



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10920.002938/2008-00  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-003.301 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de outubro de 2014  
**Matéria** DCOMP/RESSARCIMENTO  
**Recorrente** ABI BELEM & CIA. LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**GLOSA. ÔNUS DA PROVA.**

Tratando-se de glosa por parte do Fisco em procedimento de ressarcimento acumulado com compensação, a princípio o ônus da prova cabe ao contribuinte, deixando de fazê-la cabe manter o indeferimento. No caso da tomada de crédito relativa à transferência entre estabelecimentos do próprio contribuinte, logrou se desincumbir do “ônus da prova”, as planilhas elaboradas não são suficientes provar exclusão do cálculo do crédito.

**CRÉDITO. GLOSA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. PROVA. ÔNUS.**

Procedida glosa de crédito sobre acusação de que se tratam aquisições de pessoas físicas, cabia a Administração Fiscal provar por meio de documentos o acontecimento de que o contribuinte de fato teria tomado o crédito de fornecedor pessoa física, planilha não configura prova. Não provado o fato, cabe reverter à glosa.

**CREDITO DE AQUISIÇÕES ISENTAS E TRIBUTADAS PELA ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.**

Há vedação expressa no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 alteração introduzida pela Lei nº 10.965/2004, que alterou o regime que assegurava o direito ao crédito nas hipóteses de isenção, alíquota zero e não incidência da contribuição.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa dos créditos tomados por aquisições de pessoa física.

Antonio Carlos Atulim – Presidente.

DOMINGOS DE SÁ FILHO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

## Relatório

Cuida o Recurso Voluntário interposto por ABI BELÉM & CIA LTDA. ver modificado o v. Acórdão que manteve o indeferimento de ressarcimento de saldo credor de contribuições sociais para a COFINS e PIS referente ao período de apuração 01.04.2007 a 30.06.2007.

A controvérsia se resume as seguintes questões: 1) Aproveitamento de créditos de bens adquiridos de pessoa física; 2) Aproveitamento de créditos de transferência entre estabelecimentos; 3) Aproveitamento de créditos decorrentes de aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.

Não se discute interpretação do texto legal da legislação disciplinadora, mas sim, o modo de apuração do crédito e o débito. Assevera a Interessada o equívoco por parte do auditor fiscal encarregado de verificar a certeza e a liquidez do crédito. Diz textualmente que não manteve crédito oriundo de aquisição de pessoas físicas. Também não teria aproveitado créditos decorrentes de transferência entre estabelecimentos da empresa, bem como, não se apropriou de crédito oriundo de compra de produtos sujeitos à alíquota zero.

Há demonstrativos tanto da fiscalização quanto do contribuinte que revela o modo pelo qual foram apurados os débitos em relação às receitas de saídas e os créditos oriundos da aquisição de mercadorias e outros insumos relacionados com a atividade empresarial.

A decisão recorrida enfatiza ausência de prova, afirma a impossibilidade na sistemática não cumulativa a tomada de créditos de bens adquiridos de pessoa física, transferência entre estabelecimentos e insumos tributados à alíquota zero.

Em razão de divergências entre os demonstrativos elaborados pela Interessada e a Fiscalização, essa Turma decidiu transformar o julgamento em diligência para verificar os itens:

- 1) Adição (à base de cálculo das receitas (saídas), assim como, das entradas as transferências entre estabelecimentos; 2) exclusão da base de cálculo das receitas dos produtos sujeitos à alíquota zero e os produtos monofásicos, bem como, substituição monofásica e 3) exclusão (estorno)

dos valores relativamente de bens adquiridos para revenda de pessoas físicas.

De modo que, a celeuma centra nestes pontos.

Declinado os autos à origem para realização da diligência, retorna o processado a essa Turma confirmado o Despacho Decisório e a inexistência do direito.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator, Domingos de Sá Filho.

Celeuma trazida no bojo deste caderno processual se refere ao modo pelo qual se apura o crédito e o débito. Assevera a Interessada que houve equívoco por parte do auditor fiscal encarregado de verificar a certeza e a liquidez do crédito, visto que, o **contribuinte não manteve crédito oriundo de aquisição de pessoas físicas**, não teria ele aproveitado créditos decorrentes de transferência entre estabelecimentos da empresa, bem como, não se apropriou de crédito oriundo de compra de produtos sujeitos à alíquota zero.

O Contribuinte destaca em planilha por ele elaborada, fl. 285, correspondem à fl. 382 do e - processo, que o efeito de inclusão de créditos “bens recebidos de transferência” e na apuração dos débitos as “saídas em transferência” é nulo quando se apura o saldo final. Examinando a planilha de fl.382 e fl. 396 verifico que as saídas em transferência foram adicionadas as receitas de vendas e no quadro “entradas” (custos e despesas) no que se refere “crédito”, o valor das transferências foram adicionados ao custo das mercadorias adquiridas.

Assim como, constata da mesma planilha o “**estorno**”, **não inclusão à base de cálculo** no sentido de apurar o crédito das mercadorias adquiridas junto a Pessoas Físicas.

Há às fls. 386/389 planilhas denominadas de “Relatório Auxiliar de Estornos de Créditos”, onde se vê item a item dos créditos estornados. Também à fl. 392 “Relatório Auxiliar de Exclusões das Bases de Cálculo” de Produtos sujeitos à alíquota zero. Fl. 399 e fl.400 sujeito a incidência monofásica.

Diante da sustentação de que as aquisições de pessoas físicas e a transferência entre estabelecimentos incluídos no cálculo de apuração do crédito se restringem a metodologia empregada pelo contribuinte, e, ao afirmar que não fez incluir na apuração do crédito as aquisições de Pessoas Físicas e as transferências entre estabelecimento da Recorrente, assim, resta saber a verdade.

Em sendo assim, passo fazer cotejo entre os dados trazidos nos respectivos demonstrativos elaborados pelo contribuinte e o fisco.

O Recorrente intimado a apresentar documentos, atendeu à intimação, desincumbindo em parte do "ônus da prova" do fato constitutivo do direito alegado perante DRF. Analisados os documentos pela Autoridade Administrativa chegou à conclusão de que o contribuinte não tem o crédito pleiteado por três motivos: primeiro fato o contribuinte adquiriu de pessoas físicas; segundo fato - o contribuinte tomou crédito nas transferências entre estabelecimentos; terceiro fato - o contribuinte tomou crédito de produto sujeito a alíquota zero.

Em relação aos três motivos existem três fatos que foram invocados pela fiscalização para negar o direito. E assim cabe a fiscalização o ônus de provar esses fatos para fundamentar a glosa. Sendo o despacho decisório ato administrativo vinculado deve ser motivado, ou seja, indicar os pressupostos de direito e de fato da decisão adotada. Os pressupostos de direito foram declinados, mas nem todos os pressupostos de fato foram provados pela auditora, passa-se análise de cada item da glosa procedida pela fiscalização.

#### **Da glosa de aquisições de pessoas físicas.**

Observa-se dos autos que a fiscalização não juntou nada, absolutamente nada ao processo, além dos demonstrativos que estão inseridos no despacho decisório e da listagem de notas fiscais que o contribuinte apresentou junto com Dacons. Nesses demonstrativos do despacho decisório estão indicados os números das notas fiscais, o CNPJ do fornecedor, código fiscal de operações, e valores.

Com isso, a fiscalização não provou o primeiro fundamento de fato: não provou que houve aquisição de pessoa física. Não aponta uma linha sequer nesse sentido para saber se o fornecedor era pessoa física? No demonstrativo que ela apresentou está especificado o CNPJ, não tem nenhum CPF. Então onde está à prova que o contribuinte comprou de pessoa física? A glosa tem que ser fundamentada e comprovada e neste caso o julgador não tem como conferir se a aquisição foi de pessoa física porque as notas fiscais não estão no processo.

Diante da negativa do fato pelo contribuinte de que não aproveitou créditos de pessoa física, que esses créditos foram estornados. Em sendo assim, cabia a DRJ provar que houve inclusão de aquisição de pessoas físicas na tomada do crédito, o que deveria ter sido realizado mencionando os documentos fiscais, um a um, deixando de assim proceder, não justificou a glosa procedida.

De modo que, impõe afastar a glosa relativa à suposta inclusão de aquisição de pessoas físicas no cálculo da tomada de crédito sobre aquisições de pessoas físicas por falta de prova por parte da fiscalização.

#### **Da inclusão das transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.**

Em relação às transferências entre estabelecimentos, as notas fiscais trazem os CFOP de transferência. A fiscalização também não juntou as notas. Mas além do CFOP ser o de transferências para comercialização, o contribuinte admite as transferências, mas diz que não tomou o crédito sobre elas, pois seu procedimento nulificou esses créditos. A DRJ concorda com isso, mas nega o direito de crédito sob dois fundamentos: a) o procedimento do contribuinte acarreta discrepância entre a realidade e o DACON; e b) as planilhas do contribuinte não comprovam que nelas estão incluídos os números da fiscalização.

De fato, as planilhas de fls. 285, 311 e 336 apresentam transferências que totalizam R\$ 965.611,00, no trimestre, enquanto que a glosa da fiscalização totaliza no

trimestre R\$ 899.113,00. Não dá para saber se o valor apurado na planilha elaborada pela Recorrente está contido no valor apontado pela fiscalização, pois o contribuinte não detalhou as planilhas de fls. 285, 311, 336. Os números estão apresentados de forma sintética.

Nesse caso tenho que o contribuinte não logrou se desincumbir do “ônus da prova” e assiste razão a DRJ, pois não dá para saber se a glosa fiscal está contida na planilha do contribuinte. Ao contrário do contribuinte, a fiscalização comprovou as transferências pela indicação do número das notas fiscais e do CFOP. O contribuinte acatou a existência do fato e alegou fato modificativo da pretensão fiscal, mas não comprovou o fato modificativo alegado.

Em sendo assim, a glosa é pertinente aos valores das transferências entre estabelecimentos da recorrente deve ser mantida.

**Passo examinar as glosas relativamente às aquisições de produtos isentos e alíquota zero.**

O PIS e a COFINS e seus regime de apuração.

É oportuno trazer à baila a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

*“De fato desde logo se pode perceber que, neles (PIS/COFINS), por incidirem sobre receitas em geral, ocorre um fenômeno diferente do que se dá como o IPI e o ICMS, pois elas não têm, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas, ainda que duas ou mais advenham da circulação de um mesmo bem, pois este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras.”*

Dispõe o art. 1º da Lei nº 10.637/2002:

***“A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.***

Também é o que disciplina o art. 1º da Lei nº 10.833/2003:

***“Art. 1º - A Contribuição para o financiamento da /seguridade social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”***

Como é de conhecimento geral a apuração do crédito dá-se a partir dos custos e despesas apropriadas exclusivamente para auferimento das respectivas receitas ou proporcionalmente ao volume de cada um dos tipos de receitas, nos casos em que o contribuinte tiver parte de suas receitas sujeitas ao regime não cumulativo, o crédito é apurado apenas em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essa operação.

No caso dos autos o contribuinte pretende manter o crédito decorrente de aquisições de bens vinculados às vendas sujeitas à incidência da alíquota zero com fundamento na norma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Sendo assim, só pode ser mantido aquilo que se tem. A aquisição de produtos destinados à revenda que sofreram incidência de alíquota zero dá direito apuração de crédito, essa é a controvérsia a ser decidida.

O entendimento expressado pela Receita Federal em Solução de Consulta nº 19/2008, que os insumos sujeitos a alíquota zero, não assistem direito ao contribuinte tomar crédito, mesmo que a operação subsequente seja tributada.

*“AQUISIÇÃO DE INSUMO COM ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO DIREITO A CREDITO. Não dará direito a crédito, para fins de determinação da COFINS, o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessa contribuição, utilizados como insumo, à exceção dos adquiridos com isenção, quando da saída tributada dos produtos”.*

A norma originária da Lei nº 10.833/2003, assegurava o direito ao crédito nas hipóteses de isenção, alíquota zero e não incidências de contribuição. Com o advento da Lei nº 10.865/2004, que fez incluir dois incisos no § 2º do art. 3º da lei nº 10.833/2003, afastou esse direito, conforme restou disciplinado:

*“II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0(zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”.*

Desse modo o legislador ordinário criou óbice à tomada de crédito sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, incluindo no rol a isenção, e, quando o produto produzido for tributado alíquota zero.

É certo que os produtos comercializados pelo Recorrente estão incluídos entre aqueles sujeitos a alíquota zero e isentos como se vê dos autos.

Sendo assim, não vislumbro possibilidade de acudir a tese da recorrente de que devem ser incluídos no cálculo da tomada do crédito de todos os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país.

Inexistindo resistência aos valores glosados pela fiscalização, tenho como certo. De modo que, cabe manter a glosa quanto à tomada de crédito decorrente de aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição por estarem incluídas no rol das isentas e tributadas com alíquota zero.

Assim, conheço do recurso e dou provimento parcial para reverter às glosas de pessoas físicas, por carência probatória da fiscalização.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Processo nº 10920.002938/2008-00  
Acórdão n.º **3403-003.301**

**S3-C4T3**  
Fl. 10

---

CÓPIA