



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

**Processo n°** 12571.720240/2011-08  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.885 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2015  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO PIS COFINS  
**Recorrente** CHAPADA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PIS. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica, na forma determinada pela legislação, demonstrando, de forma individualizada e inequívoca, as aquisições que seriam passíveis de aproveitamento do crédito.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, demonstrando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PIS. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica, na forma determinada pela legislação, demonstrando, de forma individualizada e inequívoca, as aquisições que seriam passíveis de aproveitamento do crédito.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, discriminando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

DANIEL MARIZ GUDINO - Relator.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Redator designado para formalizar o acórdão (Despacho de designação emitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOEL MIYAZAKI (Presidente), DANIEL MARIZ GUDINO, CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, WINDERLEY MORAIS PEREIRA e ERIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN.

## Relatório

Em cumprimento ao despacho de designação emitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, eu, Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, transcrevo voto depositado e não formalizado, realizado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF dado que o Relator, Conselheiro Daniel Mariz Gudino, não mais compõe o Colegiado.

Trata-se de recurso voluntário interposto por CHAPADA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. ME, doravante apenas Recorrente, em razão do Acórdão nº 06-38.376, de 07/11/2012, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Curitiba (PR).

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento da instância *a quo*, transcreve-se abaixo o relatório do acórdão recorrido:

*Trata o processo de Auto de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, que exige R\$ 4.343.053,83 de Cofins, R\$ 3.257.290,28 de multa de ofício, além dos acréscimos legais; e Auto de Infração de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, que exige R\$ 942.899,86 de PIS, R\$ 707.174,81 de multa de ofício, além dos acréscimos legais.*

*Conforme Termo de Verificação Fiscal, o lançamento decorreu de glosa da totalidade dos créditos de PIS e Cofins, vinculados à receita auferida no mercado interno, apurados em Dacon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais mensais, nos períodos de apuração dos anos-calendário de 2007 e 2008, diante da impossibilidade de aferição do direito creditório informado em ~~naqueles demonstrativos~~, que resultou no*

*lançamento dos débitos dessas contribuições por insuficiência de recolhimento, com enquadramento legal nos arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002 no tocante ao PIS, arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003 atinente à Cofins, e art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.448, de 2007, em relação à multa de ofício de 75% aplicada. Consta que, em virtude de o crédito tributário ser superior a R\$ 500.000,00 e maior que 30% do patrimônio conhecido da autuada, fez-se necessário a elaboração de arrolamento de bens e direitos, consoante determinada a IN RFB nº 1.088, de 2010 (arts. 64 e 64A da Lei nº 9.532, de 1997), formalizado em processo específico.*

*Cientificada regularmente dos lançamentos, a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação, em 31/10/2011, enfatizando a astronômica exigência global de R\$ 23.696.528,68 (R\$ 11.135.915,59 deste processo e R\$ 12.560.613,09 do processo nº 12571.720247/2011-11), que é absolutamente incompatível com a sua capacidade econômica e denotativo de arbitrariedade, e argumentando que a glosa da totalidade dos créditos ocorreu por presunção fundada nos seguintes fatos, descritos assim pela fiscalização:*

*“a) No caso de um supermercado, vários dos itens usualmente comercializados não dão direito a crédito das contribuições, como, por exemplo, bebidas, arroz, farinha de milho, farinha de trigo, feijão, grãos, leite, ovos, pão comum, produtos hortícolas e frutas, queijos, dentre muitos outros, sendo a referida lei específica de cada um destes produtos nominados (vide item nº II, letra a, do Termo de Verificação Fiscal – PIS e Cofins de 01/2007 a 12/2008;*

*b) A fiscalização constatou na contabilidade da empresa a existência de saldo credor de caixa e de suprimentos de caixa, fatos geradores de robusto indicio e presunção de omissão de receitas (vide item nº II, letras b e c, do Termo de Verificação Fiscal – PIS e Cofins de 01/2007 a 12/2008).”*

*Ressalta que essas duas presunções são totalmente infundadas e não poderiam gerar os créditos tributários: primeiro, porque a legislação mencionada pela autoridade fiscal (referindo-se às mercadorias que não geram direito a crédito) está revogada ou alterada por legislação posterior; e, segundo, porque o saldo credor de caixa e de suprimento de caixa foram tributados em autos de infração específicos (PAF nº 12571.720247/2011-11), com exigência de PIS e Cofins decorrentes, significando que essa presunção gerou duas exigências fiscais, incidindo o princípio de bis in idem.*

*Além disso, entende que essas presunções não poderiam gerar a glosa da totalidade dos créditos decorrentes das compras de mercadorias para revenda porque o procedimento por ela adotado não causou prejuízo ao fisco, uma vez que: a) todas as compras de mercadorias geraram créditos; b) todas as vendas efetuadas geraram débitos; e c) o saldo se referiu a crédito ou*

*débito em cada mês. Além do mais, não houve a utilização de alíquota zero nos débitos de contribuições decorrentes das vendas efetuadas, ou seja, eventual crédito indevido foi estornado mediante débito na operação de vendas, inclusive foram calculadas contribuições devidas também sobre a margem de lucro, com favorecimento ao Fisco. Enfatiza, mais uma vez, que não houve prejuízo ao fisco, pois, pela leitura de todas as normas citadas, permite concluir que: a) a alíquota zero se aplica às vendas; e b) as regras legais não se referem às entradas. Cita a respeito ementa do então Conselho de Contribuintes onde decidiu-se pela inadmissibilidade da glosa de todas as despesas/custos escriturados, cabendo ao fisco, no caso de a contabilidade não merecer fé, o arbitramento do lucro.*

*Por fim, aduz que caberia à autoridade fiscal individualizar cada um dos créditos glosados, em obediência ao art. 142 do Código Tributário Nacional, que determina ser de competência privativa da autoridade administrativa 'determinar a matéria tributável', ou seja, deve apontar individualizadamente cada crédito glosado; e atender ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece que o auto de infração deve, obrigatoriamente, conter 'a determinação da exigência', isto é, apontar individualizada e especificamente cada crédito glosado.*

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação nos termos do já citado acórdão, que restou assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*PIS. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.*

*O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica, na forma determinada pela legislação, demonstrando, de forma individualizada e inequívoca, as aquisições que seriam passíveis de aproveitamento do crédito.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, demonstrando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*PIS. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.*

*O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica, na forma determinada pela legislação, demonstrando, de forma individualizada e inequívoca, as aquisições que seriam passíveis de aproveitamento do crédito.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, discriminando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com o resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente, reiterando, em suma, os argumentos suscitados em sua defesa original.

O processo foi distribuído e sorteado a este Conselheiro, seguindo o rito regimental.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Mariz Gudino

O recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores, razão pela qual deve ser conhecido.

A Recorrente ataca o acórdão recorrido por duas frentes: a) o crédito da totalidade das compras foi anulado pelo débito da totalidade das saídas, procedimento este que não gerou prejuízo financeiro para o sujeito ativo da relação tributária; b) a fiscalização glosou a totalidade do crédito apurado, partindo de duas presunções infundadas.

Inicialmente, é preciso que a Recorrente entenda que a autoridade fiscal não tem discricionariedade para aplicar os critérios de apuração eleitos pelo sujeito passivo, quando há critérios bem definidos –e distintos– na legislação de regência do PIS e da Cofins não cumulativos. Por força do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a atividade do lançamento é obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, quando a Recorrente alega que a forma de apuração por ela adotada não gerou prejuízo à arrecadação dessas contribuições, não pode esperar que a autoridade fiscal se sensibilize com esse fato. Não se trata de enaltecer a forma em detrimento da substância. Trata-se de seguir a legislação por impossibilidade de fazer algo diverso.

No tocante ao argumento de que a fiscalização teria glosado a totalidade do crédito apurado, partindo de duas presunções infundadas, melhor sorte não assiste à Recorrente. Com efeito, se a fiscalização glosou a totalidade do crédito apurado foi porque a Recorrente não lhe forneceu as obrigações acessórias na forma prevista na legislação, ou seja, individualizando as mercadorias adquiridas para revenda, de modo a permitir que os créditos sejam confirmados qualitativa e quantitativamente.

É bem verdade que no extenso rol de mercadorias adquiridas para revenda em um supermercado, muitas delas geram créditos de PIS e Cofins. Contudo, como poderá a fiscalização quantificar, com a exatidão necessária, o crédito decorrente da aquisição de uma determinada mercadoria revendida, se o sujeito passivo não discrimina as mercadorias adquiridas para revenda nem informa quando dessa mercadoria específica foi adquirido? Por mais boa vontade que a fiscalização possa ter, trata-se de uma tarefa impossível.

Convém esclarecer, ainda, que o presente processo administrativo oportuniza à Recorrente comprovar a origem dos créditos declarados, de forma a reverter as glosas realizadas. Logo, as informações acima mencionadas poderiam ter sido comprovadas pela Recorrente durante o processo em tela. Em respeito ao princípio da verdade material, que norteia o processo administrativo fiscal, tais provas seriam consideradas na formação da convicção do julgador.

Contudo, a despeito dessa oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa, a Recorrente limitou-se a teorizar sobre a impossibilidade glosar generalizadamente os créditos por ela alegados.

De fato, a legislação determina que à autoridade administrativa compete "determinar a matéria tributável" de forma clara e objetiva. No caso concreto, isso foi feito quando o auto de infração descreve a infração realizada, ou seja, quando explica a origem da insuficiência do recolhimento do PIS e da Cofins não cumulativos e quantifica essa lacuna com base nos créditos glosados por impossibilidade de sua validação.

Diante desse quadro, caberia à Recorrente viabilizar a validação dos créditos glosados, demonstrando, de forma inequívoca, a improcedência da glosa. Isso poderia ser feito mediante a apresentação de uma simples memória de cálculo cotejada com as respectivas notas fiscais de entrada.

Convém lembrar que, no caso do réu, incumbe-lhe provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. É o que se depreende da leitura do art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

No caso concreto, a Recorrente é equiparada ao réu, sendo dela o ônus de provar que as diferenças de PIS e Cofins apuradas pela fiscalização são indevidas. Isso porque a fiscalização fez prova de que os créditos apurados pela Recorrente não seguiram as diretrizes legais cabíveis, legitimando a respectiva glosa.

Por fim, no tocante à argumentação de que os débitos ora exigidos estariam em duplicidade em razão de haverem débitos de PIS e Cofins exigidos por meio do Processo Administrativo nº 12571.720247/2011-11, a decisão recorrida esclareceu se tratarem de débitos distintos. Confira-se:

*... não há nos autos exigência de contribuição baseada em saldo credor de caixa e de suprimento de numerários. Essas infrações, como ressaltado pela impugnante, foram motivo de lançamento em autos de infração específicos, objeto do PAF nº 12571.720247/2011-11. Veja-se que no Termo de Verificação Fiscal já constou a ressalva de que os lançamentos constantes do processo aqui analisado referem-se a encerramento parcial da ação fiscal, focalizando especificamente as infrações [glosa de créditos] relativas ao PIS e à Cofins, sendo que a fiscalização ainda se encontrava em andamento, relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins quanto às demais infrações que viessem a ser detectadas.*

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo integralmente o crédito tributário em discussão.

Conselheiro Daniel Mariz Gudino

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Redator designado para a formalização do acórdão