabe aqui fazer uma contextualização do perfil do fiscalizado. Trata-se de uma empresa que tem como atividade principal o comércio atacadista de materiais de construção em geral. Possui também como CNAE secundário o comércio atacadista de cimento; comércio varejista de materiais para construção, o comércio varejista de cal, areia, pedra britada, tijolos e telhas e o transporte rodoviário de carga, intermunicipal e interestadual.

39. Em que pese o sujeito passivo ter o transporte rodoviário como uma de suas atividades secundárias, no período fiscalizado (01/2018 – 12/2019) não houve escrituração na EFD-Contribuições de prestação de serviços de transporte realizados pela empresa.

(...)40. Sendo assim, podemos inferir que, durante os anos de 2018 e 2019, para fins de apuração de PIS e Cofins, o fiscalizado atuou apenas na revenda de mercadorias de materiais de construção.

41. Isto posto, de acordo o que prescreve as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nas atividades de revenda não há o que falar em insumo. Conforme dispõe os referidos ordenamentos jurídicos, a apuração dos créditos no que se refere ao comércio é feita na aquisição dos bens. Nesses casos não se faz necessário a interpretação do alcance do que é ou não é insumo.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

42. O Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05, que também foi citado pelo contribuinte como uma fonte de interpretação do alcance do conceito de insumo, segue nessa mesma 2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e

DOCUMENTO VALIDADO

lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias2; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Por todo exposto, uma vez que a justificativa para os créditos era que os mesmos se enquadravam no contexto de insumos e ficou demonstrado que na atividade de vendas de mercadorias não prospera essa caracterização, resta a essa fiscalização glosar todo o crédito proveniente da aquisição de produtos que não fazem parte do contexto de revendas do contribuinte.

44. Segue abaixo demonstrado o valor de glosa de créditos uma vez identificada a indevida classificação de determinados produtos como insumos. Reforço que os dados completos de todas as notas fiscais estão em anexo ao TVF (ANEXO II).

Mês	Descrição CFOP	Natureza crédito	Base de cálculo	Glosa Cofins Crédito	Glosa PIS Crédito
01/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.642.839,36	124.855,78	27.107,20
02/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	891.442,90	67.749,62	14.708,93
03/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.593.902,87	121.136,55	26.299,53
04/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.370.313,58	104.144,02	22.610,37
05/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.600.722,25	121.654,89	26.412,04
06/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.914.413,75	145.495,32	31.588,02
07/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.696.859,79	128.961,21	27.998,14
08/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.246.107,79	94.704,15	20.560,56
09/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.462.121,10	111.120,96	24.125,13
10/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.786.869,69	135.802,05	29.483,45
11/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.421.626,34	108.043,56	23.456,71
12/2018	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.314.265,76	99.884,11	21.685,78
01/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.171.760,41	89.053,56	19.334,27
02/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.239.182,34	94.177,77	20.446,66
03/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	904.562,28	68.746,69	14.925,51
04/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	831.401,88	63.186,40	13.718,56
05/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.051.649,96	79.925,25	17.352,39
06/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.075.034,18	81.702,40	17.738,29
07/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	986.480,14	74.972,47	16.277,05
08/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.638.832,36	124.551,10	27.041,11
09/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.452.919,35	110.421,39	23.973,60
10/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.402.791,59	106.612,16	23.146,32
11/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.439.060,70	109.368,72	23.744,52
12/2019	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	Aquisição de bens utilizados como insumo	1.273.136,25	96.758,46	21.006,89

b) Subcontratação de Serviços

45. Durante o período fiscalizado, o sujeito passivo efetuou o creditamento de subcontratações de transporte cargas. Contudo, conforme dispõe o próprio Parecer Normativo Cosit/RFB n° 05/2018, essa subcontratação somente se enquadra no conceito de insumos geradores de crédito para empresas que têm como atividade principal a prestação de serviços, no caso de uma transportadora, por exemplo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

46. Conforme já ficou demonstrado, a fiscalizada não atuou como prestadora de serviços de fato. A totalidade da receita bruta é proveniente de revenda de mercadorias. O transporte é uma atividade acessória ao comércio de produtos. Na realidade, trata-se de uma empresa de comércio atacadista/varejista que evidentemente usou as subcontratações para entrega de suas próprias vendas de mercadorias.

47. Dito isto, será efetuada a glosa dos créditos oriundos das operações de subcontratação. Ressalto que os dados completos estão inseridos no anexo ao TVF (ANEXO III)(...)V – DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO 49. O julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR feito pelo Supremo Tribunal Federal decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo das Contribuições aos Programas de Integração Social e de **Formação do Patrimônio do** Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

50. Nessa toada, em 13/05/2021 houve o julgamento dos embargos de declaração propostos pela Fazenda Nacional contra o acórdão do RE n' 574.706/PR. Foi decidido, entre outras coisas, que o montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS deve ser aquele destacado na Notas fiscais.

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 – data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência – Resolução 672/2020/STF).

Portanto, na apuração das contribuições sobre as vendas, bem como dos créditos a compensar, o valor de ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo de PIS e COFINS, visto que não compõe o preço da mercadoria.

Sendo assim, foram levantados os dados de débito e crédito de ICMS destacados nas Notas Fiscais informados nas EFD-ICMS/IPI da matriz e das filiais e os saldos foram compensados nas bases mensais das contribuições de PIS/COFINS.

Mês	Base de Cálculo apurada depois das infrações	ICMS – Débito Destacado	ICMS – Crédito Destacado	Exclusão BC	Base de Cálculo Final	Débito PIS	Débito Cofins
01/2018	5.872.944,21	73.629,32	26.826,97	46.802,35	5.826.141,86	96.131,34	442.786,78
02/2018	4.762.092,26	60.779,59	62.968,08	-2.188,49	4.764.280,75	78.610,63	362.085,34
03/2018	6.952.832,28	45.819,95	32.052,81	13.767,14	6.939.065,14	114.494,57	527.368,95
04/2018	5.819.448,57	77.612,70	44.647,26	32.965,44	5.786.483,13	95.476,97	439.772,72
05/2018	6.831.849,62	101.864,33	46.125,63	55.738,70	6.776.110,92	111.805,83	514.984,43
06/2018	8.457.998,88	136.451,05	74.132,34	62.318,71	8.395.680,17	138.528,72	638.071,69
07/2018	7.004.549,99	114.044,85	53.780,63	60.264,22	6.944.285,77	114.580,72	527.765,72
08/2018	8.253.680,25	147.524,12	89.814,29	57.709,83	8.195.970,42	135.233,51	622.893,75

DOCUMENTO VALIDADO

09/2018	7.623.931,14	178.177,02	94.492,29	83.684,73	7.540.246,41	124.414,07	573.058,73
10/2018	8.598.497,63	65.624,75	87.645,19	-22.020,44	8.620.518,07	142.238,55	655.159,37
11/2018	7.661.663,88	101.646,19	71.213,64	30.432,55	7.631.231,33	125.915,32	579.973,58
12/2018	5.924.011,44	70.856,94	75.389,56	-4.532,62	5.928.544,06	97.820,98	450.569,35
01/2019	6.801.315,17	80.446,81	36.993,01	43.453,80	6.757.861,37	111.504,71	513.597,46
02/2019	6.087.964,09	83.966,38	75.757,19	8.209,19	6.079.754,90	100.315,96	462.061,37
03/2019	6.589.367,96	108.410,00	64.947,96	43.462,04	6.545.905,92	108.007,45	497.488,85
04/2019	10.685.640,11	98.844,93	82.349,82	16.495,11	10.669.145,00	176.040,89	810.855,02
05/2019	13.029.297,75	128.443,05	88.632,34	39.810,71	12.989.487,04	214.326,54	987.201,02
06/2019	13.664.923,21	155.734,85	68.469,85	87.265,00	13.577.658,21	224.031,36	1.031.902,02
07/2019	9.950.026,85	134.704,56	86.138,22	48.566,34	9.901.460,51	163.374,10	752.511,00
08/2019	9.627.456,35	191.206,74	148.004,81	43.201,93	9.584.254,42	158.140,20	728.403,34
09/2019	9.935.977,48	194.973,65	147.041,12	47.932,53	9.888.044,95	163.152,74	751.491,42
10/2019	9.776.669,02	120.978,54	64.852,44	56.126,10	9.720.542,92	160.388,96	738.761,26
11/2019	9.510.977,21	135.722,80	83.006,31	52.716,49	9.458.260,72	156.061,30	718.827,81
12/2019	10.737.853,46	130.176,25	90.015,78	40.160,47	10.697.692,99	176.511,93	813.024,67

VI – DOS VALORES DO LANÇAMENTO

53. Feitos os levantamentos das infrações praticadas pelo sujeito passivo no presente procedimento fiscal, combinado aos valores a serem abatidos ou acrescidos na base de cálculo a título de ICMS, resta apurar os valores mensais das contribuições a recolher nos anos de 2018 e 2019.

54. Abaixo foi demonstrado o cálculo em que se evidencia o valor escriturado pelo sujeito passivo em contraponto aos valores apurados por essa fiscalização, e finalmente, o valor mensal de tributo a lançado.

PIS						
SUJEITO PASSIVO				FISCALIZAÇÃO		
Mês	Débito PIS	Crédito PIS Utilizado	Contribuição a Pagar	Débito PIS	Crédito PIS	Saldo a Pagar
01/2018	6.473,40	6.473,40	0	96.131,34	6.323,15 + 33.342,07	**56.466,12**
02/2018	2.651,15	2.651,15	0	78.610,63	7.191,63	**71.419,00**
03/2018	2.261,19	2.261,19	0	114.494,57	2.404,89	**112.089,68**
04/2018	5.443,88	5.443,88	0	95.476,97	5.959,71	**89.517,26**
05/2018	8.423,72	8.423,72	0	111.805,83	6.105,78	**105.700,05**
06/2018	11.860,79	11.860,79	0	138.528,72	11.293,89	**127.234,83**
07/2018	11.390,92	11.390,92	0	114.580,72	8.314,65	**106.266,07**
08/2018	16.116,24	16.116,24	0	135.233,51	15.912,95	**119.320,56**
09/2018	18.189,28	18.189,28	0	124.414,07	10.433,57	**113.980,50**
10/2018	12.918,19	12.918,19	0	142.238,55	17.176,14	**125.062,41**
11/2018	13.623,56	13.623,56	0	125.915,32	11.877,61	**114.037,71**
12/2018	12.475,45	12.475,45	0	97.820,98	12.931,45	**84.889,53**
01/2019	15.359,32	15.359,32	0	111.504,71	11.814,47	**99.690,24**
02/2019	14.678,27	14.678,27	0	100.315,96	19.097,73	**81.218,23**
03/2019	14.545,56	14.545,56	0	108.007,45	10.296,13	**97.711,32**
04/2019	13.667,53	13.667,53	0	176.040,89	16.382,73	**159.658,16**
05/2019	14.493,59	14.493,59	0	214.326,54	16.178,21	**198.148,33**
06/2019	19.621,11	19.621,11	0	224.031,36	14.652,04	**209.379,32**
07/2019	21.620,29	21.620,29	0	163.374,10	22.620,53	**140.753,57**
08/2019	22.343,63	22.343,63	0	158.140,20	23.307,29	**134.832,91**
09/2019	27.726,41	27.726,41	0	163.152,74	20.110,84	**143.041,90**
10/2019	21.089,44	21.089,44	0	160.388,96	15.870,96	**144.518,00**
11/2019	24.839,44	24.839,44	0	156.061,30	18.591,19	**137.470,11**
12/2019	24.366,26	24.366,26	0	176.511,93	14.780,24	**161.731,69**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

COFINS						
SUJEITO PASSIVO				FISCALIZAÇÃO		
Mês	Débito Cofins	Crédito Cofins Utilizado	Contribuição a Pagar	Débito Cofins	Crédito Cofins	Saldo a Pagar
01/2018	29.816,85	29.816,85	0	442.786,78	29.126,43 + 153.575,51	**260.084,84**
02/2018	12.211,36	12.211,36	0	362.085,34	33.125,68	**328.959,66**
03/2018	10.415,20	10.415,20	0	527.368,95	11.077,78	**516.291,17**
04/2018	25.074,85	25.074,85	0	439.772,72	27.451,48	**412.321,24**
05/2018	38.800,15	38.800,15	0	514.984,43	28.124,17	**486.860,26**
06/2018	54.631,51	54.631,51	0	638.071,69	52.021,47	**586.050,22**
07/2018	52.467,27	52.467,27	0	527.765,72	38.297,79	**489.467,93**
08/2018	74.232,37	74.232,37	0	622.893,75	73.295,11	**549.598,64**
09/2018	83.780,95	83.780,95	0	573.058,73	48.058,54	**525.000,19**
10/2018	59.501,95	59.501,95	0	655.159,37	79.114,98	**576.044,39**
11/2018	62.750,93	62.750,93	0	579.973,58	54.708,49	**525.265,09**
12/2018	57.462,68	57.462,68	0	450.569,35	59.564,96	**391.004,39**
01/2019	70.745,97	70.745,97	0	513.597,46	54.419,49	**459.177,97**
02/2019	67.609,01	67.609,01	0	462.061,37	87.966,05	**374.095,32**
03/2019	66.997,75	66.997,75	0	497.488,85	47.425,75	**450.063,10**
04/2019	62.953,47	62.953,47	0	810.855,02	75.461,99	**735.393,03**
05/2019	66.758,36	66.758,36	0	987.201,02	74.518,76	**912.682,26**
06/2019	90.376,02	90.376,02	0	1.031.902,02	67.489,44	**964.412,58**
07/2019	99.584,37	99.584,37	0	752.511,00	104.192,15	**648.318,85**
08/2019	102.916,10	102.916,10	0	728.403,34	107.356,70	**621.046,64**
09/2019	127.709,51	127.709,51	0	751.491,42	92.634,24	**658.857,18**
10/2019	97.139,23	97.139,23	0	738.761,26	73.103,87	**665.657,39**
11/2019	114.411,97	114.411,97	0	718.827,81	85.632,15	**633.195,66**
12/2019	112.232,46	112.232,46	0	813.024,67	68.079,21	**744.945,46**

55. Cabe pontuar que na competência de 01/2018 de ambas as contribuições além de utilizados os créditos apurados no próprio período, também utilizaram-se todos os créditos existentes na competência 12/2017 (R$ 153.575,51 Cofins e R$ 33.342,07 PIS). Sendo assim, não restou saldo de crédito disponível de PIS ou Cofins para aproveitamento em períodos posteriores. Todos eles foram utilizados nas competências 01/2018 – 12/2019.

VI – Multa

56. Foram aplicadas multas de 75% calculadas sobre os tributos não devidamente declarados em DCTF, nem recolhido ou compensado, conforme preceitua o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, abaixo reproduzida:

(...)

VIII – VALORES APURADOS

58. No bojo das irregularidades aqui relatadas, lavramos o auto de infração relativo às Contribuições de PIS/PASEP e Cofins, conforme o demonstrativo abaixo:

Auto de Infração				
Tributo	Contribuição	Multa	Juros	Total
PIS	2.934.137,38	R$ 2.200.602,97	R$ 285.988,76	R$ 5.420.729,11
Cofins	13.514.793,34	R$ 10.136.094,89	R$ 1.317.279,92	R$ 24.968.168,15

DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada foi cientificada dos autos de infração em 18/08/2021, e apresentou em 16/09/2021 a impugnação de fls. 138/193, de onde se pode extrair os seguintes pontos:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Impugnante é empresa comerciária atacadista do ramo de material de construção, com enfoque em cimento e realiza, além de venda, o transporte/entrega das referidas mercadorias até o destinatário final, circunstância esta que é o normal à sua atividade econômica, visto se tratarem de materiais de grande volume e peso.

(...)

Sustenta a Impugnada que a Impugnante teria, em suma, omitido receitas e constituído, indevidamente, créditos das contribuições do Programa de Integração Social - PIS e do Financiamento da Seguridade Social – COFINS sobre aquisições de mercadorias e pela suposta infração fora constituído crédito tributário, já considerando os juros e multas, que perfez, com relação ao PIS, o valor de R$ 5.420.729,11 (cinco milhões quatrocentos e vinte mil, setecentos e vinte e nove reais e onze centavos) e, com relação ao COFINS, o valor de R$ 24.968.168,15 (vinte e quatro milhões, novecentos e sessenta e oito mil, cento e sessenta e oito reais e quinze centavos). Vejamos:

(...)

O valor total do suposto crédito tributário totaliza R$ 30.388.897,26 (trinta milhões trezentos e oitenta e oito mil, oitocentos e noventa e sete reais e vinte e seis centavos).

(...)

No que se refere ao enquadramento legal referente ao suposto creditamento indevido da COFINS, a Impugnante teria incorrido em infração ao artigo 1º, da Lei complementar nº 70/91, artigo 1º, 2º, caput, 3º, 5º, da Lei nº 10.833/03, artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 10.925/04 e artigo 24, § 2º, da Lei nº 9249/95. Vejamos:

(...)No que se refere ao suposto creditamento indevido por aquisição de mercadoria, a Impugnada teria foi enquadrada no artigo 3º, da Lei nº 10.833/03. Vejamos:

(...)Pelas supostas infrações, fora acrescida a multa disposta no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9430/96 e juros de mora nos termos do artigo 61, § 3º, da mesma Lei. Vejamos:

(...)Após a longa transcrição dos dispositivos legais que tratam dos mais diversos assuntos e situações, muitos destes que sequer resguardam conexão lógica com a atividade da Impugnante, demonstrar-se-á nos tópicos seguintes que o referido auto de infração não merece prosperar, uma vez que a sua fundamentação impede o livre direito do exercício à ampla defesa e do contraditório, bem como que a Impugnada não incorreu em nenhum tipo omissão ou creditamento indevido.

2. DO DIREITO 2.1 Da Nulidade por Fundamentação Genérica. Cerceamento de Defesa É possível verificar que o presente auto de infração está fundado com disposições legais genéricas e que não traduz ou especifica qual o dispositivo normativo capaz de representar como suposta conduta infracional da Impugnante, prejudicando assim tanto a liquidez e certeza do título em exame como o direito de defesa desta.

Antes de demonstrar quão genérico foi o auto atacado, necessário se faz considerar a importância da devida especificação e individualização em autos de infração. No estado democrático de direito, a defesa da liberdade e patrimônio são direitos inerentes, seja ao contribuinte, seja ao fisco. Ocorre que, para que seja buscada a expropriação de bens de qualquer pessoa, é necessário o devido processo legal, bem como a garantia ao contraditório e à ampla defesa.

Ora, como defender-se de todos os pontos indicados pela autoridade fiscal, quando a transcrição da suposta legislação aplicável supera dezenas de páginas e, mais, muitas delas não resguardando qualquer relação direta aos fatos narrados? Se o direito ao contraditório e

DOCUMENTO VALIDADO

ampla defesa, previsto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal é prejudicado, o auto de infração se torna inconstitucional e, portanto, nulo.

A partir da leitura das fundamentações legais indicadas no auto de infração é possível verificar que, entre outras características, traz tão somente a qualificação e a composição dos tributos que estão sendo cobrados, não se verifica, portanto, condutas infracionais.

Por este prisma, o artigo 142, do Código Tributário Nacional, dispõe das condições para que se constitua crédito tributário, entre elas, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo. Ainda conforme parágrafo único, o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Vejamos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifamos)Tal condição também é verificada como requisito essencial para a formação do crédito, conforme disposição do artigo 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, em que evidencia sobre todos os critérios que devem ser devidamente preenchidos pela autoridade administrativa, tanto no auto de infração como na notificação de lançamento, entre tais critérios, além da devida descrição dos fatos, também a disposição legal infringida. Vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico. (grifamos)Segundo o ilustre doutrinador e magistrado Leandro Paulsen1, ao tratar dos dispositivos supra, este afirma que é comum autos de infração cuja indicação infracional são inúmeros dispositivos legais, sem qualquer indicação precisa de quais especificamente foram infringidos e em que extensão, incorrendo, portanto, no cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Vejamos:

DOCUMENTO VALIDADO

Esse procedimento que aparentemente faz conter quase todos os dispositivos legais sobre o tributo em questão, na verdade cerceia o direito de defesa do contribuinte, pois não indica com a especificidade necessária o(s) dispositivo(s). Assim a tentativa de relacionar dispositivos impertinentes à infração específica pode macular de nulidade o auto de infração.

Destarte, quando a autoridade administrativa não alimenta o relatório fiscal com todas as informações necessárias e específicas a cada caso, de modo que seja de plena compreensão do contribuinte, o lançamento deve ser considerado nulo. A jurisprudência em âmbito administrativo fiscal tem entendido pela nulidade do auto de infração quando não há exatidão da fundamentação legal do auto de infração. Vejamos:

(...)

2.2.1 Da Suposta Omissão de Receita Referente aos Produtos Enquadrados no Capítulo 25 da TIPI Em seu relatório, a Impugnada entendeu que a Impugnante teria omitido receitas, em especial venda de cimento, uma vez que escriturou erroneamente receitas tributadas com alíquota zero. Ocorre que, tal entendimento não merece prosperar, posto que a Impugnante aplicou o dispositivo legal pertinente da maneira que é indicado, não podendo de forma alguma ser penalizada caso o referido códex se demonstre duvidoso ou divergente daquilo que realmente é esperado pela Impugnada.

A Impugnante aplicou alíquota zero para a venda de cimento tendo por subsídio o artigo 1º, da Lei nº 10.925/2004, que dispõe sobre a redução de alíquotas a zero do PIS/COFINS. Tal legislação é bem clara quando determina que, para aqueles produtos dispostos em seus incisos, como é o caso do "IV - corretivo de solo de origem mineral classificado na Capítulo 25 da TIPI".

Isto é, para aqueles produtos enquadrados naquela capitulação da referida tabela, também seriam considerados neste dispositivo com alíquota zero para PIS/COFINS, havendo, inclusive outras referências aos produtos da TIPI, como é o caso dos produtos classificados no capítulo 31, da referida tabela e ainda outros casos, como os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 entre outras.

Por certo que, a Tabela TIPI, além de ser a base precípua para se verificar a incidência do IPI, como acertadamente entendeu a Impugnada, é também um referencial para se encontrar regras de classificação de produtos, sendo também fonte para verificar a determinada Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

(...)

Ora, o dispositivo é bem claro ao indicar como referência os produtos já classificados na TIPI, se fosse o contrário, seria até estranho o legislador fazer tais remissões, uma vez que a tabela se trata de (não)incidência de IPI e a Lei nº 10.925/2004, para PIS e COFINS.

Partindo deste pressuposto, a Lei nº 10.925/2004, em seu artigo 1º, traz a determinação legal sobre quais receitas brutas de vendas no mercado interno ficam reduzidas a alíquota 0 (zero) de PIS/COFINS, entre todos, encontramos aquele cuja classificação é encontrada, de forma genérica, no capítulo 25 da TIPI, quais sejam, "sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento".

Tal questão é objeto de larga interpretação a verificar, inclusive, por meio da COSIT nº 373/2017, onde a solução de consulta dada foi de que o comando legal dado pela inciso IV, artigo 1º, da Lei nº 10.925/2004, seria aplicado tão somente aos corretivos de solo de origem mineral que, sob a significação data pelo Centro de Informações Tecnológicas e Comerciais para Fruticultura Tropical (Ceinfo), explica que o termo "corretivo" é todo produto que contém substâncias capazes de corrigir solo desfavorável às plantações. ...

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Concluiu que "corretivo de solo" é um tipo de composto mineral usado para correção dos solos agrícolas, de modo que não poderia confundir com o cimento, uma vez que este é oriundo do calcário e utilizado na construção civil. Portanto, não seria, às suas receitas de venda, aplicada a redução da alíquota disposta em no caput do artigo 1º.

(...)

Ocorre que, quando o legislador não se faz claro, principalmente no âmbito Tributário, deixa o Contribuinte à mercê de diversas dúvidas e interpretações, inclusive interpretação dada pelo próprio ente responsável por esclarecer a dúvida do Contribuinte e diretamente interessado em uma interpretação que lhe seja mais favorável.

(...)

Neste cenário, não é possível concluir pela pacificação interpretativa do inciso IV, artigo 1º, da Lei nº 10.925/2004, uma vez que a aferição da destinação dada aos produtos vendidos não é requisito condicionante na atividade da Impugnante. Até porque, nos moldes da solução dada, também não esclarece qual seria a destinação que poderia ser considerada aceita para que se pudesse aplicar a alíquota zero.

Por conseguinte, ante a tantas interpretações divergentes sobre o mesmo tema, por analogia, aplicar-se-á pela interpretação mais favorável ao contribuinte, quando a dúvida pairar sobre a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou da extensão dos seus efeitos, conforme artigo 112, do Código Tributário Nacional.

Logo, no caso em concreto, o dispositivo legal subsidiado pela Impugnante para a escrituração de suas receitas, qual seja, artigo 1º, inciso IV, Lei nº 10.925/2004, não transmite exatidão aos olhos da Impugnada, se revelando de cunho totalmente genérico, não podendo, desta forma, a Impugnante ser penalizada por omissão de receita por ter aplicado a literalidade da Lei.

2.2 Dos Créditos por Aquisição de Insumos que foram Indevidamente Glosados

Incialmente, é importante rememorar que, como afirmado e já comprovado no seu Contrato social, a Impugnante é empresa comerciária atacadista do ramo de material de construção e realiza, além de venda em grande quantidade, volume e peso, o transporte/entrega das referidas mercadorias até o destinatário final, ...

Os produtos como combustível, lubrificantes, partes destinadas a motores que tiveram seu crédito glosados no auto de infração, fazem parte da sua linha de insumos utilizados no desenvolvimento da atividade que é essencial a tal tipo de comércio e relevante para o seu bom e efetivo funcionamento no mercado. À título de exemplo, colaciona-se algumas Notas Fiscais para que se verifique os produtos que, na oportunidade do presente auto de infração, tiveram seus respectivos créditos glosados (Doc. 02). ...

(...)

Desta forma, à luz dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, onde aquela dispõe sobre a não-cumulatividade do PIS e esta, sobre a não-cumulatividade da COFINS, temos situações em que a pessoa jurídica pode descontar os créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I), bem como crédito oriundo da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de seus serviços (inciso II).

Nesta seara, os produtos indicados e que foram glosados os créditos são utilizados na expressiva frota de veículos da Impugnante necessária para a entrega do produto vendido, fato este que se demonstra no próprio Termo de Arrolamento anexado ao processo.

DOCUMENTO VALIDADO

A Impugnante é uma atacadista, cuja atividade é vender materiais para construção e, quando realiza qualquer venda, é de praxe ser contabilizado no preço do produto o serviço de entrega ao destinatário e toda logística é feita através da sua frota. Portanto, o que é necessário para manter e alimentar sua frota veicular faz parte dos seus insumos, por se caracterizar como "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", passível do devido creditamento pela não cumulatividade, conforme disposições legais retro.

Retire-se a possibilidade de entrega de materiais de construção de uma atacadista e veja se é possível sua viabilidade do mercado em geral. A venda e a entrega são relação simbiótica, essencial e relevante na atividade desenvolvida.

É inimaginável que um cliente de uma empresa atacadista de cimentos vá com seu próprio veículo buscar dezenas ou mesmo centenas de sacos de cimento, cujo o peso, individualmente, chega a 50 kg. Igualmente é inimaginável que não se cogite, pela lógica do elevado custo em despesas com veículos pesados e manutenção destes que, conforme levantamento das notas fiscais e da elevada frota de caminhões, conforme Termo de Arrolamento, que no preço do saco de cimento não esteja embutido o serviço de entrega.

A Impugnada aponta que a interpretação do termo "insumos" se dá pela leitura e interpretação dos artigos 3º, da Lei nº 10.673/2002 e nº 10.833/2003, combinado com a Solução de Consulta – COSIT nº 05/2018. Demonstrando, mais uma vez, que **tendo em vista a generalidade do texto de lei, o contribuinte está à mercê de "interpretações",** que podem ser das mais diversas, a depender, inclusive, do cenário fático. Neste contexto, deve ser prezado pela busca da verdade material, condição precípua e vinculante à autoridade administrativa.

Alega a Impugnada que nos moldes do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, para fins de apuração de créditos das contribuições, não constitui insumos na atividade de revenda de bens, os combustíveis e lubrificantes em veículos próprios de entrega de mercadoria. ...

(...)

Ocorre que, da análise da própria COSIT nº 5, é claro em suas disposições que, para apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em comento, deve ser aferida à luz dos critérios da essencialidade, constituído como elemento inseparável do processo de execução do serviço e sob o critério da relevância, constituído por elemento que integre ao processo, considerando, inclusive pela singularidade de cada cadeia produtiva.

Isto é, o parecer normativo indicado, não se verifica como conceito taxativo de "insumo", mas sim, direção a ser adotada para que seja apurado os créditos da não-cumulatividade. ...

(...)

Importante observar, ainda, que o próprio item 42, da COSIT nº 5, referência que a análise ali disposta trata apenas da subsunção do item ao conceito (inciso II, caput art. 3º, da Lei 10637/2002 e Lei nº 10.833/2003), condicionando outras modalidades de creditamento, ratificando, desta forma, pela não taxatividade da norma, incorrendo, pois, na análise fática.

Neste sentido, o recente Resp. nº 1902904/RS (13/11/2020) trouxe como referência o mesmo julgado que fundamentou o Parecer Normativo invocado pela Impugnada, que além de corroborar com a subjetividade da interpretação e aplicação normativa, considera necessário para análise do caso fático a interpretação das disposições contratuais constitutivas da sociedade empresária, não se vinculando, desta forma, à condição de ser atividade principal ou não, como entendeu a Impugnada no caso em comento.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Partindo da interpretação do termo insumo com base na realidade fática e mais, com base na interpretação do próprio contrato social, têm-se a aplicação da não-cumulatividade de PIS/COFINS, considerando como insumos os combustíveis, lubrificantes e peças quando utilizados em serviços de entrega de mercadorias vendidas pelo próprio contribuinte, sendo que tal possibilidade se deu a partir da interpretação de cláusulas contratuais e no acervo fático da causa. ...

(...)

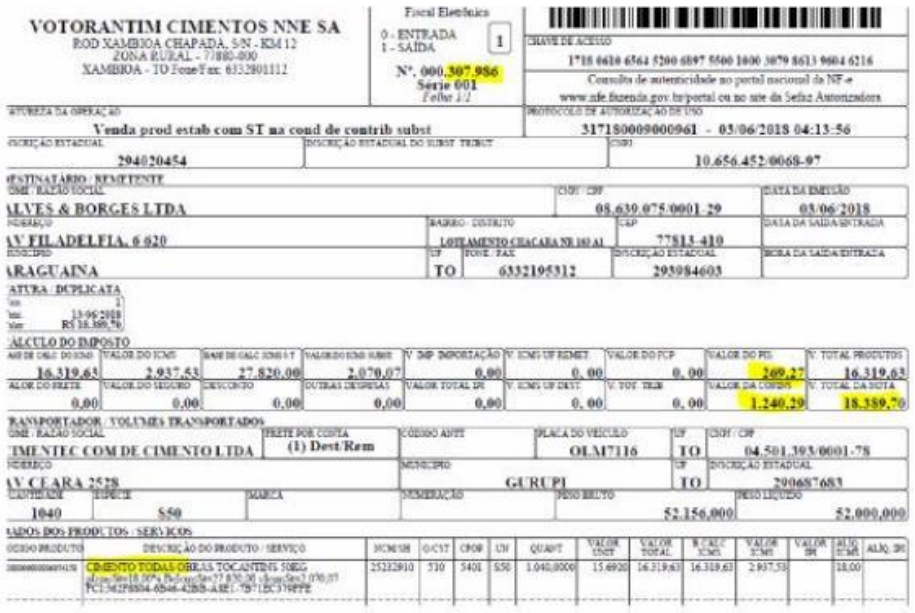
Sob esse enfoque, "cai por terra" a apuração feita pela Impugnada quando glosou todo creditamento que fora obtido a partir da não-cumulatividade dos insumos utilizados para abastecimento e manutenção da sua frota veicular, uma vez que o serviço de entrega das mercadorias é critério essencial e relevante para atividade da Impugnante.

2.2 Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS Relativa às Entradas Em que pese os elementos abordados até aqui sejam capazes de anular o auto de infração em tela, pondera-se pelo princípio da eventualidade, ao observar que, caso ainda assim acredite-se que a Impugnante deva qualquer valor a título de PIS/COFINS, que seja considerada a não-cumulatividade destes, creditando-se ao suposto valor oriundos das entradas/aquisições dos bens adquiridos para revenda, fato que, equivocadamente foi omitido pela Impugnada em seus cálculos do montante supostamente devido.

É cediço que pessoas jurídicas sob o regime de não cumulatividade podem descontar do valor devido os créditos em relação as aquisições de bens adquiridos para revenda, entre outras situações dispostas na Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Ocorre que, ao analisar as apurações apresentadas no TVF, não foi possível vislumbrar que os créditos relativos a entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias foram devidamente considerados, acarretando, assim, valores que, acrescidos às multas e juros, alcançam numerário estratosférico ...

À título de exemplo de que os bens adquiridos para revenda geraram créditos de PIS/COFINS, verifiquemos a Nota Fiscal e o sped fiscal a seguir (Doc. 03):



VOTORANTIM CIMENTOS NNE SA
ROD XAMBIOA CHAPADA, S/N - KM 12
ZONA RURAL - 77880-000
XAMBIOA - TO Fone/Fax: 6332801112

Fiscal Eletrônica
0 - ENTRADA
1 - SAÍDA [1]
Nº. 000.307.956
Série 001
Folha 1/1

CHAVE DE ACESSO
1718 0610 6564 5200 6897 5500 1000 3079 5613 9004 6216
Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e
www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora

NATUREZA DA OPERAÇÃO: Venda prod estab com ST na cond de contrib subst
PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO: 317180009000961 - 03/06/2018 04:13:56

INSCRIÇÃO ESTADUAL: 294020454
INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT:
CNPJ: 10.656.452/0068-97

DESTINATÁRIO / REMETENTE
NOME / RAZÃO SOCIAL: ALVES & BORGES LTDA
CNPJ / CPF: 05.639.075/0001-29
DATA DA EMISSÃO: 03/06/2018
ENDEREÇO: AV FIL ADELFIA, 6 020
BAIRRO / DISTRITO: LOTEAMENTO CHACARA NS 103 A1
CEP: 77813-410
DATA DA SAÍDA/ENTRADA:
MUNICÍPIO: ARAGUAINA
UF: TO
FONE / FAX: 6332195312
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 293084603
HORA DA SAÍDA/ENTRADA:

FATURA / DUPLICATA
Nº 1
Vcto: 13/06/2018
Valor: R$ 18.359,70

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	V. IMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	VALOR DO FCP	VALOR DO PIS	V. TOTAL PRODUTOS
16.319,63	2.937,53	27.820,00	2.070,07	0,00	0,00	0,00	269,27	16.319,63

VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL IPI	V. ICMS UF DEST.	V. TOT. TRIB.	VALOR DA COFINS	V. TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.240,29	18.359,70

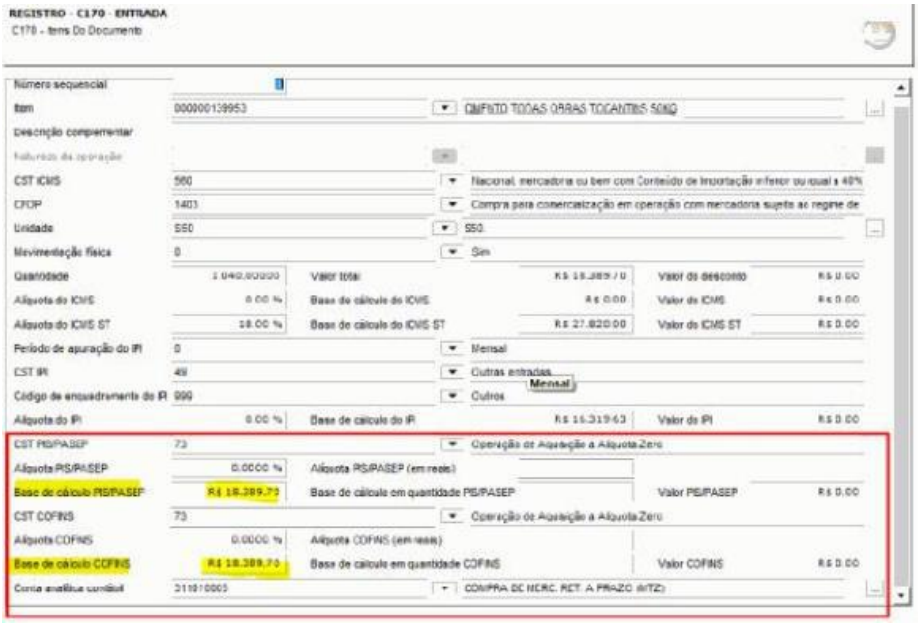
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS
NOME / RAZÃO SOCIAL: TIMENTEC COM DE CIMENTO LTDA
FRETE POR CONTA: (1) Dest/Rem
CÓDIGO ANTT:
PLACA DO VEÍCULO: OLM7116
UF: TO
CNPJ / CPF: 04.501.393/0001-78
ENDEREÇO: AV CEARA 2528
MUNICÍPIO: GURUPI
UF: TO
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 290687683

QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NUMERAÇÃO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO
1040	S50			52.156,000	52.000,000

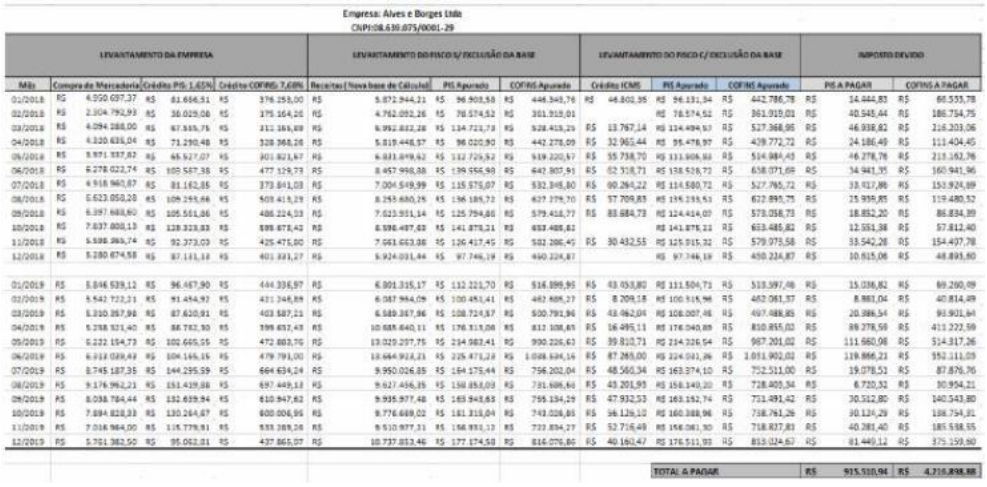
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS

CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	O/CST	CFOP	UN	QUANT.	VALOR UNIT.	VALOR TOTAL	B. CÁLC. ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALÍQ. ICMS	ALÍQ. IPI
	CIMENTO TODAS OBRAS TOCANTINS 50KG	25232910	510	5401	S50	1.040,0000	15,6920	16.319,63	16.319,63	2.937,53		18,00	

DOCUMENTO VALIDADO



Desta forma, a Impugnante realizou uma simples simulação levando em consideração as apurações apresentadas da Impugnada, que não representam confissão de qualquer débito, bem como os valores levantados referente a compra de mercadorias feitas no mesmo período auditado e se obteve valores bem diferentes daqueles apurados pela Impugnada, demonstração esta que somente deve ser considerada caso as demais teses anteriores não prevaleçam e mediante correta apuração (Doc. 04). Vejamos:



Enquanto que o valor apurado, sem juros e multas, pela Impugnada perfez em R$ 16.448.930,72 (dezesseis milhões, quatrocentos e quarenta e oito mil, novecentos e trinta reais e setenta e dois centavos), o valor simulado estimado pela Impugnante perfazeria algo próximo a R$ 5.132.409,83 (cinco milhões, cento e trinta e dois mil, quatrocentos e nove reais e oitenta e três centavos). Situação que, é no mínimo questionável e estranha, devendo ser realizada a devida perícia contábil para apuração do correto valor supostamente devido.

De todo modo, à vista do princípio da eventualidade, caso todas as argumentações devidamente justificadas e subsidiadas legalmente anteriormente pautadas não sejam acatadas, faz-se necessário que a Impugnada refaça os cálculos a fim que seja alcançado a correta e justa apuração, conforme se preconizada legalmente.

DOS PEDIDOS

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ante o exposto, requer a Impugnante que:

I – seja recebida a presente impugnação administrativa, suspendendo-se o suposto crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional;

II – seja reconhecida a improcedência e nulidade do auto de infração nº 01.1.01.00-2021-01285 e processo administrativo nº 17095-722.478/2021-18, tendo em vista todas as teses devidamente explanadas, entre estas, aquela que impede o livre exercício do direito à ampla defesa e do contraditório;

III- caso não seja reconhecida a nulidade do auto de infração em razão do cerceamento de defesa, bem como não seja acatada a tese de aplicação de alíquota zero sobre os produtos comercializados pela Impugnante, que sejam considerados em eventuais débitos existentes os créditos gerados pela aquisição de insumos, bem como na entrada de mercadoria destinada a comercialização no regime de não cumulatividade de PIS/COFINS;

IV – seja desconstituído o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos lançado nos autos.

Protesta-se provar os fatos alegados por todos os meios admitidos em direito, especialmente por meio de perícia técnica a ser realizada, visando demonstrar eventual valor devido, considerando os corretos créditos de PIS/COFINS que devem ser abatidos dos supostos valores devidos

DA DILIGÊNCIA FISCAL

4. Analisando as peças dos autos, subsistiram dúvidas impeditivas de um deslinde seguro do contencioso, assim, a 17ª Turma de Julgamento da DRJ- RJO decidiu baixar em diligência o processo para que a Autoridade Lançadora se manifesta em relação aos tópicos abaixo:

6.Por esta razão, com fundamento no artigo 18, do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993), entendendo pela necessidade de diligência, VOTO pela baixa dos autos à origem para que a autoridade tributária:

i) Manifeste-se quanto à alegação da Contribuinte de que os créditos relativos a entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias adquiridos para revenda NÃO foram considerados pela fiscalização (Item "2.2 Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS Relativa às Entradas" da impugnação – fls. 225/229.

ii) Manifeste-se quanto à exatidão, ou não, da tabela Doc. 4 (acima reproduzida) apresentada pela Contribuinte – fl. 228 da impugnação.

DA AÇÃO JUDICIAL

5. Em 16/06/2022 o Contribuinte junta aos autos cópia da sentença judicial conseguida no processo nº 1010962-66.2021.4.01.4300, da 1ª Vara Federal do Tocantins, que acolhe seu pedido de deduzir crédito de PIS e COFINS, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, dos gastos com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção utilizados na sua frota própria de caminhões.

DO RELATÓRIO DA DILIGÊNCIA FISCAL

6. A Equipe Regional de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília em cumprimento da diligência elaborou o relatório fiscal, do qual extrai-se os pontos abaixo:

Trata-se de procedimento de diligência fiscal, solicitado pelos membros da 17ª Turma de Julgamento da DRJ 07, por meio da Resolução nº 107-000.462 – 17ª Turma/DRJ 07, documento juntado às fls. 222 A 226.

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme informado pela Resolução acima mencionada, o contribuinte em questão contesta que não foi possível verificar que os créditos relativos a entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias não foram devidamente considerados, infringindo assim o princípio da não cumulatividade.

... a autoridade julgadora entendeu pela necessidade de diligência para que a autoridade tributária se pronuncie nos seguintes termos:

i) Manifeste-se quanto à alegação da Contribuinte de que os créditos relativos a entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias adquiridos para revenda NÃO foram considerados pela fiscalização (Item "2.2 Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS Relativa às Entradas" da impugnação – fls. 182/185.

ii) Manifeste-se quanto à exatidão, ou não, da tabela Doc. 4 (acima reproduzida) apresentada pela Contribuinte – fl. 228 da impugnação.

Assim, de forma objetiva, segue a resposta aos questionamentos acima formulados.

Item i) O procedimento fiscal nº 01.1.01.00-2021-01285-4 teve como um dos objetivos verificar saídas de produto tributados à alíquota zero de forma indevida.

No teor do Termo de Verificação Fiscal foi devidamente comprovado que os produtos enquadrados nos NCM's 25.23.21.00, 25.23.21.10 e 25.23.21.90 não se enquadram como corretivo de solo e, portanto, não prospera o benefício de alíquota zero para os produtos descritos como "Cimentos Hidráulicos".

Entretanto, as aquisições desses produtos não foram creditadas para fins de apuração das contribuições de PIS e Cofins a pagar. Dessa forma, assiste razão ao contribuinte de forma parcial.

Item ii) Quanto à exatidão da tabela acostada aos autos (fl. 185) na impugnação, manifesto que os valores apontados pelo impugnante não condizem exatamente com os apurados por essa fiscalização.

Os valores de crédito referentes aos meses de maio/2018, nov/2018 a janeiro/2019 e março/2019 a dezembro/2019 estão superestimados, conforme demonstrados nas tabelas abaixo.

Ressalta-se que os dados inseridos na coluna "Diligência" se referem aos valores mensais obtidos nas compras de bens que inicialmente foram classificados pelo contribuinte como "Operação de Aquisição a Alíquota Zero" e "Operação de Aquisição sem Direito a Crédito" com os NCM's 25232100, 25232910 e 25232990.

DOCUMENTO VALIDADO

CRÉDITO PIS					
Mês	Crédito PIS TVF	Crédito PIS Diligência	TOTAL	Crédito proposto impugnante	Diferença
maio/2018	R$ 6.105,78	R$ 59.305,28	R$ 65.411,06	R$ 65.527,07	-R$ 116,01
novembro/2018	R$ 11.877,61	R$ 80.180,79	R$ 92.058,40	R$ 92.373,03	-R$ 314,63
dezembro/2018	R$ 12.931,45	R$ 72.176,53	R$ 85.107,98	R$ 87.131,13	-R$ 2.023,15
janeiro/2019	R$ 11.814,47	R$ 84.419,08	R$ 96.233,55	R$ 96.467,90	-R$ 234,35
março/2019	R$ 10.296,13	R$ 76.203,90	R$ 86.500,03	R$ 87.620,91	-R$ 1.120,88
abril/2019	R$ 16.382,73	R$ 68.318,77	R$ 84.701,50	R$ 86.762,30	-R$ 2.060,80
maio/2019	R$ 16.178,21	R$ 82.237,45	R$ 98.415,66	R$ 102.665,55	-R$ 4.249,89
junho/2019	R$ 14.652,04	R$ 87.816,71	R$ 102.468,75	R$ 104.165,15	-R$ 1.696,40
julho/2019	R$ 22.620,53	R$ 116.491,98	R$ 139.112,51	R$ 144.295,59	-R$ 5.183,08
agosto/2019	R$ 23.307,29	R$ 127.081,14	R$ 150.388,43	R$ 151.419,88	-R$ 1.031,45
setembro/2019	R$ 20.110,84	R$ 108.048,34	R$ 128.159,18	R$ 132.639,94	-R$ 4.480,76
outubro/2019	R$ 15.870,96	R$ 112.701,40	R$ 128.572,36	R$ 130.264,67	-R$ 1.692,31
novembro/2019	R$ 18.591,19	R$ 94.832,79	R$ 113.423,98	R$ 115.779,91	-R$ 2.355,93
dezembro/2019	R$ 14.780,24	R$ 79.244,54	R$ 94.024,78	R$ 95.062,81	-R$ 1.038,03

CRÉDITO COFINS					
Mês	Crédito Cofins TVF	Crédito Cofins Diligência	TOTAL	Crédito proposto impugnante	Diferença
maio/2018	R$ 28.124,17	R$ 273.163,73	R$ 301.287,90	R$ 301.821,67	-R$ 533,77
novembro/2018	R$ 54.708,49	R$ 369.317,56	R$ 424.026,05	R$ 425.475,80	-R$ 1.449,75
Dezembro/2018	R$ 59.564,96	R$ 332.449,49	R$ 392.014,45	R$ 401.331,27	-R$ 9.316,82
janeiro/2019	R$ 54.419,49	R$ 388.839,41	R$ 443.258,90	R$ 444.336,97	-R$ 1.078,07
março/2019	R$ 47.425,75	R$ 350.999,77	R$ 398.425,52	R$ 403.587,21	-R$ 5.161,69
abril/2019	R$ 75.461,99	R$ 314.680,40	R$ 390.142,39	R$ 399.632,43	-R$ 9.490,04
maio/2019	R$ 74.518,76	R$ 378.790,68	R$ 453.309,44	R$ 472.883,76	-R$ 19.574,32
junho/2019	R$ 67.489,44	R$ 404.489,11	R$ 471.978,55	R$ 479.791,00	-R$ 7.812,45
julho/2019	R$ 104.192,15	R$ 536.569,14	R$ 640.761,29	R$ 664.634,24	-R$ 23.872,95
agosto/2019	R$ 107.356,70	R$ 585.343,42	R$ 692.700,12	R$ 697.449,13	-R$ 4.749,01
setembro/2019	R$ 92.634,24	R$ 497.677,21	R$ 590.311,45	R$ 610.947,62	-R$ 20.636,17
outubro/2019	R$ 73.103,87	R$ 519.109,48	R$ 592.213,35	R$ 600.006,95	-R$ 7.793,60
novembro/2019	R$ 85.632,15	R$ 436.805,58	R$ 522.437,73	R$ 533.289,26	-R$ 10.851,53
dezembro/2019	R$ 68.079,21	R$ 365.005,17	R$ 433.084,38	R$ 437.865,07	-R$ 4.780,69

Isto posto, de acordo com os cálculos efetuados na presente diligência, a tabela apresentada pelo impugnante deverá ser objeto de ajustes nas contribuições a pagar.

Nos períodos de jan/2018 a fev/2018 devem haver uma redução do tributo em virtude dos créditos acumulados do ano de 2017 (R$ 33.342,07 – PIS e R$ 153575,51 – Cofins), e nos meses de maio/2018, novembro/2018 a janeiro/2019 e março/2019 a dezembro/2019 um incremento conforme as tabelas acima. Segue abaixo o demonstrativo:

DOCUMENTO VALIDADO

Mês	Débito PIS	Crédito PIS	Saldo a Pagar
01/2018	96.131,34	81.686,51 +14.444,83	0,00
02/2018	78.610,63	38.029,08+ 18.897,24	21.684,31
05/2018	111.805,83	65.411,06	46.394,77
11/2018	125.915,32	92.058,40	33.856,92
12/2018	97.820,98	85.107,98	12.713,00
01/2019	111.504,71	96.233,55	15.271,16
03/2019	108.007,45	86.500,03	21.507,42
04/2019	176.040,89	84.701,50	91.339,39
05/2019	214.326,54	98.415,66	115.910,88
06/2019	224.031,36	102.468,75	121.562,61
07/2019	163.374,10	139.112,51	24.261,59
08/2019	158.140,20	150.388,43	7.751,77
09/2019	163.152,74	128.159,18	34.993,56
10/2019	160.388,96	128.572,36	31.816,60
11/2019	156.061,30	113.423,98	42.637,32
12/2019	176.511,93	94.024,78	82.487,15

Mês	Débito Cofins	Crédito Cofins	Saldo a Pagar
01/2018	442.786,78	376253,00 + 66.533,78	0,00
02/2018	362.085,34	175.164,26 + 87.041,73	99.879,35
05/2018	514.984,43	R$ 301.287,90	213.696,53
11/2018	579.973,58	R$ 424.026,05	155.947,53
12/2018	450.569,35	R$ 392.014,45	58.554,90
01/2019	513.597,46	R$ 443.258,90	70.338,56
03/2019	497.488,85	R$ 398.425,52	99.063,33
04/2019	810.855,02	R$ 390.142,39	420.712,63
05/2019	987.201,02	R$ 453.309,44	533.891,58
06/2019	1.031.902,02	R$ 471.978,55	559.923,47
07/2019	752.511,00	R$ 640.761,29	111.749,71
08/2019	728.403,34	R$ 692.700,12	35.703,22
09/2019	751.491,42	R$ 590.311,45	161.179,97
10/2019	738.761,26	R$ 592.213,35	146.547,91
11/2019	718.827,81	R$ 522.437,73	196.390,08
12/2019	813.024,67	R$ 433.084,38	379.940,29

Ressalta-se que todos os dados que foram base na presente diligência estão no ANEXO que acompanha este termo.

CONCLUSÃO Por todo o exposto, entende-se por atendidas as solicitações da 17ª Turma de Julgamento, da DRJ 07, motivo pelo qual encerra-se a Diligência ora requerida por meio da Resolução 107-000.462.

Intime-se o contribuinte a apresentarem suas considerações, caso julguem necessário, no prazo de 30 (trinta) dias.

E, para constar e surtir os respectivos efeitos legais, lavramos o presente termo, assinado digitalmente pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência por parte do sujeito passivo dar-se-á mediante o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).

7. A Contribuinte foi cientificada do resultado da diligência em 30/11/2022 (fl. 404) e não se manifestou.

8. É o Relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Em decisão por unanimidade, a 17ª TURMA/DRJ07 votou para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a Impugnação, retificando o valor do crédito tributário a ser cobrado conforme as tabelas insertas na tópico 57 deste *decisum*, em acórdão assim ementado:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019
>
> ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. REENQUADRAMENTO.
>
> A incorreta classificação de produtos sob o benefício fiscal da Alíquota Zero enseja, de ofício, o reenquadramento destes em sua classe correta.
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019
>
> LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.
>
> Aplica-se para o PIS/Pasep o decidido para a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática, e vice-versa.
>
> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019
>
> JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.
>
> Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.
>
> DOUTRINA. EFEITOS.
>
> Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.
>
> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019
>
> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019
>
> CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
>
> Se o Contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento de defesa.
>
> AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE – IMPROCEDÊNCIA.
>
> Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que o embasaram, em conformidade com a legislação de regência.
>
> PROVA. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.
>
> Em regra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação

DOCUMENTO VALIDADO

oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

DECISÃO JUDICIAL. EFEITO NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.

A subsunção da Receita Federal às decisões judiciais, mesma àquelas exaradas pelo STJ e STF acerca das matérias submetidas à sistemática dos recursos repetitivos e de repercussão geral somente se dará após emissão Nota Explicativa por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN – acerca do tema.

ARROLAMENTO DE BENS.

Não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento, apreciação do procedimento de arrolamento efetivado pela autoridade lançadora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

1. BREVE SÍNTESE PROCESSUAL

2. DO CABIMENTO E DA TEMPESTIVIDADE

3. DA PRELIMINAR RECURSAL

3.1 Da Nulidade por Fundamentação Genérica da Acusação Fiscal – Cerceamento ao Direito de Defesa

4. DO DIREITO

4.1. Das Inocorrência de Infrações

4.1.1. Da Incorreção da Glosa dos Créditos sobre a Venda de Produtos Enquadrados no Capítulo 25 da TIPI

4.2. Dos Créditos por Aquisição de Insumos que foram Indevidamente Glosados

5. Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS e da Incorreção da Glosa de Supostos Créditos

5. Da Inexistência de Destaque para a Suposta Exclusão do ICMS das Bases de Cálculo do PIS/COFINS

7. DOS PEDIDOS

Por fim, pede o que se segue:

Diante de todo exposto, a Recorrente vem respeitosamente à presença de Vossas Excelências, requer e pugnar:

I – Seja recebido o presente Recurso Voluntário, com efeito suspensivo para suspender a exigibilidade de suposto crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

II – Seja reconhecida a nulidade do auto de infração nº 01.1.01.00-2021-01285 e do processo administrativo nº 17095-722.478/2021-18, com acolhimento das preliminares suscitadas pela Recorrente;

DOCUMENTO VALIDADO

> III – Seja provido o presente recurso para reformar a decisão da DRJ, com fito de conhecer e declarar a improcedência do auto de infração nº 01.1.01.00-2021-01285 e do processo administrativo nº 17095-722.478/2021-18, vez que consubstanciada na escorreita conduta adotada pela Recorrente;
>
> IV – Que sejam considerados os créditos gerados pela aquisição de insumos e bens contidos do ativo fixo (imobilizado), bem como na entrada de mercadoria destinada a comercialização no regime de não cumulatividade de PIS/COFINS;
>
> V – Seja desconstituído o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos;

É o relatório.

VOTO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I - Das preliminares

Irresignada, a Recorrente afirma que o Auto de Infração lavrado no curso do procedimento fiscal em tela está fundado em disposições legais genéricas e que não traduz ou especifica qual o dispositivo normativo representa a suposta conduta infracional da Recorrente, prejudicando, assim, tanto a liquidez e certeza do título em exame como o exercício da ampla defesa. Sustenta que houve violação do art. 9º do Decreto nº. 70.235/72.

Assim, há que se discorrer brevemente sobre as hipóteses de nulidade previstas nº Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), *in verbis*:

> Art.59. São nulos:
>
> I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> [...]
>
> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

contaminar de nulidade "*ab initio*" as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, como ocorre no caso concreto, não há que se cogitar em nulidade do lançamento. Ademais, qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretará nulidade absoluta. Se tiver relevância e provocar prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação, a teor do art. 60 supra.

Os elementos indispensáveis ao auto de infração estão listados no art. 10 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). Assim, todos os requisitos essenciais ao lançamento estão presentes, pois o auto de infração e seus documentos integrantes, contêm a descrição dos fatos, enquadramento legal, demonstrativos de apuração dos valores, identificação do contribuinte, local da lavratura, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugna-la.

Adicionalmente, o conjunto de provas apresentadas pela autoridade tributária, descrevem plenamente os fundamentos da autuação e de toda a sistemática aplicável à constituição do respectivo crédito tributário. Portanto, diversamente do que alega a Recorrente, o Auto de Infração não foi lavrado de forma genérica, tampouco deixou de pormenorizar a conduta infracional tributária imputada ao sujeito passivo.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

II - Do mérito

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre o lançamento dos tributos de Pis e Cofins, relativos ao período de apuração compreendido entre 01/01/2018 a 31/12/2019.

Foram lavrados dois autos de infração para exigência das supramencionadas contribuições: PIS/PASEP fls. 02 – 14 e Cofins fls. 16 – 28. Constata-se que o enquadramento legal das infrações está devidamente disposto nos respectivos Autos de Infração. Ademais, o Termo de Verificação Fiscal às fls. 33 - 55 traz a análise das informações disponíveis à fiscalização após as intimações realizadas à Recorrente.

Também consta às fls. 222 que o presente feito foi convertido em diligência para que fossem saneados os seguintes pontos:

> i) Manifeste-se quanto à alegação da Contribuinte de que os créditos relativos a entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias adquiridos para revenda NÃO foram considerados pela fiscalização (Item "2.2 Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS Relativa às Entradas" da impugnação – fls. 182/185.
>
> ii) Manifeste-se quanto à exatidão, ou não, da tabela Doc. 4 (acima reproduzida) apresentada pela Contribuinte – fl. 185 da impugnação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Contribuinte foi cientificada do resultado da diligência em 30/11/2022 (fl. 404) e não se manifestou.

A DRJ utilizou como critério para apuração dos créditos das contribuições de Pis/Cofins o conceito de insumos a luz do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual tem efeito vinculante para a RFB e a definição de tal conceito estabelecida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, cuja repercussão geral foi conhecida, em 22/02/2018.

O Acórdão recorrido reconheceu a procedência parcial da impugnação apresentada pela Recorrente e retificou parte do crédito tributário em litígio. A Recorrente discordou da análise empreendida e apresentou recurso voluntário contendo argumentos similares àqueles suscitados na peça impugnatória e não apresentou provas ou informações adicionais para embasar sua inconformidade.

Para adequada análise da matéria, importa registrar que conforme informações obtidas no Contrato Social apresentado pela Recorrente, a sociedade tem por objeto social o comércio atacadista de materiais de construção; comércio atacadista de cimento; comércio varejista de materiais para construção; comércio varejista de cal, areia, pedra britada, tijolos e telhas; transporte rodoviário de carga, intermunicipal e interestadual.

II.1 – Da alegação de realização incorreta de glosa sobre a venda de produtos enquadrados no capítulo 25 da TIPI (alíquota zero)

Consta às fls. 40 do TVF o que se segue

> 22. Conforme se observa nos Registro M400/M800 e M410/M810 (Receitas Isentas ou Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição ou sujeitas a Alíquota Zero ou com Suspensão), **a empresa fiscalizada escriturou receitas com vendas tributadas a alíquota zero com base no dispositivo legal citado, uma vez que a descrição da natureza da receita (Registros 410 e 810) estava com o descritivo - "Corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI"**.
>
> (...)
>
> 23. Contudo, ao verificar os produtos que foram comercializados com alíquota zero, **identificamos que se tratavam em sua maioria basicamente de "cimentos hidráulicos"** (NCM's 25232100, 25232910, 25232100) e uma menor parte de "Obras de fibrocimento" (NCM 68118200) e "Construções e suas partes" (NCM 73084000).

O argumento da Recorrente de que a Lei nº 10.925/2004, em seu artigo 1º, traz uma determinação genérica sobre quais receitas brutas de vendas no mercado interno ficam reduzidas a alíquota 0 (zero) de PIS/COFINS não merece amparo, haja vista que o texto é bastante claro ao delimitar quais produtos são contemplados pelo benefício, senão vejamos:

> Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

Diante dos fatos, às receitas decorrentes da comercialização de cimento realizadas pela Recorrente não é aplicável a redução (zero) de alíquota de Pis e Confins. Por conseguinte, a consequência imediata repercute na apuração das contribuições para o Pis e Cofins, conforme levado a feito pelo Auditor Fiscal.

Pelo exposto não há reparo a ser feito neste tópico.

II. 2 Dos Créditos por Aquisição de Insumos

Conforme consta no TVF, a Recorrente é empresa comerciária atacadista do ramo de material de construção.

Nada obstante, a Recorrente ressalta que realiza o transporte e entrega dos materiais comercializados até o destinatário final e que o combustível, lubrificantes, partes destinadas a motores que tiveram seu crédito glosados no auto de infração, fazem parte da sua linha de insumos utilizados no desenvolvimento da atividade. Portando, com base os artigos 3º das Leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003 estaria autorizada a realizar o creditamento das despesas supramencionadas.

Sem razão a Recorrente.

No caso em tela, a fiscalização apurou que "praticamente não houve escrituração na EFD-Contribuições de prestação de serviços de transporte realizados pela Contribuinte. Mais de 99,9% da Receita Bruta dos anos 2018 e 2019 foram oriundos de operações comerciais, registros C170 e C175 da EFD-Contribuições."

Nesse sentido, conforme bem destaca a DRJ, nas atividades de revenda não há que se falar em insumo, pois a apuração dos créditos no que se refere a revenda é feita na aquisição dos bens.

A atividade desenvolvida pela Recorrente, consubstanciada em revenda, não se enquadra nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que limita a utilização de créditos sobre "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Dessa forma, os valores relativos aos gastos com bens e serviços apenas poderão ser analisados a luz dos incisos II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, quando se referem às atividades de prestação de serviço e produção e fabricação de bens e produtos.

A respeito desse item, conforme elucidado pela DRJ, a Receita Federal já se manifestou através do Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05, que assim trata o assunto:

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

DOCUMENTO VALIDADO

> 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.
>
> 41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).
>
> 42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias2; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios;** c) embalagens para transporte das mercadorias;...

Pelo exposto, não há que se falar em direito da Recorrente de creditar-se de valores que entende serem caracterizados como insumos na atividade comercial de revenda.

Feitas tais considerações, devem ser mantidas das glosas referentes aos créditos objeto do presente tópico recursal.

II. 3 Da alegação da não cumulatividade do PIS e da COFINS

Neste item, a Recorrente pondera que seja observada a não cumulatividade para que seja admitido o creditamento do montante oriundo das entradas/aquisições dos bens adquiridos para revenda, fato que, segundo alega, foi equivocadamente omitido nos cálculos realizados pela fiscalização. Para elucidar este ponto, importa transcrever as palavras da Recorrente sobre o ponto controvertido:

> Ocorre que, ao analisar as apurações apresentadas pela Diligência Fiscal, não foi possível vislumbrar que os créditos relativos a entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias, conforme se verifica do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (às fls. 228/231) não foram devidamente considerados, acarretando, assim, valores que, acrescidos às multas e juros, alcançam numerários que ultrapassam, inclusive, a realidade econômica da Recorrente. (Fls. 446).

Ocorre, que este ponto relativo a "entradas de produtos e aquisições de bens e mercadorias adquiridos para revenda", objeto de Diligência Fiscal em atendimento ao pleito da própria Recorrente, constatou a necessidade de revisão dos créditos para maior em comparação a ação fiscal originária.

Entretanto, cientificada do resultado da diligência em 30/11/2022 (fl. 404), a Recorrente não se manifestou.

Em sede recursal, a DRJ utilizou os cálculos apresentados pelo Auditor-Fiscal refeitos e apresentados no Relatório da Diligência Fiscal e promoveu a correção das contribuições do PIS e da Cofins apuradas, consoante a nova tabela de créditos apurados no âmbito da Diligência Fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Portanto, no que se refere a este ponto, não há como acatar a simulação genérica e desacompanhada de qualquer documento comprobatório apresentada pela Recorrente às fls. 446 para reduzir o montante do tributo devido a título de contribuições ao Pis e Cofins.

Pelo exposto, considerando que a Recorrente não apresentou objeção ao resultado da Diligência Fiscal, adota-se a mesma linha de análise da DRJ para negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

II. 4 Da decisão judicial

Neste item, a Recorrente alega que deve ser observada a existência de decisão judicial em seu favor no que tange ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, nos autos de nº 1010962-66.2021.4.01.4300 que tramitam no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, abaixo destacada:

36. Ante o exposto, **JULGO PROCEDENTE O PEDIDO**, extinguindo a ação, com resolução do mérito, com base no art. 487, inc. I, do CPC/2015, para **declarar** o direito da parte autora à dedução dos créditos, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, calculados sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção dos veículos **integrantes da frota própria** da empresa, utilizados no transporte das mercadorias comercializadas, nos termos da fundamentação.

37. **CONCEDO A TUTELA DE URGÊNCIA,** para determinar que a parte requerida se abstenha de dificultar o exercício dos direitos declarados no parágrafo anterior, bem como de promover, por qualquer meio administrativo ou judicial a cobrança ou exigência dos valores correspondentes aos créditos de PIS e COFINS sobre todas as despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção dos veículos **integrantes da frota própria da empresa**, **utilizados no transporte das mercadorias comercializadas**, afastando-se quaisquer restrições, autuações fiscais, negativas de expedição de Certidão Negativa de Débitos, imposições de multas, penalidades, ou, ainda, inscrições em órgãos de controle.

38. **Condeno** a UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) a reembolsar as custas processuais adiantadas pela parte autora[1].

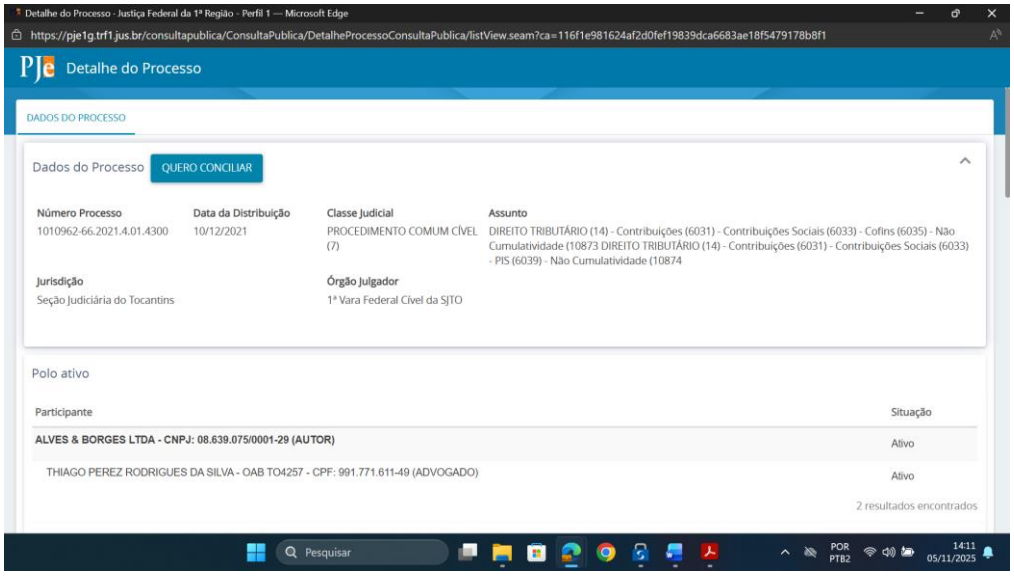
39. **Condeno** a UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) ao pagamento de honorários advocatícios incidentes sobre o valor atualizado da causa, nos percentuais mínimos e segundo o escalonamento previstos nos §§3º e 5º do artigo 85 do CPC, a serem apurados em liquidação de sentença.

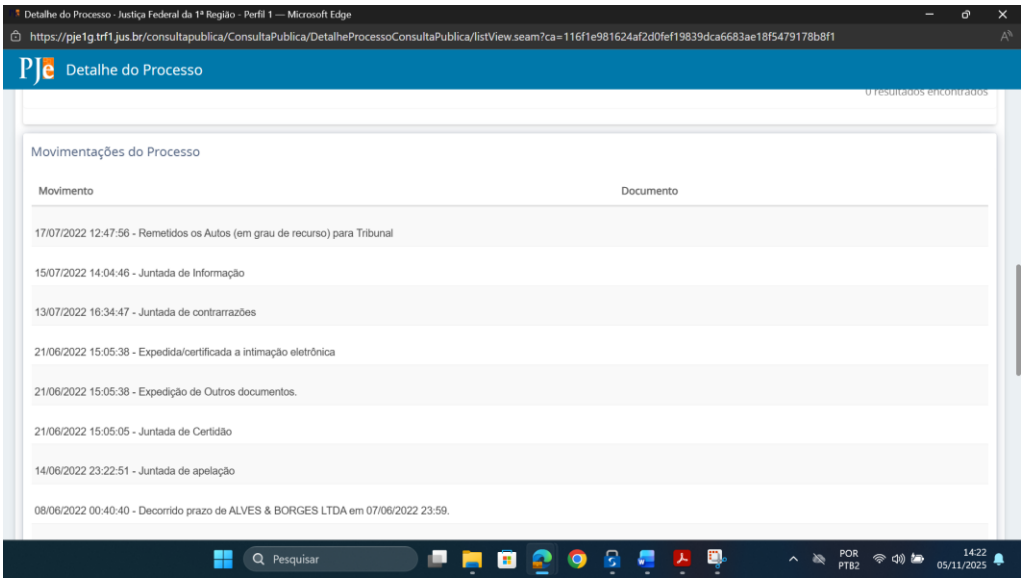
40. **Sentença sujeita ao reexame necessário** (art. 496, §3º, I do CPC).

Conforme se depreende, a sentença judicial concedeu a tutela de urgência para que seja autorizado a Recorrente deduzir crédito de PIS e COFINS, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, dos gastos com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção utilizados na sua frota própria de caminhões.

Em consulta realizada no sítio da Justiça Federal da 1ª Região, em 05 de novembro de 2025, observa-se que o processo judicial em epígrafe, encontra-se pendente de apreciação de contrarrazoes, desde a data de 17/07/2022.

DOCUMENTO VALIDADO





Conforme se nota, trata-se de sentença judicial não transitada em julgado.

Pelo exposto, voto por não conhecer a matéria relativa às glosas objeto da decisão judicial.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo a matéria atinente às glosas sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção utilizados na frota de caminhões, para, na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, negar-lhe provimento.

DOCUMENTO VALIDADO

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

DOCUMENTO VALIDADO