



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.907685/2014-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.143 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2022  
**Recorrente** AMEMIYA INDÚSTRIA MECÂNICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válida a decisão administrativa fundada nos diplomas legais vigentes, expressamente citados e nela transcritos, cuja motivação permitiu ao contribuinte exercer seu direito de defesa.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Rejeita-se o pedido de perícia por não atender os requisitos legais e, ainda, pelo fato de o julgador considerá-la prescindível ao deslinde do litígio.

LEGITIMIDADE DA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância não recusou prova apresentada depois da interposição da manifestação de inconformidade.

APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 16, §4º DO DECRETO Nº 70.235/1972.

A prova apresentada em data posterior à da manifestação de inconformidade foi aceita e analisada pela autoridade julgadora de primeira instância.

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA/LIQUIDEZ. ÔNUS.

Nos pedidos de restituição/compensação, o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito financeiro declarado/compensado é do contribuinte, mediante a apresentação de demonstrativos de apuração do valor do débito declarado a maior e do valor do débito correto, acompanhados dos documentos fiscais (Notas Fiscais de Compras/Livros Fiscais) e contábeis (Livro Diário/Razão), bem como das respectivas memórias de cálculo dos valores apurados.

**RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO. MÉTODO DE RATEIO.**

O indeferimento do pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, a não homologação das Dcomp tiveram como fundamento a falta de comprovação da certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado e não o método de rateio proporcional.

A certeza e a liquidez do crédito financeiro declarado/compensado decorrem, dentre outros fatores, da adoção de um dos métodos de rateios previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; sem a adoção de um dos métodos, não há como apurar a certeza e liquidez do ressarcimento (crédito financeiro) declarado/compensado.

**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 03/2016.**

A adoção da decisão dada pela Cosit na Solução de Divergência nº 03/2016 está atrelada ao método do rateio adotado pelo contribuinte para a determinação dos créditos descontados; a falta de adoção de um dos métodos previstos na legislação impede sua aplicação.

**AUSÊNCIA DE CORRETA MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Tanto o despacho decisório como a decisão de primeira instância está corretamente motivado, conforme se verifica de seus conteúdos; o não reconhecimento do ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, a não homologação das Dcomp tiveram como motivação a falta de comprovação da certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado decorrente da não adoção de um dos dois métodos de rateio proporcional entre a receita desonerada e a receita bruta total.

**IRREVOGABILIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA. EM PROCESSO DE CONSULTA FISCAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. APLICAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. PRECLUSÃO.**

Consideram-se não impugnadas as matérias (i) irrevogabilidade da decisão administrativa em processo de consulta fiscal e (ii) a aplicação do contencioso administrativo da revisão de ofício do lançamento no caso de nulidade latente por não terem sido expressamente opostas à autoridade julgadora de primeira instância, precluindo-se o direito de a recorrente suscitá-las nesta fase recursal.

**PIS/COFINS. DCOMP. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE.**

Na compensação de ressarcimento de saldo credor trimestral de créditos do PIS/Cofins não cumulativa com débitos tributários vencidos, mediante apresentação/transmissão de PER/Dcomp, não se aplica a atualização monetária/pagamento de juros compensatórios à taxa Selic, tendo em vista que não há qualquer óbice por parte da Autoridade administrativa a essa modalidade de utilização do crédito financeiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia Souza de Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antônio Marinho Nunes (Presidente substituto).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento (PER) e, conseqüentemente, não homologou as Declarações de Compensação (Dcomp) em discussão neste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) em São Paulo indeferiu o PER e não homologou as Dcomp sob o fundamento de que “*Analizadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado*”, conforme despacho decisório às fls. 47. Consta ainda daquele despacho: “*Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho*”.

Inconformada com a não homologação das Dcomp, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade requerendo as suas homologações, alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

### DOS FATOS

A requerente, desde 01/01/2007, passou a apurar o PIS e COFINS - NÃO CUMULATIVO, e como o faturamento mensal de mesma em sua maioria foi para empresa estabelecida na ZONA FRANCA, gerou saldo credor na apuração dos referidos tributos, conforme consta das DACONs apresentadas.

Sendo assim, a requerente acumulou saldo credor do COFINS e como os valores são elevados, os demais impostos devidos que podem ser compensados não é suficiente para esse montante, assim solicitamos a restituição dos mesmos.

Tendo sido fiscalizada por esse órgão o exercício de 2007, para verificação das apurações dos citados impostos, os quais foram constatados corretos pelo auditor-fiscal não tendo existido glosos de qualquer valor, estando todos os lançamentos corretos.

Os arquivos digitais das notas fiscais foram transmitidos em 18/02, 06/03 e 28/03 de 2013, versão SVA 3.1.0, com todas as notas fiscais comprovando a veracidade dos saldos apurados nos respectivos períodos. Se por acaso ocorreu algum erro no preenchimento da DACON na época, procedemos a reentrega das mesmas.

Toda a origem do saldo credor é de venda para zona franca de Manaus (art. 2º da Lei nº 10.996/2004 e art. 1º do Decreto nº 5.310/2004), o reduziu a alíquota a 0.

## DO DIREITO

## DA PRELIMINAR

Ocorre que procedemos o pedido de restituição em (...), o qual foi indeferido, com a alegação que não consta no banco de dados da receita, créditos a serem restituídos. Assim se ocorreu algum imprevisto com as DACONS apresentadas na época, onde fica demonstrado o saldo credor da COFINS, procedemos a retificação das mesmas com os devidos campos preenchidos, para que os Senhores possam analisar e constatar que existe o crédito pleiteado.

(...)

## DO MÉRITO

De acordo com artigo 16, da Lei 11.116/2005, a requerente tem o direito de requerer o ressarcimento, visto que nas compensações permitidas não foi o suficiente para resgatar o saldo existente. Assim anexamos os documentos a seguir, demonstrando à legalidade do saldo credor existente a época do pedido.

E direito líquido e certo da requerente o pedido de ressarcimento do saldo credor do cofins existente a época, pois o crédito estão demonstrados em sua escrituração fiscal e contábil, bem como na declaração complementares que são entregues a esse órgão.

## DOCUMENTOS ANEXADOS

-Recibo PER/DCOMP

b - Demonstrativo de apuração mensal;

c - Cópias das DACONS;

d - Recibo dos arquivos magnéticos transmitidos;

(...)

Em 15/02/2019 (fls. 58 a 70 e anexos), a manifestante apresentou um aditamento à manifestação de inconformidade, no qual discorre sobre os fatos e sobre a legitimidade da apresentação de prova documental em momento anterior ao julgamento de 1ª instância administrativa e junta um parecer técnico contábil.

Discorre ainda sobre a verdade material e cita diversas jurisprudências administrativas sobre este tema, para, ao final, apresentar as seguintes considerações:

Força concluir que inexistem argumentos hábeis a impedir a reavaliação da situação fiscal do contribuinte, sob pena do próprio Órgão Arrecadador estar chancelando ilegítima tributação.

Assim, aguarda o processamento do presente aditamento administrativo (e seus respectivos documentos), com o acolhimento de suas arguições, **DETERMINANDO-SE A NULIDADE, TANTO POR FALTA DE ATENDIMENTO AOS RIGORES FORMAIS, QUANTO MATERIAIS, sem ressalva da nítida falta de certeza e de liquidez nesta Notificação, encerrando-se desde logo a controvérsia instaurada.**

*Neste ínterim, a possibilidade de se anexar/juntar/acostar elementos comprobatórios das irregularidades apontadas, sem sombra de dúvida, irá ter como consequência um julgamento parcial e irregular, pois, restará caracterizada uma mácula indelével à defesa do contribuinte.*

*Assim, pugna o contribuinte que esta doutra autoridade administrativa julgadora, no exercício de seu munus público:*

*a) autorização para a juntada do PARECER TÉCNICO CONTÁBIL (docs. 02.a/b/c/d), bem como de outros elementos probatórios necessários a eficaz e plena defesa dos interesses do contribuinte;*

b) concessão de singela dilação de prazo para a impugnação de dados eventualmente não contestados;

c) a determinação de baixa dos autos administrativos em DILIGENCIA ADMINISTRATIVA, para fins de comprovação da regularidade das alegações do contribuinte, em especial no tocante a necessidade de disponibilizar outras informações/dados/elementos não informadas;

d) que a intimação advinda do quanto ora arguido, e as decisões decorrentes do procedimento ora inaugurado sejam realizadas de forma pessoal à empresa ou a seus representantes legais.

Assim, espera o acolhimento de todos os termos da presente defesa com o afastamento, in totum, do presente Processo Administrativo, do universo obrigacional do contribuinte ora defendente.

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão n.º 14-104.396, às fls. 311/324, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

RATEIO DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE OPÇÃO. RENÚNCIA

A pessoa jurídica que aponta, no Dacon, o método de determinação dos créditos na incidência não cumulativa vinculados a receita auferida exclusivamente no mercado interno, renuncia ao direito de apropriar-se de créditos ressarcíveis decorrentes de "Aquisições no Mercado Interno Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno" e "Aquisições no Mercado Interno Vinculados à Receita de Exportação".

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

ÔNUS DA PROVA. CRÉDITO. CONTRIBUINTE

Cabe à contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito apurado, e não à fiscalização.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INDEFERIDO

A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória da manifestante. Não cabe formular pedido de diligência para efetuar juntada de prova documental possível de apresentação na manifestação de inconformidade.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, requerendo a conversão do julgamento em diligência para: 1) realização de perícia técnica e contábil, nos termos do inciso IV do art. 16 e art. 18, do Decreto n.º 70.235/72, para confirmar ou não a existência dos créditos pleiteados; 2) a nulidade da decisão recorrida com efeitos ex tunc; e, 3) caso não sejam acolhidas as preliminares de nulidade mencionadas, julgar procedente as Dcomp.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoado sobre:

1) Da legitimidade da apresentação da prova documental em momento anterior ao julgamento de 1ª instância administrativa. Da aplicação do princípio da verdade material; Dos precedentes do CARF;

2) Da aplicabilidade do disposto no art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/1972. Da apresentação pelo contribuinte dos elementos probatórios necessários; o posicionamento do CARF;

3) Da possibilidade de restituição (ressarcimento) de créditos de receita não tributada no mercado interno ou de exportação, mesmo quando adotado apenas o método de incidência não cumulativa de receitas auferidas no mercado interno; os precedentes do CARF;

4) Do disposto na Solução de Divergência Cosit n.º 03 de 09/05/2016; Da possibilidade de apuração de créditos por empresas sujeitas ao “regime misto”, nas vendas de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, por suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero;

5) Da irrevogabilidade da decisão administrativa proferida em Consulta Fiscal. Da ofensa ao disposto no art. 48 do Decreto n.º 70.235/72, art. 161, § 2º do Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 9º e 15 da Instrução Normativa n.º 1.434/2013;

6) Da ausência de correta motivação administrativa a causar a nulidade desta precariamente constituída autuação fiscal;

7) Da aplicação ao contencioso administrativo da revisão de ofício do lançamento nos casos de nulidade latente (como in casu); e,

8) Da necessidade de correção pela Selic do ressarcimento; da previsão legal para a incidência da Selic nos termos do § 4º do art. 39 da Lei n.º 9.250/1995, concluindo ao final que faz jus aos créditos descontados e, conseqüentemente, à homologação integral das Dcomp.

Ao final, concluiu que faz jus ao ressarcimento declarado/compensado, acrescido da taxa Selic.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário interposto pela recorrente atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF; assim, dele conheço.

I) Preliminares

I.1) Nulidade da decisão recorrida

A suscitada nulidade da decisão recorrida não tem amparo legal.

De acordo com Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...).

No presente caso, a decisão recorrida foi proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, autoridade competente para julgar manifestação de inconformidade interposta contra

despacho decisório que indeferiu PER e não homologou as compensações declaradas, mediante a transmissão de Dcomp.

A fundamentação para a não homologação das Dcomp foi a falta de comprovação da certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado, pelo fato de a recorrente não ter adotado um dos métodos de rateio proporcional da receita bruta para a apuração dos créditos passíveis de desconto e, conseqüentemente, de ressarcimento do saldo credor trimestral apurado, conforme disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Essa fundamentação permitiu à recorrente exercer seu direito de defesa, tanto é que o fez expressamente no recurso voluntário em análise.

Assim, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

## I.2) Perícia contábil

O Decreto n.º 70.235/72, assim dispõe quanto à realização de perícia:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

**§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.**

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

No presente caso, a recorrente não atendeu o disposto no inciso IV do art. 16, citados e transcritos.

Ressaltamos que, além do não atendimento do disposto naquele inciso, não há necessidade de perícia contábil para confirmar ou não a existência dos créditos descontados cujo saldo credor trimestral foi declarado/compensado nas Dcomp em discussão. Bastaria o contribuinte ter elaborado e apresentado um demonstrativo de apuração mensal dos créditos descontados, acompanhado das respectivas memórias de cálculo e da documentação fiscal (notas

fiscais dos insumos e das vendas para ZFM) e contábil (Razão/Diário) e ter informado o critério de cálculo utilizado para determinação dos créditos descontados, se pela apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou por meio de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual entre a receita bruta desonerada (isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência) e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Assim, rejeita-se o pedido de perícia.

## II) Mérito

Do exame dos autos verificamos que a Autoridade Administrativa indeferiu o PER e não homologou as Dcomp sob o fundamento de que “*Analizadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado*”

Consta ainda daquele despacho: “*Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho*”

Do exame das informações complementares, verificamos que aquela autoridade glosou todos os créditos descontados e declarado/compensados nas Dcomp em discussão.

Assim, tendo discordado das glosas, caberia ao contribuinte ter demonstrado, na manifestação de inconformidade, a certeza e liquidez dos créditos descontados, juntando as provas, notas fiscais dos insumos que deram origem aos créditos descontados, notas fiscais das vendas dos bens produzidos, efetuadas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), o Razão onde consta a escrituração das notas fiscais; informando o critério de cálculo dos créditos descontados, se contabilidade de custo ou rateio proporcional das receitas (vendas para ZFM/receita bruta), bem como a composição da receita bruta.

No entanto não o fez, limitando sua manifestação de inconformidade às alegações de que, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, tem direito ao ressarcimento/compensação do valor declarado/compensado nas Dcomp e que os documentos anexados demonstram a legalidade do saldo credor pleiteado/compensado.

No julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ não reconheceu o direito da recorrente ao ressarcimento pleiteado sob os fundamentos de que: 1) no PER o contribuinte pleiteou créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e não aos vinculados à receita não tributada; assim, não foi possível concluir que o contribuinte pleiteava a restituição somente dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno; e, 2) nos Dacons originais e também nos retificadores, o contribuinte indicou a adoção do método de determinação dos créditos na incidência não cumulativa vinculados à receita auferida exclusivamente no mercado interno.

Nesta fase recursal, a recorrente questionou 1) a legitimidade da apresentação da prova documental em momento anterior ao julgamento de 1ª instância administrativa; 2) a aplicabilidade do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972; 3) a possibilidade de ressarcimento de créditos de receita não tributada no mercado interno (método de rateio); 4) o disposto na Solução de Divergência Cosit nº 03 de 09/05/2016; 5) a irrevogabilidade da decisão administrativa proferida em consulta fiscal; 6) a ausência de correta motivação administrativa; 7) a aplicação ao contencioso administrativo da revisão de ofício do lançamento; e, 8) a atualização monetária do saldo credor declarado/compensado pela Selic.

Passemos a análise de cada um dos itens questionados:

## II.1) Legitimidade da apresentação da prova documental.

A recorrente defende o direito de apresentar provas em momento anterior ao julgamento de 1ª instância administrativa.

Conforme disposto nos §§ 5º e 6º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, citados e transcritos anteriormente, inexistente impedimento à apresentação de provas antes do julgamento de primeira instância.

No presente caso, as provas apresentadas depois da interposição da manifestação de inconformidade, mas antes do julgamento de primeira instância, foram aceitas e devidamente apreciadas na decisão recorrida, conforme se verifica do voto do relator.

Assim, é equivocado o entendimento da recorrente de que houve vedação à apresentação de prova em momento anterior ao julgamento de 1ª instância. Além disto, em seu recurso voluntário, não informou nem identificou quais provas apresentadas foram recusadas pela autoridade *a quo*.

## II.2) Aplicabilidade do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972

O § 4º do art. 16 desse decreto, citado e transcrito anteriormente, prevê que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna; refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No presente caso, embora a recorrente não tenha atendido o referido dispositivo legal, a prova apresentada depois da manifestação de inconformidade (aditamento) foi devidamente analisada pela DRJ.

Já nesta fase recursal, nenhuma nova prova da certeza e liquidez dos créditos descontados/compensados foi apresentada.

## II.3) Possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno (método de rateio)

Inexiste impedimento legal ao ressarcimento/compensação do saldo credor de créditos descontados sobre os custos dos bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda no mercado interno, cujas receitas são isentas, não tributadas e/ ou tributada à alíquota zero pelo PIS e Cofins, ambas no regime não cumulativo.

A Lei nº 11.033/2004 assim dispõe sobre tais créditos:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Já a Lei nº 11.116/2005, assim estabelece:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

No entanto, como em todo e qualquer ressarcimento/compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o deferimento/homologação da compensação depende da comprovação da certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado.

No presente caso, conforme demonstrado na decisão recorrida, o indeferimento do PER e a não homologação das Dcomp tiveram como fundamento a falta de comprovação da certeza e liquidez dos créditos descontados/compensados, pelo fato de o contribuinte não ter adotado o um dos métodos de apuração dos créditos vinculados à receita isenta no mercado interno e a receita bruta total, nos termos dos §§ 7º, 8º, e 9º do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003,. Segundo, o § 8º deste artigo, a pessoa jurídica pode optar por dos dois métodos, ou seja: *“I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês”*.

Do exame dos autos, verificamos que o contribuinte, no período objeto dos PER/Dcomp em discussão, obteve receitas de vendas no mercado interno sujeitas à tributação positiva das contribuições para o PIS e Cofins e também vendas no mercado interno sujeitas à alíquota zero e/ ou com isenção/não incidência dessas contribuições.

Os parágrafos 7ª, 8º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, assim dispõem, quanto ao desconto de créditos das contribuições por parte das pessoas jurídicas que auferem receitas sujeitas à tributação positiva, à alíquota zero, isenção/não incidência daquelas contribuições, literalmente:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Segundo estes dispositivos, caso o contribuinte não disponha de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração contábil, deve adotar o rateio proporcional. Ainda, segundo o § 9º, citado e transcrito, o método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano calendário.

No presente caso, o contribuinte não adotou nenhum dos métodos previstos no § 8º, citado e transcrito acima. Simplesmente pleiteou o crédito como se toda a receita tivesse decorrido de vendas tributadas com alíquotas positivas no mercado interno.

Para provar a certeza e liquidez dos créditos descontados, objeto dos PER/Dcomp em discussão, caberia ao contribuinte, inicialmente, ter informado o método utilizado por ele para a determinação dos créditos descontados e, posteriormente, ter elaborado e apresentado demonstrativo de apuração mensal dos créditos descontados, acompanhado das respectivas memórias de cálculo e da documentação fiscal (notas fiscais dos insumos) e livro Registro de Saídas de Mercadorias comprovando as vendas isentas (ZFM) e tributadas no mercado interno e Razão/Diário, comprovando os respectivos lançamentos.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado e declarado/compensado é do requerente e não do Fisco.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, assim dispõe quanto à impugnação (manifestação de inconformidade):

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...);

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...).

Com relação a provas, a Lei n.º 13.105, de 16/3/2015 (Novo Código de Processo Civil), assim dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...).

Também, a Lei n.º 9.784, de 29/1/1999, que regulamenta o processo administrativo, determina:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No presente caso, conforme demonstrado, em momento algum, o contribuinte demonstrou a certeza e liquidez do valor pleiteado. Sequer informou o método de determinação dos créditos descontados cujo saldo credor trimestral foi utilizado nas Dcomp em discussão.

#### II.4) Aplicação da Solução de Divergência Cosit n.º 03 de 09/05/2016

Essa solução de divergência trata exatamente do rateio proporcional, nos termos do § 8º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conforme demonstrado no item imediatamente anterior, II.3, o contribuinte não adotou nenhum dos métodos previstos naquele parágrafo.

Além disto, a solução de divergência dada foi no sentido de aplicação de um dos métodos previstos no referido parágrafo, para os casos em que a pessoa jurídica auferir receitas de vendas de produtos sujeitos à tributação das contribuições à alíquota positiva e de produtos

sujeitos à tributação pela alíquota de 0,0 % (zero por cento), isentas/não incidência ou com suspensão.

É paradoxo a recorrente defender a aplicação dessa solução de consulta e não ter adotado nenhum dos dois métodos preconizados por ela.

#### 5) Irrevogabilidade da decisão administrativa proferida em consulta fiscal

Trata de matéria preclusa não oposta à autoridade julgadora de primeira instância.

A fase litigiosa do procedimento se instaurou com a interposição da manifestação de inconformidade, quando aquela matéria deveria ter sido questionada, conforme estabelece o Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, literalmente:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ressaltamos ainda que, independentemente de se aplicar a preclusão, a decisão irrevogável a que recorrente se refere está vinculada às Soluções de Consulta n.º 6.013/2017 e n.º 100/2017, ambas vinculadas à Solução de Divergência Cosit n.º 03 de 09/05/2016, analisada no item imediatamente anterior, II.4. Além disto, a recorrente não foi parte em nenhuma destas soluções de consulta.

#### II.6) Ausência de correta motivação administrativa

Tanto o despacho decisório como a decisão recorrida teve como motivação a falta de comprovação da certeza e liquidez do saldo credor trimestral dos créditos declarados/compensados no PER/Dcomp em discussão. O deferimento do PER e, conseqüentemente, a homologação das Dcomp depende da certeza e liquidez do crédito financeiro descontado/compensado, conforme se depreende do disposto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, literalmente:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

Assim, não há que se falar na ausência de correta motivação tanto do despacho decisório quanto da decisão recorrida.

#### II.7) Aplicação ao contencioso administrativo da revisão de ofício do lançamento nos casos de nulidade latente

A recorrente defende a revisão de ofício do lançamento, de fato, do despacho decisório, sob o argumento de nulidade latente.

Em primeiro lugar, trata-se de matéria preclusão pelo fato de não ter sido oposta à autoridade julgadora de primeira instância.

Assim, dela não conheço, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, citado e transcrito anteriormente.

Além disto, ressaltamos que, segundo o disposto no inciso II do art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, somente “*são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente*”. No presente caso, o lançamento (despacho decisório) foi proferido pelo Delegado da Derat em São Paulo, autoridade competente para análise e julgamento de Per/Dcomp.

#### 8) Selic sobre o ressarcimento

Embora esta matéria tenha ficado prejudicada, por força do indeferimento do PER e da não homologação das Dcomp, manifestaremos sobre ela.

A atualização monetária do ressarcimento do saldo credor trimestral do PIS/Cofins não cumulativa pela Selic, reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.767.945, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta dias) do protocolo e/ ou transmissão do respectivo pedido de ressarcimento não se aplica às Declarações de Compensação (Dcomp).

Essa decisão, por força do § 2º do artigo 62 do RICARF aplica-se somente aos pedidos de ressarcimento.

Na compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, inclusive de ressarcimentos de tributos, com débitos tributários vencidos do próprio contribuinte, mediante a apresentação/transmissão de Dcomp, não há quaisquer obstrução e/ ou retardamento por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) à sua realização.

A extinção de débito tributário vencido, mediante Dcomp, é uma das modalidades de extinção da obrigação tributária, tal qual o pagamento em espécie e/ ou outras modalidades, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN.

A Lei n.º 9.430/96 que instituiu a compensação de créditos financeiros líquidos e certos contra a Fazenda Nacional, com débitos tributários vencidos do mesmo contribuinte, assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Ressaltamos mais uma vez que a compensação, mediante Dcomp, se dá na data de sua transmissão, quando, de fato, houve o encontro de contas entre o crédito (ressarcimento) e os débitos declarados/compensados.

Assim, não há como afirmar que houve obstrução ou retardamento do Fisco para o reconhecimento do crédito/ressarcimento declarado/compensado pelo contribuinte, mediante a transmissão da Dcomp.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)  
José Adão Vitorino de Moraes

Fl. 14 do Acórdão n.º 3301-012.143 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.907685/2014-16