



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720783/2013-82
ACÓRDÃO	9303-016.373 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo, ao amparo do art. 67, Anexo II, do RICARF, em face do Acórdão nº 3201-010.151, de 20 de dezembro de 2022, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, podem ser descontados créditos, devidamente comprovados, relativos a aquisições de bens para revenda e a insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido os bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e se tratar, em regra, de aquisição devidamente tributada.

CRÉDITO. ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGO DO USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (EUST). ENCARGO DE SERVIÇOS E SISTEMAS (ESS). POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa, relativa à prestação de serviço de distribuição de energia elétrica, pode ser descontado crédito a título de insumo calculado sobre o Encargo do Uso do Sistema de Transmissão (EUST) e o Encargo de Serviços e Sistemas (ESS), mas desde que devidamente comprovado e observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

EMENTA. DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite definido pelo Ministro da Fazenda, e, quanto ao Recurso Voluntário, em dar parcial provimento, observando-se os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de dispêndios com Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST), nos termos da Informação Fiscal contendo os resultados da diligência determinada por esta turma, e, (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas relativas a créditos extemporâneos, relativamente aos dispêndios com o uso do sistema de transmissão (faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008) e às aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores, mas desde que demonstrada e comprovada a sua não utilização em outros períodos, observado, ainda, o prazo decadencial de cinco anos, vencidos, nesse item, os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento.

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos – necessidade de retificação do DACON.

Aponta como paradigma o Acórdão nº **9303-007.510**:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Sustenta que o colegiado *a quo* admite o aproveitamento do crédito extemporâneo, sem qualquer restrição, sendo irrelevante a necessidade de prévia retificação da DACON, mas o acórdão paradigma exige a prévia apresentação de Dacon's retificadores para o efeito de aproveitamento de créditos extemporâneos.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1126-1129 deu seguimento ao Recurso Especial:

Das decisões confrontadas, constata-se o dissídio jurisprudencial suscitado. O colegiado do acórdão recorrido entendeu que os créditos de PIS/COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, ou seja, sem necessidade prévia retificação do Dacon, desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. O colegiado do acórdão paradigma, por outro lado, decidiu que o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Em contrarrazões, o sujeito passivo requer a manutenção da decisão recorrida.

O sujeito passivo, em seu Recurso Especial, aponta divergência quanto à suficiência de provas para a comprovação do crédito relativo ao Encargo de Serviços e Sistemas (ESS) no âmbito da atividade de distribuição de energia elétrica. Aponta como paradigma o acórdão nº 1402-002.232.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1212-1218 negou seguimento ao Recurso Especial, o que foi ratificado pelo Despacho de Agravo de e-fls. 1238-1244.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à necessidade de retificação do DACON para aproveitamento de créditos extemporâneos.

No caso, as despesas relacionadas ao uso do sistema de transmissão discriminadas nas faturas nº 2338/08 e nº 1867/08, constantes da tabela de e-fls. 524/525, foram glosadas por

tratarem de serviço prestado nos meses de junho/2008 e maio/2008, respectivamente. Sob este mesmo argumento, o de se tratar de despesas de meses anteriores, foram glosados os créditos relativos à compra de energia elétrica para revenda discriminadas pelas Notas Fiscais e ou Faturas relacionadas na tabela de e-fls. 528 e 529.

O Colegiado *a quo* assim tratou da matéria:

O Recorrente, com fundamento no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, contrapõe-se às glosas efetuadas pela Fiscalização relativamente ao uso do sistema de transmissão, referentes às faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008, por se tratar de serviços prestados em maio e junho de 2008, anteriores, portanto, ao período destes autos (julho de 2008).

Contrapõe-se, também, com o mesmo fundamento, às glosas relativas a aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores.

O § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe acerca dessa matéria:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente.

A Receita Federal, valendo-se do poder regulamentar a ela assegurado pelo § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, editou instruções normativas não apenas disciplinando o dispositivo legal, mas restringindo a possibilidade de desconto de crédito a um único trimestre-calendário.

Ora, o poder regulamentar ou poder normativo conferido aos órgãos da Administração Pública se destina à definição, por meio de normas complementares, de procedimentos aptos a dar concretude à lei, sem, contudo, alterá-la ou restringi-la, pois, assim procedendo, eles estarão invadindo a competência do Poder Legislativo.

Conforme nos ensinou Luiz Flávio Gomes, enquanto o poder regulamentar exercido por meio de decreto pode complementar os textos legais, sem afrontá-los, logicamente, as instruções normativas têm “um âmbito de aplicação mais restrito”, cujo alcance é apenas a “explicitação das leis”.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo em Ação Direta de Inconstitucionalidade (AGRADI) 365/DF, ocorrido em novembro de 1990, da relatoria do Ministro Celso de Mello, assim se posicionou acerca da matéria: (...)

Exemplificativamente, tem-se que a criação do programa PER/DComp encontra-se em consonância com o referido poder regulamentar, pois tal documento viabiliza a formulação do pedido de restituição/ressarcimento e da declaração de compensação junto à autoridade administrativa, pleitos esses autorizados por lei (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Noutro giro, a Administração tributária pode, também por meio do seu poder normativo, regulamentar uma lei no sentido de viabilizar a atividade de fiscalização, por exemplo, quando estipula que cada PER/DComp se refere a um trimestre-calendário, mas não poderá restringir o direito de utilizar o crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes, conforme se encontra expressamente garantido em lei, salvo para facilitar o controle dos atos dos administrados, mas sem amputá-los para além da previsão legal.

Eis exemplos da jurisprudência do CARF sobre a matéria:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3301-010.775, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/08/2021)

(...)

Nesse sentido, reverterem-se as glosas dos créditos extemporâneos, relativamente aos dispêndios com o uso do sistema de transmissão (faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008) e às aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores, mas desde que se comprove a sua não utilização em outros períodos, observados o prazo decadencial de cinco anos e os demais requisitos da lei.

Já o paradigma rechaçou o aproveitamento do crédito extemporâneo sem a retificação do DACON:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Do cotejo entre as decisões, resta configurado o dissídio jurisprudencial, motivo pelo qual voto pelo conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já assentou o entendimento de que o aproveitamento de créditos extemporâneos está vinculado à necessidade de retificação

do DACON, a exemplo dos acórdãos n° 9303-015.663 (j. 15/08/2024); 9303-014.779 (j.13/03/2024); 9303-013.263 (13/04/2022); e 9303-011.780 (j.18/08/2021).

Nesse sentido, adoto as razões proferidas no acórdão n° 9303-015.597, j. 18 de julho de 2024, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Assim, não se questiona a possibilidade de, em tese, aproveitar-se crédito extemporâneo, mas simplesmente o seu aproveitamento fora das regras procedimentais de controle estabelecidas, entre elas a retificação das declarações que passam a estar incorretas com a tomada extemporânea do crédito.

A apuração de tais valores, a título de crédito, deriva justamente das declarações fiscais do contribuinte, como a introduzida pela IN SRF no 384/2004, que instituiu o DACON. E, ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação do DACON, não se pode ter como líquida e certa a dedução de tais créditos extemporâneos em outros períodos pelo contribuinte. A possibilidade de tomada de créditos extemporâneos à margem do sistema procedimental de controle implementado, de forma eletrônica e automatizada, ocasionaria retrocesso ao tempo em que a RFB, para verificar determinado crédito, e de que não teria sido tomado em duplicidade, teria que manualmente apurar a cada período todas as tomadas de crédito, o que não se considera produtora nem recomendável.

Portanto, no regime da não cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

Os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, e o crédito não aproveitado no mês poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP. O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o DACON mensal que deve ser preenchido e transmitido à Administração Tributária (RFB) pelo contribuinte. Sobre o tema, a IN SRF no 590/2005, assim dispõe:

“Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de **Dacon retificador**, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O **Dacon retificador** terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...)

§ 4º **A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (...)**” (grifo nosso).

É importante destacar que as exigências impostas pelas IN SRF possuem suporte no art. 92 da Lei no 10.833/2003 que atribuiu à RFB a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Portanto, a apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial o DACON, vez que tal demonstrativo espelha os controles contábeis e fiscais da empresa, que devem ser internamente consistentes.

Logo, estando o aproveitamento de créditos extemporâneos condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, o Recurso da Fazenda Nacional deve ser provido.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro