



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.900099/2012-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.452 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GOIÁS CARNE – COOPERATIVA DOS PRODUTORES AGROPECUÁRIOS DE GOIÁS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS E/OU PRESUMIDOS. EXPORTAÇÃO. PER/DCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ART. 165 E 170 DO CTN. INVIABILIDADE DO RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA SELIC. PEDIDO PREJUDICADO.

É ônus do contribuinte comprovar, por documentação fiscal e contábil idônea, a efetividade das operações que originam os créditos declarados em PER/DCOMP, demonstrando sua certeza e liquidez, nos termos da legislação de regência.

Não apresentados documentos aptos a comprovar a realização das operações — especialmente notas fiscais e conhecimentos de transporte — mantém-se a glosa dos créditos e rejeita-se o pedido de ressarcimento.

Prejudicado o pedido de atualização pela taxa Selic, diante da inexistência de crédito líquido e certo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães acompanhou a relatora pelas conclusões e apresentou declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Wilson Antônio de Souza Correa, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Adoto como meu relatório o exposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que descreve de forma sucinta e adequada os fatos constantes dos presentes autos até a presente fase processual:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento, PER nº 13457.83271.100111.1.5.08-2096, de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, não cumulativa, vinculados às receitas de exportação do quarto trimestre de 2006, no valor de R\$ 171.748,66. O pedido foi indeferido através do despacho decisório que segue:

### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
13457.83271.100111.1.5.08-2096	4º trimestre de 2006 - 01/10/2006 a 31/12/2006	PIS/PASEP NÃO-CUMUL EXPORT	10120-900.099/2012-81

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO  
 Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 171.748,66  
 Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.  
 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.  
 Diante do exposto, INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP acima identificado.  
 Para informações complementares da análise de crédito, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".  
 Enquadramento Legal: Lei nº 10.637, de 2002.

Inicialmente a autoridade fiscal informa sobre as intimações fiscais realizadas junto à interessada na coleta das informações e documentos necessários à demonstração do crédito informado em Dacon bem como à sua comprovação. Relata que após análise dos Dacon, das informações presentes nos arquivos digitais, bem como dos demais documentos fornecidos pela interessada, foram glosados da base de cálculo da contribuição os valores de fretes adquiridos de pessoas físicas e de operações não comprovadas pela contribuinte. A autoridade fiscal também verificou a ocorrência de deduções indevidas da base de cálculo das contribuições declaradas em Dacon referentes a valores dos "custos vinculados à industrialização da produção de terceiros" e informa os ajustes nos valores das contribuições devidas. Realizados os devidos ajustes nos valores dos créditos e dos débitos da contribuição, bem como os descontos dos

créditos reconhecidos dos débitos apurados, a autoridade fiscal verificou não existir qualquer crédito vinculado às receitas de exportação disponível para ressarcimento.

Em sua manifestação de inconformidade a interessada limita-se a contestar a glosa realizada com fundamento na ausência de comprovação das operações cujos valores foram inseridos na base de cálculo do crédito pleiteado.

Com base em argumentos de variadas ordens, afirma que a decisão recorrida contrariou o princípio da verdade material, pois ignorou o conteúdo das provas por ela apresentadas que, segundo alega, são as necessárias e suficientes para a comprovação do direito ao crédito pleiteado, a despeito da não apresentação das notas fiscais e conhecimentos de transporte solicitados pela fiscalização. Reclama que a decisão recorrida ignorou o conteúdo das provas apresentadas pelo contribuinte “e se esforçou em manter a glosa do crédito, sob a justificativa de falta de apresentação de documentos fiscais hábeis e legais” e que, desta feita, contrariou “princípio basilar que orienta o processo administrativo tributário, qual seja o princípio da verdade material”. Defende, com fundamento no art. 226 do Código Civil Brasileiro e art. 93 do Decreto-Lei nº 1.598/1997, a eficácia probatória dos livros fiscais, afirmando que “os Livros fazem prova plena a favor do contribuinte, quando revestidos das formalidades legais (artigos 1.181 e 1.183 do Código Civil)” e, em harmonia com os demais elementos de prova”; também cita jurisprudência administrativa e excertos doutrinários. Quanto aos espelhos de Notas Fiscais e CTRC, defende que seu valor probatório subsiste pelo fato de “reproduzirem o exato conteúdo dos documentos originais”, cuja veracidade, natureza e valores são confirmados pelos registros fiscais e contábeis com base neles efetuados pelo contribuinte.

Pede o reconhecimento integral do crédito pleiteado, a homologação tácita das compensações e ressarcimento do crédito remanescente, acrescidos de juros Selic, nos termos do §4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95.

No regular curso do processo, o juízo a quo julgou improcedente a manifestação de inconformidade, indeferindo o ressarcimento do crédito apurado pela Recorrente, ante a alegada falta de provas - *Acórdão não contém ementa em atendimento ao que disciplina a Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.*

Intimada, a Recorrente interpôs competente Recurso Voluntário reiterando, e apertada síntese, que comprovou a higidez do crédito pleiteado no PER/DCOMP transmitido e à necessidade de cálculo do crédito pela taxa Selic.

É o que se tem para relatar.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Consoante exposto, cuida-se de pedido de ressarcimento de crédito de PIS não cumulativa, decorrente de operações de exportação referentes ao 4º trimestre de 2006.

Em sede recursal, a Recorrente limita-se a reproduzir os argumentos anteriormente deduzidos na defesa prévia, afirmando ter apresentado, no curso do procedimento fiscal instaurado para apuração da higidez dos créditos, espelhos das notas fiscais e dos conhecimentos de transporte pertinentes. Todavia, nesta oportunidade, não carrega aos autos quaisquer novos elementos fático-probatórios, embora tenha sido expressamente advertida pelo juízo *a quo* quanto à imprescindibilidade de comprovação da higidez dos créditos pleiteados. Confira-se trecho da decisão recorrida:

Além disso, pelo que consta dos autos, a autoridade fiscal não “se esforçou em manter a glosa do crédito, sob a justificativa de falta de apresentação de documentos fiscais hábeis e legais”; ao contrário, intimou a interessada várias vezes a apresentar os documentos fiscais e, à ausência das notas fiscais e CTRC, a intimou (Intimação Fiscal nº 003/2014) a, alternativamente, comprovar as operações através da demonstração da comprovação dos pagamentos correspondentes, como se vê dos itens 29 e 30 do relatório fiscal.

A autoridade fiscal informa, itens 32 e 33 do relatório fiscal, que no intuito de atender às Intimações nº 002/2014, 003/2014 e 004/2014, a interessada encaminhou livros fiscais, planilhas, demonstrativos etc, mas que, porém, estes não provam a efetividade de cada operação fiscal.

Destarte, ao contrário do que pretende a interessada, seus registros contábeis não comprovam as operações demonstradas nos espelhos das notas fiscais e CTRC, na medida em que são os documentos fiscais, regularmente emitidos, que comprovam as operações realizadas que representam e, conseqüentemente, os lançamentos contábeis correspondentes e não o contrário. (...)

A Recorrente alega a impossibilidade de produzir a prova nos moldes exigidos pela Autoridade Fiscal, em razão da ausência dos documentos necessários, os quais teriam sido incinerados. Afirma que *“Para o atendimento das intimações supra referidas, a Recorrente fez buscas junto aos seus arquivos quando constatou que, por um lapso, parte das notas fiscais e conhecimentos de frete haviam sido indevidamente incinerados.”*.

Observa-se que a controvérsia instaurada reside, essencialmente, na ausência de prova documental mínima capaz de demonstrar a efetiva realização das operações geradoras dos créditos pleiteados.

Constata-se, conforme devidamente apontado pelo Juízo *a quo*, que não há nos autos qualquer elemento probatório apto a demonstrar que os créditos apurados pela Recorrente

são certos e líquidos de modo a justificar a reversão das glosas efetuadas pela fiscalização durante a análise dos pedidos de PER/DCOMP.

Ainda que regularmente alertada quanto à insuficiência de provas, a Recorrente, em sede recursal, não apresentou fato novo nem documento idôneo capaz de infirmar os fundamentos da decisão de primeira instância, que se apoiam justamente na inexistência de comprovação da efetividade das operações alegadas.

Com efeito, é ônus do contribuinte demonstrar que o crédito informado no PER/DCOMP é certo e líquido, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, ressaltando-se que apenas o crédito tributário líquido possui aptidão tanto para embasar pedidos de ressarcimento ou restituição quanto para extinguir obrigação tributária por meio de compensação (art. 170 do CTN c/c o caput do art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Nesse contexto, os registros contábeis, planilhas ou demonstrativos internos, por si sós, não comprovam a efetiva realização das operações. Incumbia à Recorrente demonstrar, mediante apresentação dos originais das notas fiscais e dos conhecimentos de transporte correspondentes, a fidedignidade dos registros contábeis apresentados.

A exigência de apresentação das notas fiscais e dos conhecimentos de transporte originais decorre da própria estrutura de apuração e comprovação dos créditos no regime não cumulativo, que pressupõe a existência de documentação fiscal idônea para demonstrar a efetiva realização das operações. Nos termos do art. 195 do Código Tributário Nacional, o contribuinte está obrigado a exibir à fiscalização os livros e documentos fiscais necessários à verificação da ocorrência do fato gerador e da determinação do montante devido, não sendo suficientes registros contábeis desacompanhados dos respectivos documentos comprobatórios.

Ademais, a legislação de regência das contribuições não cumulativa (Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, art. 3º) condiciona o aproveitamento de créditos à aquisição de bens e serviços devidamente comprovados por documentos fiscais hábeis, o que torna indispensável a apresentação das notas fiscais e dos conhecimentos de transporte originais para validar os dados lançados nos livros contábeis e fiscais. A ausência desses documentos inviabiliza o reconhecimento da certeza e liquidez do crédito, impondo-se, portanto, o seu indeferimento.

Acertou, pois, o juízo *a quo* ao consignar que a ausência de documentação hábil, nos termos exigidos pela legislação aplicável, impede o reconhecimento da certeza e liquidez do crédito, inviabilizando, por conseguinte, o ressarcimento pretendido.

Ausentes elementos comprobatórios da certeza e liquidez do crédito, resta igualmente prejudicado o pedido de atualização do montante pela taxa Selic.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães.

Em que pese a fundamentação apresentada no voto da ilustre Conselheira Relatora, submeti ao Colegiado uma proposta de conversão do presente julgamento em diligência, pelos fundamentos que passo a expor, tendo restado, contudo, vencida.

Em relação à glosa dos créditos fundamentada em ausência de comprovação das operações por falta de apresentação de notas fiscais e conhecimentos de frete/transporte, a Recorrente sustenta que, no curso do procedimento fiscal, encaminhou para a fiscalização vasto conjunto probatório, entregue em arquivo “CD”, sendo que os Recibos de Entrega no sistema SVA, encontram-se acostados nos autos do processo nº 10120.730256/2011-01, contendo, dentre outros:

- a) Notas Fiscais;
- b) Espelhos das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Frete - CTRCs;
- c) Cópia do livro Registro de Entradas nº 11, 12, 13 e 14, especificamente da capa, do termo de autenticação do livro fiscal, do termo de abertura, das páginas onde constam os lançamentos das notas fiscais, e, do termo de encerramento, bem como os livros fiscais originais;
- d) Cópia do livro de Fornecedores “Lista de Códigos de Emitentes nº 4”, bem como, o livro original;
- e) Arquivo eletrônico Sintegra, transmitido para a Receita Estadual em formato “.txt”, bem como como, o comprovante da regularidade de entrega de arquivo magnético por Inscrição Estadual;
- f) Arquivo em formato excel, contendo a importação dos arquivos do Sintegra, com filtro das linhas onde conta o registro das notas fiscais e respectivos produtos e conhecimentos de frete;
- g) Arquivo em formato excel, com a relação das notas fiscais contendo o número do livro Registro de Entradas e número da folha do referido livro, onde consta o lançamento da NF, e número da folha no livro de Fornecedores, onde consta o cadastro do fornecedor do produto;
- h) Arquivo eletrônico do livro Diário por mês em formato “.txt”;
- i) Livro Diário, em formato “excel”, demonstrando para cada nota fiscal, os registros contábeis envolvidos;

j) Arquivo em formato “excel” do Razão Contábil relativo a conta de fornecedores (Passivo Circulante) de 2006, com filtro aplicado, contendo apenas as notas fiscais solicitadas na amostragem;

k) Arquivo em formato “excel” dos Razões Contábeis relativo aos Bancos, pelos MINUTA PRÉ-VALIDADA quais foram realizados os pagamentos, para tanto, sendo aplicado filtro, apenas para as notas fiscais solicitadas na amostragem.

Insiste a Recorrente que o conjunto probatório apresentado, composto por documentação fiscal e contábil comprova, irrefutavelmente, a legitimidade do crédito pleiteado.

Tendo em vista a insurgência da Recorrente e em prestígio ao princípio da ampla defesa, entendo que se faz necessário analisar os documentos por ela apresentados e verificar se efetivamente os referidos documentos comprovam (ou não) o direito ao crédito pleiteado.

Contudo, compulsando os autos, o que se observa é que a documentação não foi juntada pela Autoridade Fiscal no presente processo, o que impede a referida análise por este Colegiado.

Salienta-se, ainda, que este CARF já se posicionou no sentido de conferir valor probatório aos espelhos de notas fiscais (que a Recorrente sustenta ter apresentado, além de notas fiscais por amostragem), se acompanhados de escrita contábil fiscal e quando for possível promover a conciliação dos valores a amparar a pretensão creditória:

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

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

APURAÇÃO CRÉDITO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA/LIQUIDE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA.

No procedimento de homologação da Declaração de Compensação deve ser atestada a regularidade do crédito informado, respeitado o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ESPELHOS DE NOTAS FISCAIS. RECONHECIMENTO. PREVISÃO LEGAL DE SUJEIÇÃO A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. CONJUNTO PROBATÓRIO. SUFICIÊNCIA.

Os "espelhos" de notas fiscais podem ter valor probatório no processo administrativo fiscal, quando acompanhados da escrita contábil fiscal, sendo possível promover a conciliação dos valores a amparar a pretensão creditória.

(Processo nº 15374.724342/2009-94; Acórdão nº 3401-012.423; unanimidade; Relatora Conselheira Carolina Machado Freire Martins; sessão de 26/09/2023) (g.n.)

Transcreve-se, ainda, trecho do voto da Conselheira Relatora:

À vista disso, por coerência, entendo que se o cotejo das informações dos documentos apresentados com os livros contábeis não evidenciou qualquer outra lacuna probatória, a Autoridade Fiscal não pode partir para uma ilimitada busca por elementos de provas apenas por se tratar de pleito creditório.

Nada obstante na compensação de créditos tributários seja atribuído à contribuinte o ônus de apresentar elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, não se pode exigir muito mais do que o registro de fatos na escrituração, comprovados por documentos minimamente hábeis, sob pena de configurar prova diabólica, extremamente difícil de ser obtida.

No que se refere à repartição do ônus da prova, o art. 373 do CPC reflete o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil. § 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando: I. - recair sobre direito indisponível da parte; II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito. § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Considerando-se que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, para descaracterizar ou anular um instituto de direito privado, compete à fiscalização impugnar e comprovar, mesmo que mediante prova indireta, que o negócio denota mera aparência, dissimulando uma relação jurídica de natureza diversa. Se sequer foram apresentadas provas para tanto, a operação representada no espelho deve ser preservada, pois, para fins tributários, a materialidade de operações comerciais pode ser comprovada por outros meios. Nesse sentido, nem durante a etapa inicial de fiscalização, nem durante as diligências foram trazidos elementos suficientes para desconstituir a operação de venda com alíquota distinta conforme defende a Recorrente, que seguiu as normas aplicáveis, havendo conciliação satisfatória entre os registros contábeis e os espelhos que respaldam tais registros.

Nesse contexto, e considerando que a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, assim entendida como a busca efetiva da realidade dos fatos,

reputei necessária a conversão do julgamento em diligência, com o retorno dos autos à Unidade de Origem, de modo que fosse juntada aos presentes autos toda a documentação apresentada pela Recorrente no curso do procedimento fiscal, bem como fosse realizada a conciliação das notas fiscais e espelhos das notas fiscais com os livros fiscais apresentados pela Recorrente, além dos demais documentos apresentados, inclusive o Sintegra, a fim de se atestar a existência (ou não) do direito creditório pleiteado, devendo ser elaborado relatório fiscal detalhado e conclusivo.

Contudo, levada à votação em colegiado a proposta de Resolução não foi acatada, restando esta Conselheira Relatora vencida.

Como é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme se direciona a jurisprudência desse Egrégio Conselho:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil fiscal e documentos que a suportem.

(Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

Por todo o acima exposto, acompanho o voto da Conselheira Relatora, pelas conclusões.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães.**