



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.724649/2011-33
ACÓRDÃO	9303-016.865 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 DE JULHO DE 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SPERAFICO DA AMAZÔNIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fático-normativa entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO.

A demonstração do dissenso jurisprudencial é condição *sine qua non* para admissão do recurso especial. Não caracterizada a demonstração suficiente da divergência de interpretação, inadmissível o conhecimento do recurso especial. O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando não restar demonstrada, analítica e suficientemente, a divergência jurisprudencial suscitada, em especial, a similitude fático-normativa entre as decisões paradigmas e o aresto recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo conhecimento.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3301-010.913, de 26 de agosto de 2021.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo suscitou divergência quanto à possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais. Indicou, como paradigmas, os acórdãos nº 3402-008.178 e 3302-002.674.

Em exame de admissibilidade, negou-se seguimento ao recurso especial.

Inconformado, o sujeito passivo opôs Agravo, o qual foi acolhido pela Presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme os fundamentos transcritos a seguir (destaquei partes):

(...)

O agravante a isso se opõe aduzindo, em síntese, que os paradigmas enfrentaram a mesma questão posta ao deslinde do colegiado recorrido, qual seja, a possibilidade de aproveitar-se crédito relativo a uma aquisição ocorrida em dado mês em período posterior e, ao passo que o recorrido entendeu isso ser impossível, os paradigmas o admitiram.

Passa-se à análise do agravo.

E se impõe o seu acolhimento.

Com efeito, os três acórdãos cuidam efetivamente da mesma questão, embora ela tenha sido tratada com expressões diferentes. Em todos eles pretende-se aproveitar determinado crédito em mês distinto daquele em que ocorreu a entrada do insumo. E por “aproveitar” se entende (ao menos nos paradigmas) o efetivo registro do seu valor no mês posterior para abatimento dos débitos havidos nesse período posterior.

No primeiro paradigma arrolado pelo recorrente, a relatora claramente afirma sua possibilidade, ainda que sob condição (destaques ora acrescidos):

A jurisprudência das turmas ordinárias de Julgamento do CARF vem de longa data se sedimentando no sentido de que os créditos das Contribuições podem ser apropriados afora do mês de competência, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores (e.g. Acórdãos 3402-002.603, 3403-002.717, 3302-007.885, 3201-006.152, 3201-006.671; 3301-008.484; 3302-007.885; 3401-006.215). Com efeito, a legislação permite a apropriação de créditos de PIS/COFINS mesmo fora do período de apuração. No Acórdão 3402-005.327, a Conselheira Maria Aparecida bem colocou os contornos da discussão:

[...] Decorre diretamente desse dispositivo que o aproveitamento posterior ao mês em que os bens ou serviços foram adquiridos (ou as despesas foram incorridas) depende da comprovação por parte da requerente de não aproveitamento anterior (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo). Assim, por exemplo, se a aquisição do insumo é do mês março e a requerente pretende apropriá-lo em setembro do mesmo ano, terá de comprovar que não o fez nos meses de março a agosto. Nesse sentido estão as orientações da Receita Federal quanto à necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs originais,

como instrumentos próprios para tal comprovação, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento de créditos. Há precedentes desta Seção de Julgamento do Carf, conforme trechos extraídos abaixo dos Votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, no sentido de que pode ser admitida a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

[...] Assim, o aproveitamento afora do mês em que os gastos foram incorridos depende da comprovação, via documentação inequívoca, de não aproveitamento anterior dos créditos (entre o mês em que ocorreu o gasto e o mês de aproveitamento extemporâneo). É justamente com essa preocupação em mente que devem ser lidas as normativas da Receita Federal citadas pelo Relator quanto à necessidade de retificação das declarações originais: no intuito de impedir o duplo aproveitamento de créditos, e não como um fim em si mesma.

(...)

O segundo não é tão claro porquanto se atém mais à época em que não havia instruções da Administração quanto ao procedimento a ser adotado. Ainda assim, nele se afirma (destaques ora acrescidos):

(...)

A segunda dificuldade diz respeito ao aproveitamento de créditos em meses subsequentes, especificamente quando o crédito não foi apurado no mês de aquisição do insumo ou da mercadoria para revenda (crédito extemporâneo). Pela decisão recorrida, que segue o Despacho Decisório da Demac/RJ, o crédito da Cofins só pode ser registrado e aproveitado no mês de aquisição do insumo/mercadoria. Mais precisamente, o crédito deve, obrigatoriamente, ser registrado no DACON do mês de aquisição da mercadoria/insumo, não podendo sê-lo em meses subsequentes, sob pena do DACON se tornar imprestável ao controle do referido crédito. Supondo que esta seja a interpretação correta dos dispositivos legais que tratam do tema, duas questões, consequentes dessa interpretação, precisam ser esclarecidas no caso de o contribuinte reconhecer o crédito em mês posterior ao da aquisição: (i) está obrigado a retificar o DACON do mês de aquisição? e (ii) está obrigado a utilizar o crédito apurado no próprio mês de aquisição ou poderá fazê-los em meses posterior, a exemplo do mês em que reconheceu e apurou o crédito? A resposta à primeira questão me parece ser SIM! Pelo entendimento da RFB (Demac/RJ e DRJ/RJ), constatado apuração a menor de crédito em um determinado “mês de aquisição”, deve o contribuinte retificar o DACON daquele mês para incluir o crédito que deixou de ser apurado e declarado. A resposta à segunda questão me parece ser NÃO! Isto porque as Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 (arts. 3º e 15, respectivamente), estabelecem que os contribuintes “poderão” descontar créditos. Não está o contribuinte obrigado nem a descontar o creditar e, muito menos, a fazê-lo no próprio mês de aquisição da mercadoria/insumo. Consequentemente,

Ora, a última assertiva deste segundo julgado colacionado pelo recorrente é ainda mais enfaticamente divergente do que disse o relator da decisão recorrida, consoante a transcrição feita no próprio despacho agravado:

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação acima, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências. Nesse sentido, portanto, inconsistentes os argumentos da interessada de que o procedimento adotado pela empresa (de aproveitamento do crédito) foi realizado de acordo com o texto legal (art. 3º da Lei nº 10.637/2002 c nº 10.833/2003), de que não existe procedimento específico para a utilização dos créditos extemporâneos e de que o entendimento da fiscalização é absolutamente contrário às disposições contidas na lei.

Desse trecho se constata que, para o relator da decisão recorrida, é possível “utilizar” crédito referente a aquisição anterior. Mas essa expressão apenas significa que ele não se perde. Requer-se, entretanto, que o seu aproveitamento (no sentido dos paradigmas) se dê necessariamente no mês da aquisição do insumo ou em que se incorreu na respectiva despesa (“períodos de suas competências”), entendimento que é precisamente o oposto do que dizem os paradigmas.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais.”.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões. Em síntese, sustenta:

I – em preliminar, a inadmissibilidade do recurso, em face da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial.

II – no mérito: a manutenção do acórdão recorrido.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do conhecimento

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo, mas não deve ser conhecido, pois não há similitude entre as decisões contrapostas.

Compulsando a decisão recorrida, pode-se observar, claramente, que a discussão ali travada diz respeito à necessidade de um único pedido de ressarcimento/restituição de créditos extemporâneos para cada trimestre-calendário. Eis a ementa e os excertos da decisão recorrida que evidenciam a matéria ali tratada (destaquei partes):

EMENTA

NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da não-cumulatividade da COFINS deve ser realizado no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado, **referentes a cada trimestre**.

VOTO CONDUTOR

(...)

A Recorrente sustenta que reconheceu extemporaneamente os créditos de COFINS, alocando-os na DACON do mês de dezembro de 2006, embora referentes as notas fiscais de entrada datadas entre agosto de 2004 e abril de 2006.

Defende seu procedimento, pois “o direito ao crédito nasce quando da aquisição de destes produtos (insumos e/ou mercadorias), sendo irrelevante o momento da apropriação destes”.

A fiscalização apontou que “o crédito pode ser aproveitado posteriormente **mas é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujo período foram consumidos** os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito. O saldo do crédito **utilizado deverá se referir a um único trimestre e não o que fez o contribuinte dando assim azo ao recálculo do que ele realmente tinha direito.**”

Ao contrário do que alega, não há previsão legal para uso “extemporâneo” de créditos da forma como fez o contribuinte.

A decisão de piso foi precisa ao expor a vedação. Confira-se:

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados. Tal dispositivo, no entanto, não quer afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Observe-se, também, que o pedido de ressarcimento objeto de análise do despacho decisório tem como base legal o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), abaixo reproduzido (cujo conteúdo idêntico encontra-se previsto no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

Dessa forma, conforme se verifica pela leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, constata-se, facilmente, que a apuração do crédito vinculado às exportações (assim como todos os outros tipos de créditos da não cumulatividade), obrigatoriamente, deve ser realizada dentro do respectivo período de ocorrência dos custos, despesas e encargos.

Isso se dá, obviamente, porque somente os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação é que podem ser ressarcidos (§§ 2º e 3º do art. 6º acima) e a determinação da vinculação (apropriação) é realizada de forma direta ou proporcional às receitas de exportação auferidas no período de ocorrência dos custos, despesas e encargos geradores do crédito (§8º e 9º do art. 3º acima).

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação acima, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Nesse sentido, portanto, inconsistentes os argumentos da interessada de que o procedimento adotado pela empresa (de aproveitamento do crédito) foi realizado de acordo com o texto legal (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), de que não existe procedimento específico para a utilização dos créditos extemporâneos e de que o entendimento da fiscalização é absolutamente contrário às disposições contidas na lei.

Pela razões postas, com as quais concordo integralmente, devem ser mantidas as glosas.

Não há falar-se que a própria fiscalização reconheceu a legitimidade dos créditos extemporâneos, como sustenta a empresa. **Observa-se que a fiscalização excluiu os ajustes positivos do Dacon sem a análise do direito ao crédito extemporâneo, ou seja, ajustou o crédito do 4º trimestre/2006, retirando os “Ajustes Positivos” informados no Dacon, em razão desses ajustes se referirem a períodos anteriores ao 4º trimestre/2006. Registrou a autoridade que os créditos relativos aos ajustes somente poderiam ser solicitados em pedido de ressarcimento relativo ao trimestre das aquisições de insumos e mercadorias.**

Por fim, deve ser afastado o pedido de anulação do despacho decisório e retorno a DRF, porquanto ausentes as causas do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, bem como o ato está devidamente motivado.

Como se vê dos excertos transcritos, o colegiado *a quo* cuida da questão da necessidade de apresentação de um único pedido de ressarcimento por trimestre-calendário. Tal matéria não é a matéria dos paradigmas, os quais se ocupam da questão relativa à necessidade de retificação de DICON para o aproveitamento de créditos extemporâneos.

Assim, entendo que é precisa e correta a conclusão consignada no despacho de admissibilidade, segundo a qual não haveria similitude entre as decisões contrapostas: enquanto os paradigmas analisam e rechaçam a necessidade de prévia retificação do Dacon como condição para o aproveitamento extemporâneo de créditos, no caso do acórdão recorrido, a discussão gira em torno da necessidade de os pedidos de ressarcimento de créditos extemporâneos serem restritos ao trimestre-calendário (matéria não analisada nos paradigmas) de sua aquisição.

Desse modo, ao contrário do que asseverou o Despacho em Agravo, a distinção entre os arestos contrapostos não é meramente terminológica: os paradigmas tratam efetivamente de questão jurídica distinta daquela tratada no acórdão recorrido.

Em face da ausência de similitude entre as decisões cotejadas, o recurso especial não deve ser conhecido.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto pelo não conhecimento do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães