

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO – REGISTRO E FORMAS DE APROVEITAMENTO

* José Antonio Minatel

1. INTRODUÇÃO

É do conhecimento daqueles que militam na seara tributária a complexidade das regras baixadas para disciplinar a exigência das contribuições sociais, especialmente diante dos diferentes regimes aplicáveis para apuração das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, como acontece com as conhecidas contribuições devidas ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Nessa matéria, doloroso constatar que o processo legislativo tem-se revelado caótico, corporativista, na medida em que os segmentos econômicos organizados articulam-se e acabam conseguindo a aprovação de específicas regras que são inseridas no sistema para disciplinar procedimentos que não se qualificam como comandos gerais, pois só baixadas para atender ao interesse daquele restrito grupo de contribuintes. Dessa forma, não opera o legislador ordinário com diretrizes gerais que permitam segurança na apuração da obrigação tributária, pois no mais das vezes o cipoal legislativo parece tramado para laçar o sujeito passivo e enredá-lo na teia que pretende impedi-lo de qualquer iniciativa para bem compreender a forma correta de cumprir com o seu dever tributário.

* Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP); mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo; professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET; ex membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em Brasília; autor do livro “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, publicado pela MP Editora, em 2005; advogado e consultor na área tributária.

Nesse cenário, mais propício a desabafos do que a discursos científicos, o que se vê na estrutura traçada no sistema constitucional tributário não tem correspondência com o que se coloca em prática. A despeito dessa desconexão, avança-se para o campo da pragmática com o objetivo de investigar tema relacionado com a possibilidade de registro e aproveitamento de créditos **extemporâneos** no regime de apuração não cumulativa dessas contribuições, matéria que hoje é responsável por grandes conflitos entre fisco e contribuinte, especialmente quando esses créditos são pleiteados mediante apresentação dos conhecidos Pedidos de Ressarcimento/Compensação – PER/Dcomp.

Procura-se demonstrar nesse ensaio o que se deve entender por créditos **extemporâneos** de PIS e COFINS, assim como são examinadas as diferentes formalidades para o registro e aproveitamento desses valores pelas empresas submetidas ao regime da não cumulatividade das referidas contribuições. Nesse percurso investigativo parece pertinente uma rápida digressão para avaliação das regras de contagem do prazo decadencial aplicável ao registro e aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apropriados extemporaneamente.

A proposta do estudo procura aliar a teoria com a prática, buscando comunicação da ciência com a experiência. Nessa dimensão, são abstraídas questões sobre a compatibilidade constitucional do atual regime implantado com o propósito de implementar a não cumulatividade para as referidas contribuições, passando-se diretamente ao plano da norma infraconstitucional para ali examinar as particularidades relacionadas com o registro e o aproveitamento dos **créditos extemporâneos** de PIS e COFINS, seus procedimentos e implicações.

2. REGISTRO DE CRÉDITOS DE PIS-COFINS E CONCEITO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

De pronto, adverte-se que a presente investigação não se destina ao exame dos diferentes negócios jurídicos praticados pelas empresas em que os

créditos estão legalmente autorizados. Tratando-se de registro extemporâneo de crédito, parte-se da premissa da possibilidade desse registro para as operações praticadas no passado, assim como da legitimidade da base passível de ser utilizada para a apropriação do montante a título de crédito extemporâneo dessas contribuições.

Com efeito, abstraindo-se do exame da validade constitucional da canhestra não cumulatividade instituída pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 para o PIS e COFINS, respectivamente, extrai-se do art. 3º das referidas Leis a lista de todos os custos e despesas que geram direito a crédito. Com as alterações da legislação superveniente, eis as operações e fundamentos para o registro dos chamados “créditos básicos”, assim previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei.

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para

utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Listadas as operações relacionadas com os diferentes negócios jurídicos em que se admite o registro de créditos de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa de apuração, avançou o legislador ordinário para determinar o momento e a base apropriada para o registro dos créditos dessas contribuições. Veja-se o comando contido na sequência do texto transcrito:

At. 3º [...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, **incorridos no mês**;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.

[...] (destaques acrescentados)

Infere-se do texto até aqui transcrito que, ao mesmo tempo em que a legislação assegura expressamente o direito ao crédito das contribuições do PIS e da COFINS em determinadas operações, também obriga a pessoa jurídica sujeita à sistemática da não cumulatividade a respeitar princípios e regras da ciência contábil para o registro desse direito. Ainda que a Lei não

tenha feito qualquer referência expressa, a linguagem deixa evidente o apelo para que seja observado o conhecido “princípio da competência”¹, na medida em que indica que determinados créditos serão apurados sobre os valores de custos ou encargos “**incorridos no mês**”.

Confirmando essa premissa, a Instrução Normativa SRF nº 387/2004, que instituiu o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, exige que a pessoa jurídica sujeita à sistemática da não cumulatividade mantenha controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos, especialmente quanto:

- a) às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;
- b) às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;
- c) aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à apuração da contribuição;
- d) aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno;
- e) o controle deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no parágrafo 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no parágrafo 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Ademais, o registro ou reconhecimento do crédito deve estar lastreado em documento que lhe confira legitimidade, mediante a escrituração no período de apuração em que ocorrer a aquisição dos bens ou serviços que lhe

¹ Também conhecido como “regime de competência”, método pelo qual as despesas, custos e demais encargos são apropriados no período em que incorridos, sendo irrelevante o período em que as operações são contratadas ou liquidadas financeiramente. Essa diretriz está prevista na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, aprovada pela Resolução CFC nº 1.374/2011, nos seguintes termos: “4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (**regime de competência**), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. [...]”

assegure o direito ao crédito ou, ainda, no período de apuração em que os custos e despesas forem incorridos pela empresa, conforme o caso.

Nesse contexto, a regra é no sentido de que os chamados “créditos básicos” apropriáveis de PIS e COFINS devam ser registrados contemporaneamente com a escrituração dos documentos que embasam a aquisição de bens e serviços, ou nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, na forma da legislação transcrita.

No entanto, o presente estudo não se direciona para a forma de apropriação regular e contemporânea desses créditos, mas está voltado para a análise específica sobre a possibilidade de Ressarcimento/Compensação dos créditos de PIS e COFINS registrados extemporaneamente na sistemática não cumulativa das referidas contribuições, pelo que é pertinente uma breve incursão sobre a delimitação do conceito de **crédito extemporâneo**.

Primando pela objetividade, parte-se da definição concebida pela própria administração tributária no contexto das orientações expedidas para elaboração da Escrituração Fiscal Digital – EFD/Contribuições (anteriormente denominada EFD/PIS-COFINS), de onde se extrai o seguinte conceito:

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado.²

Com efeito, caso o reconhecimento do crédito de PIS e COFINS não tenha sido efetuado no período em que escriturados os documentos das respectivas operações, a pessoa jurídica poderá fazê-lo **extemporaneamente**, ou seja, em período posterior ao dos fatos econômicos escriturados, nos termos da permissão contida na legislação tributária vigente que instituiu a não cumulatividade das contribuições para o PIS e para a COFINS, conforme se vê

² Conceito extraído do manual de orientações da EFD/PIS-COFINS para o preenchimento da ficha “**REGISTRO 1101**: APURAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – DOCUMENTOS E OPERAÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES – **PIS**”, e que também aparece no início da ficha “**REGISTRO 1501**: APURAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – DOCUMENTOS E OPERAÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES – **COFINS**”. Manual de Orientações aprovado pelo Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, posteriormente alterado pelo ADE COFINS nº 37, de 21/12/2010.

do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, igualmente reproduzido no § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que tem o seguinte enunciado:

Art. 3º. [...]

[...]

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.³

Portanto, há previsão legal expressa garantindo o direito de aproveitamento de créditos em períodos posteriores ao do registro das operações, procedimento que poderá ser adotado pela pessoa jurídica desde que respeitado o prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da efetiva entrada dos bens e serviços no estabelecimento da empresa, como será abordado em tópico específico mais adiante.

Por oportuno, adverte-se que uma condição é o “registro” tempestivo do crédito de período anterior, trazendo-o para dentro da escrituração da empresa. Outra variável a ser considerada é o chamado “aproveitamento” desse crédito extemporâneo, que pode operar-se mediante duas formas: (i) utilização para reduzir débitos dessas mesmas contribuições incidentes em períodos posteriores (vocação natural do crédito); ou (ii) mediante pedido de ressarcimento do saldo credor acumulado, com possibilidade de utilização do valor ressarcível para compensação com outros tributos federais devidos pela pessoa jurídica (situação especial que depende de expressa autorização legislativa). Essas variáveis também serão oportunamente analisadas.

Em breve resumo, dessas prévias considerações pode-se afirmar que o **crédito extemporâneo** é aquele registrado fora de época, ou seja, aquele inserido na escrituração da pessoa jurídica fora do período de apuração a que se refere o documento que lhe dá suporte.

³ Esse mesmo comando legal está previsto no § 2º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, para autorizar o registro e aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS-COFINS nas operações de importação.

3. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E SALDOS CREDORES ACUMULADOS: DIFERENTES CONCEITOS E CONTROLES

Como restou anotado no tópico anterior, há expressa autorização legal para o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS relacionados com operações praticadas em períodos anteriores.

No entanto, é prudente destacar que a norma legal faz referência à possibilidade de “crédito ser aproveitado nos meses subsequentes”, expressão que parece ali comportar os dois eventos já destacados anteriormente nesse estudo, quais sejam: (i) o “**registro**” do crédito, inserindo-o na escrituração; e (ii) o “**aproveitamento**” do valor do crédito, no sentido estrito de sua utilização. Transcreve-se novamente o texto da permissão contida no § 4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para que se tenha presente a sua clara mensagem:

Art. 3º. [...]

[...]

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

Como se extrai do dispositivo acima transcrito, a própria lei disciplina que o “*crédito não aproveitado*” (seguramente, abrangendo também aquele não escriturado) em determinado período, “*poderá sê-lo nos meses subsequentes*”, aqui se referindo ao necessário (i) “registro” e também às formas de (ii) “aproveitamento”, no sentido estrito. Vale dizer, o dispositivo legal acoberta tanto o crédito “não escriturado” que poderá ser registrado em período posterior (**crédito extemporâneo**), assim como o carregamento do valor excedente de créditos (**saldo credor acumulado**) que sempre poderá ser transportado para o período subsequente, assegurando a lei que ambos possam ser utilizados na dedução das contribuições ao PIS e COFINS devidas nos meses seguintes (vocação natural de **aproveitamento** dos créditos).

Essas anotações são suficientes para que se faça uma primeira distinção entre o conceito de “**crédito extemporâneo**” e de “**saldo credor acumulado**”. São diferentes os conteúdos cobertos pelas distintas expressões,

pois o **crédito extemporâneo** tem a ver com o registro tardio de determinados valores na escrituração da pessoa jurídica, que nem sempre provoca o aparecimento do **saldo credor acumulado**. Isto porque o crédito **extemporaneamente** registrado pode ser consumido imediatamente por amortização de débitos de incidências em operações do próprio trimestre em que inserido tardiamente, hipótese em que não provoca o aparecimento do chamado **saldo credor acumulado**.

De outra parte, o registro tardio de créditos de operações anteriores (extemporâneo) pode contribuir para o aparecimento, ou majoração, de **saldo credor acumulado**, hipótese em que se exige a decomposição desse saldo credor para a correta aplicação da legislação tributária vigente. No campo prático, para essa segregação dos diferentes valores e controle dos saldos de créditos, há específica ficha na Escrituração Fiscal Digital – EFD/Contribuições ⁴, denominada “REGISTRO 1100: CONTROLE DE CRÉDITOS FISCAIS – PIS” (e “REGISTRO 1500 – PARA COFINS”), com as seguintes orientações da administração tributária:

Este registro tem por objetivo realizar o controle de saldos de créditos fiscais de períodos anteriores ao da atual escrituração, bem como eventual saldo credor apurado no próprio período da escrituração.

O saldo de créditos deve ser segregado por período de apuração, devendo, ainda, levar em consideração a sua origem [...] ⁵

Trabalhando-se com o registro dos chamados “créditos básicos” nos períodos em que efetivamente ocorrem as respectivas operações, não se tem dúvida sobre a possibilidade indefinida de transferência de “saldos credores” para os meses subsequentes, independentemente de qualquer prazo para o posterior **aproveitamento** dentro da própria escrituração.

⁴ “Art. 2º Art. 2º A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - (EFD/Contribuições), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010, passa a denominar-se Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), a qual obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa, devendo ser observada pelos contribuintes da:

I - Contribuição para o PIS;

II - Cofins; e

III - Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.” (IN-SRFB nº 1.252/2012)

⁵ Orientação também prevista para o preenchimento da ficha “REGISTRO 1500: CONTROLE DE CRÉDITOS FISCAIS – COFINS”.

No entanto, ainda que seja assegurada a contínua transferência de **saldos credores** para períodos subsequentes, é possível que a pessoa jurídica não tenha perspectivas de aproveitamento desses valores mediante amortização de débitos de incidências futuras (vocação natural do crédito). Assim, caso o valor excedente dos créditos ainda seja superior às contribuições apuradas nos meses seguintes, e esteja vinculado a operações não tributadas, como exportação e outras operações beneficiadas com suspensão, isenção ou alíquota zero, há expressa previsão legal de outra forma para aproveitamento, mediante pedido de ressarcimento dos créditos e/ou declaração de compensação com outros débitos, nos estritos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. Eis seu cristalino comando:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS 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. (grifos acrescentados)

Por sua vez, o mencionado art. 17 da Lei nº 11.033/2004 a que a norma transcrita faz referência, e que ali fundamenta a possibilidade de acumulação de créditos aproveitáveis para futura compensação com outros tributos, está vigente desde 09 de agosto de 2004, data da publicação da Medida Provisória nº 206/2004, com a seguinte redação:

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

Nem se pretenda cogitar que esse artigo 17 tenha aplicação restrita ao âmbito do REPORTO à que a ementa da Lei faz referência, como inicialmente e de forma precipitada manifestou-se o STJ, pois se trata de regra de abrangência geral para todas as pessoas jurídicas do regime não cumulativo, como confirma a exposição de motivos que resultou na proposta dessa inserção legislativa. Felizmente, acordou a tempo o mesmo STJ, fazendo referência em ementa de recente julgado para a “necessidade de revisão da jurisprudência”, ao concluir que:

[...]

1. O art. 17, da Lei 11.033/2004, e o art. 16, da Lei n. 11.116/2005, **não** são de aplicação exclusiva ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO. **Necessidade de revisão da jurisprudência do STJ, pois equivocados quanto ao ponto os precedentes [...]:⁶** (grifos do original)

Confirmando que a própria administração tributária desde o início admitia a aplicação geral para todas as pessoas jurídicas, essas disposições legais foram consolidadas na regulamentação contida no artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, *verbis*:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, **se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:**

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

[...] (grifamos)

⁶ STJ - Recurso Especial nº 1.267.003 (RS), 2ª. Turma, relator o Ministro Mauro Campbell Marques, na sessão de 17/09/2013.

Dessa forma, está claro que o ressarcimento somente poderá ser pleiteado ao final de cada trimestre-calendário e unicamente nos casos dos **créditos acumulados** se referirem a “*custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações de exportação ou às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência*”, orientação que está em conformidade com o comando da lei anteriormente transcrita.

Evidente que essa aferição só será possível mediante o emparelhamento das mencionadas “receitas desoneradas” com os “custos/despesas” a elas vinculados por competência, ou seja, do mesmo período correspondente. Isso já demonstra que, estando inflado o **saldo credor acumulado** de determinado trimestre, por créditos ali inseridos tardiamente (**extemporâneos**), não pode ser automático o pedido de ressarcimento da totalidade desse saldo acumulado, uma vez que seguramente esse total acumulado do trimestre não se refere a “*custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações de exportação*” do mesmo trimestre, tampouco pode se referir na totalidade “*às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência*” do referido trimestre.

4. PRAZOS PARA O REGISTRO DE CRÉDITOS E PARA O PEDIDO DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO

Além da dificuldade operacional no desdobramento e apuração dos valores ressarcíveis em cada período, há que se considerar, ainda, a questão do prazo para se efetuar o registro do **crédito extemporâneo**, inserindo-o tempestivamente na escrita da pessoa jurídica, assim como o prazo para se pleitear o ressarcimento ou compensação dos **salDOS credores acumulados**, provenientes de créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

Quanto ao prazo para registro de crédito de operação realizada anteriormente (inserção de **crédito extemporâneo** na escrituração), parece óbvio que esse registro será considerado tempestivo se formalizado dentro dos 5 (cinco) anos subsequentes ao do documento que relata a prática do ato que dá suporte a cada crédito. Trata-se de perda de direito pelo decurso de prazo

decadencial dentro da sistemática da homologação prevista no art. 150 do CTN, agora sob o influxo de relação jurídica invertida, considerando-se tacitamente homologadas as operações anteriormente inseridas pelo contribuinte na sua escrituração, sem registro de qualquer crédito, há mais de 5 (cinco) anos dos seus respectivos fatos geradores.

Por sua vez, o pedido de ressarcimento de valores decorrentes de “**saldos credores acumulados**” pressupõe o registro tempestivo dos créditos solicitados. Já, o direito de pleitear o ressarcimento diretamente perante a autoridade administrativa (sujeito ativo) também está sujeito a prazo, cuja inércia do sujeito passivo implica a perda do direito pelo transcurso do prazo de decadência previsto no art. 168 do CTN.

Com efeito, o artigo 42 da IN-RFB nº 1.300/2012 assim esclarece:

Art. 42. O crédito do sujeito passivo, para com a Fazenda Nacional, que exceder ao total dos débitos por ele compensados mediante a entrega da Declaração de Compensação somente será restituído ou ressarcido pela RFB caso tenha sido requerido pelo sujeito passivo mediante pedido de restituição ou pedido de ressarcimento formalizado dentro do prazo previsto no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) ou no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

Vale ressaltar, por oportuno, que antes mesmo da edição da IN-RFB nº 1.300/2012, e ainda na vigência da IN-FB 900/2008, que regulava o ressarcimento, restituição e compensação dos tributos federais, na tentativa de uniformizar o entendimento administrativo em relação ao tema, a Coordenação-Geral de Tributação da SRFB, por meio da Solução de Divergência nº 21/2011, posicionou-se no sentido de que os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, estão sujeitos ao prazo **prescricional** previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 (prazo quinquenal). A orientação está sintetizada na seguinte ementa:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 21, DE 29 DE JULHO DE 2011

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

EMENTA: EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº

10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo **prescricional** previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração.

O termo de início para contagem do prazo **prescricional** relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2001; art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (negritos acrescidos)

Evidente que nunca se vai chegar ao consenso sobre a natureza do prazo para ressarcir ou repetir, com autores ora fazendo referência ao instituto da **decadência** – como adotamos linhas atrás –, outras vezes com incisivo discurso invocando o instituto da **prescrição**. O certo é que ambas as correntes podem estar coerentes nos seus fundamentos, se as avaliações estiverem sustentadas na perspectiva da natureza dos instrumentos utilizados para cada pleito, assim como das autoridades a quem são dirigidos os pedidos de ressarcimento ou repetição. Melhor explicando, se o sujeito passivo (contribuinte, ora credor) pretende desconstituir a relação jurídica diretamente perante o sujeito ativo (Fisco, agora devedor), parece razoável averbar que a inércia na formalização desse pedido perante a própria autoridade administrativa implica perda do direito pelo decurso do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN.

Por outro lado, se o sujeito passivo pretende formalizar sua pretensão diretamente perante terceiro (Poder Judiciário), com o objetivo de buscar ordem judicial que determine ao sujeito ativo que promova o ressarcimento ou restituição dos valores a que o sujeito passivo (contribuinte) entende ter direito, a sua inércia implica perda do direito da referida ação de repetição, traduzida pelo instituto da prescrição.

Registre-se o titubeio da própria administração tributária que, depois de fazer referência ao instituto da “prescrição” na Solução de Divergência nº 21/2011, transcrita linhas atrás, no ano seguinte (2012) expediu Solução de Consulta para orientar os contribuintes que se deve “*respeitar o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932*”. Curioso notar a indicação do mesmo dispositivo legal (Decreto nº 20.910/32) para dar suporte às duas interpretações, o que vem confirmar nossa percepção de que esse prazo tanto pode ser de decadência, como de prescrição, dependendo do instrumento e da autoridade a quem se dirige o pedido. Eis a ementa da nova orientação da SRFB:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 115 de 25 de Abril de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. [...]. **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.** Para o aproveitamento de créditos presumidos, de que trata a o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, **extemporâneos**, da Cofins, há de respeitar o **prazo decadencial de cinco anos**, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, consoante posição firmada no Parecer Normativo CST nº 515, de 1971, contados da data da aquisição dos insumos que geram direito ao crédito, somente após o início da vigência de tal possibilidade, ou seja, 1º de agosto de 2004. (grifos acrescentados)

No entanto, para a aferição da tempestividade do pedido pouco importa o rótulo que se pretenda atribuir ao período de tempo transcorrido (se decadência ou prescrição), sendo mais importante identificá-lo adequadamente do que divagar nos debates sobre específico instituto jurídico que retrata esse decurso de tempo.

No entendimento da primeira orientação transcrita (Solução de Divergência), os fatos geradores dos direitos creditórios decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais têm natureza complexiva, aperfeiçoando-se no último dia do mês da apuração e, por esse motivo, o termo de início para contagem do prazo (de decadência ou de prescrição)

relativo a estes direitos creditórios é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Aplicando esse raciocínio para o registro de **créditos extemporâneos**, que são inseridos na escrituração em períodos posteriores aos de ocorrência dos fatos que dão suporte aos créditos, o prazo para o registro formal desses valores na escrituração é de 5 (cinco) anos, contados da data do período em que o documento fiscal foi originariamente registrado, ou do período em que “incorridos” os custos/despesas que dão suporte ao pretendido crédito, como acontece com o exemplo da quota de “depreciação”⁷.

Por sua vez, é também de 5 (cinco) anos o prazo para pleitear o ressarcimento de valores provenientes de **saldos credores acumulados**, prazo que deve ser contado a partir do trimestre correspondente ao da formação do **crédito acumulado** que se pretende ressarcir ou compensar.

Importa salientar, por relevante, que a pessoa jurídica poderá formular Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado há mais de cinco anos, desde que referido crédito já tenha sido objeto de Pedido de Ressarcimento encaminhado à Receita Federal antes do transcurso do referido prazo e que: a) o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva; b) se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito, nos exatos termos do artigo 41, §§ 5º e 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

Assim, pode-se afirmar que a única forma de aproveitar integralmente (utilização) os **créditos extemporâneos** registrados na escrita fiscal, sem a observância do mencionado prazo, é registrá-los tempestivamente (5 anos a partir dos fatos de suporte) e mantê-los na escrita para serem aproveitados, unicamente, na dedução das contribuições do PIS e da COFINS devidas nos períodos subsequentes, até serem consumidos integralmente.

⁷ SRFB - Solução de Consulta nº 82, de 23 de abril de 2012.

Se os **créditos extemporâneos** não puderem ser aproveitados dentro da própria escrita fiscal, é possível o ressarcimento/compensação dos créditos referentes a “custos/encargos vinculados às receitas desoneradas”, seja por operações de exportação, isentas, ou com previsão de alíquota zero, desde que tempestivo o registro do **crédito extemporâneo** e seja observado o prazo de 5 (cinco) anos para a entrega dos competentes Pedidos de Ressarcimento/Compensação, a partir do trimestre correspondente ao do saldo credor acumulado que o integra.

5. APURAÇÃO DO MONTANTE DE CRÉDITOS RESSARCÍVEIS DE PIS E COFINS E A QUESTÃO DO RATEIO PROPORCIONAL

Não basta a lei assegurar o direito ao registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS de operações anteriores, pois é preciso avaliar de que maneira será possível aproveitá-los no futuro. Como já ficou averbado linhas atrás, nenhum problema com a inserção tempestiva dos **créditos extemporâneos** na escrituração fiscal para que sejam utilizados mediante amortização de débitos de incidências futuras. Essa é a vocação natural dos chamados “créditos básicos”, qual seja, encontrar futuros débitos para amenizar o impacto da incidência em cascata mediante a adoção da técnica da não cumulatividade.

Os problemas começam a despontar quando o registro do **crédito extemporâneo** provoca a ocorrência de **saldo credor acumulado** no trimestre, hipótese que não pode ser tratada de plano como saldo integral aproveitável para compensação com outros tributos. Será necessário definir e mensurar quanto daquele **saldo credor do trimestre** tem aptidão para ser ressarcível, vale dizer, qual o montante daqueles créditos que pode ser objeto de aproveitamento mediante ressarcimento em espécie, ou para compensação com débitos de outras incidências, nos termos da legislação vigente.

Com efeito, nos termos da previsão legal contida no artigo 6º, §§ 1º ao 3º, da Lei nº 10.833/2003,⁸ e no seu regulamento previsto no artigo 27 da IN-RFB nº 1.300/2012,⁹ ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie os créditos, não utilizados na dedução de débitos e na compensação, decorrentes de:

a) *“custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação”*; ou

b) *“custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência”*, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS - Importação e COFINS – Importação.

Portanto, os créditos passíveis de ressarcimento em espécie – e que também viabilizam a utilização para compensação com outros tributos – são apenas aqueles calculados sobre *“custos, despesas e encargos vinculados às*

⁸ **“Art. 6º** A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - 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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.”

⁹ **“Art. 27.** Os créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.”

receitas decorrentes das operações de exportação”, ou vinculados àquelas receitas decorrentes das “operações com isenção, suspensão, não incidência ou alíquota zero”. Por consequência, resta vedado o ressarcimento ou compensação dos “créditos básicos” da não cumulatividade de PIS e COFINS vinculados às receitas auferidas nas operações com o mercado interno, créditos proporcionais que só poderão ser utilizados na dedução dos débitos das próprias contribuições ou, se não integralmente utilizados no próprio período de apuração a que se referirem, poderão ser transportados e utilizados nos períodos de apuração subsequentes, independentemente de qualquer prazo.

Em decorrência dessa restrição, impõe-se a **segregação dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação** em cada período de apuração a que correspondam as operações que asseguram os respectivos créditos, segregação esta que poderá ser efetuada pelo método da “apropriação direta”¹⁰, se a empresa mantiver sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com a escrituração, ou pelo método do “rateio proporcional”¹¹, na hipótese contrária.

Seguindo a diretriz traçada na lei, na ausência de centro de custos integrados na contabilidade, a orientação contida no DACON e na atual EFD-Contribuições é no sentido de buscar a vinculação dos créditos passíveis de ressarcimento mediante o critério do “rateio proporcional”, aplicando-se a relação percentual existente entre a receita bruta da exportação e a receita bruta total (receita bruta do mercado interno + receita bruta do mercado externo), sobre os custos,

¹⁰ Previsão contida no inciso I do § 8º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 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”.

¹¹ Previsão contida no inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, transcrito na nota anterior.

despesas e encargos comuns, a fim de apurar os créditos das contribuições do PIS e da COFINS vinculados à exportação, que são os passíveis de ressarcimento e compensação.

Essa segregação dos créditos de custos comuns ao mercado interno e externo está colocada de forma didática na orientação contida no “Ajuda” do Programa do DACON, no campo utilizado para a vinculação e apuração dos créditos de PIS e COFINS ressarcíveis, inclusive com exemplos numéricos.

Vale ressaltar, todavia, que o método do rateio proporcional deve ser aplicado em cada um dos trimestres a que os créditos se referem, ainda que sejam registrados extemporaneamente em períodos subsequentes. Ou seja, mesmo que os créditos apurados pela pessoa jurídica tenham sido escriturados extemporaneamente (no mês de setembro de 2013, por exemplo), o critério de rateio não pode levar em consideração a receita de exportação e a receita do mercado interno auferida nesse mês de setembro de 2013, sob pena de distorção dos valores ressarcíveis de PIS e COFINS.

Para que o montante ressarcível seja corretamente apurado, a pessoa jurídica deve aplicar o critério do rateio proporcional no trimestre de apuração a que se refere o crédito recuperado extemporaneamente. Por exemplo, se o crédito extemporâneo foi registrado em setembro de 2013, provocando saldo credor acumulado no terceiro trimestre de 2013, mas se refere a operações anteriores (segundo trimestre de 2009), para apuração do montante dos créditos ressarcíveis de PIS e COFINS deve-se buscar a relação percentual entre a receita bruta desonerada (inclusive de exportação) e receita do mercado interno, considerando-se as operações de vendas do segundo trimestre de 2009, e não do período em que registrado o crédito extemporâneo (setembro/2013).

No campo prático, essa segregação e vinculação dos créditos ressarcíveis é hoje viabilizada por meio do preenchimento de quadro próprio que consta na escrituração da EFD-Contribuições, ali tratado como “REGISTRO 1101: APURAÇÃO DE **CRÉDITO EXTEMPORÂNEO** –

DOCUMENTOS E OPERAÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES – PIS” e também o “REGISTRO 1501: APURAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – DOCUMENTOS E OPERAÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES – COFINS”, registros que permitem a alocação, consolidação e controle de utilização dos valores de “créditos fiscais de PIS e COFINS”.

Caso a pessoa jurídica não proceda dessa forma, é recomendável que elabore demonstrativo separado de controle trimestral dos valores passíveis de ressarcimento, considerando o rateio dos créditos comuns entre a receita bruta de exportação e a receita do mercado interno auferida em cada período a que se referem os créditos de PIS e COFINS registrados extemporaneamente.

6. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PARA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: RETIFICAÇÃO DE DACON E DE DCTF

Por fim, um último aspecto merece ser analisado e diz respeito ao questionamento sobre as obrigações acessórias relacionadas com o registro e com o aproveitamento dos créditos extemporâneos, assim como com a necessidade de retificação de informações anteriormente transmitidas ao Fisco (DACON e a DCTF), para que o aproveitamento dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS sejam validados pela SRFB.

Com efeito, as pessoas jurídicas obrigadas ao Demonstrativo de Apuração das Contribuições - DACON (e atualmente EFD-Contribuições) devem manter controle de todas as operações que influenciam a apuração dos valores de PIS e COFINS, assim como dos valores dessas contribuições eventualmente já retidos pelas fontes pagadoras das receitas, a serem deduzidos no cálculo da obrigação a pagar, sem contar o valor dos créditos a serem descontados pela aplicação da não cumulatividade.

O controle deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas, de forma a viabilizar a apuração dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos comuns incorridos por pessoa jurídica sujeita, parcialmente, ao regime de apuração não cumulativa das

contribuições para o PIS e COFINS e, ainda, para a segregação dos créditos comuns vinculados às receitas auferidas nas operações com o mercado interno e externo, com a finalidade de apurar o montante dos créditos ressarcíveis de PIS e COFINS em cada trimestre.

Como anteriormente mencionado, as empresas hoje são obrigadas ao preenchimento de informações contidas na EFD-Contribuições, escrituração eletrônica que possibilita a segregação, rateio e controle dos créditos fiscais passíveis de ressarcimento. No entanto, anteriormente o DACON era o instrumento hábil para demonstrar a apuração das contribuições incidentes sobre a receita – PIS e COFINS -, assim como para apurar os créditos da não cumulatividade passíveis de serem deduzidos, compensados ou transferidos para os meses subsequentes.

É bem verdade que o direito ao registro de **crédito extemporâneo**, na forma prevista na lei, não exige a retificação de declarações anteriormente apresentadas. Desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser assegurado, independentemente de qualquer retificação de obrigações acessórias dos períodos relacionados com o **crédito extemporâneo**.

No entanto, há que se retomar a premissa que diferencia o ato de registro do **crédito extemporâneo**, mediante a sua inserção na escrituração da empresa, do ato de aproveitamento tardio desse valor, que tem a ver com o destino dos valores dos créditos nas duas formas já mencionadas: (i) aproveitamento para redução de débitos de incidências futuras (vocaçãõ natural dos créditos); ou (ii) aproveitamento por pedido de ressarcimento em espécie, ou mediante vinculação de compensação para liquidação de débitos de outros tributos federais.

Retomada essa necessária distinção, já é possível concluir pela inexigibilidade de qualquer retificação das apurações contidas em declarações anteriores, relacionadas com os períodos de competência dos créditos, nas

seguintes hipóteses: (i) para o simples reconhecimento da legitimidade do registro tardio de crédito extemporâneo; (ii) para a possibilidade de aproveitamento do crédito extemporâneo mediante redução de débitos de incidência do mesmo período atual em que registrado, ou ainda (iii) no aproveitamento do crédito extemporâneo para abatimento de incidências das mesmas contribuições em períodos de apuração subsequentes, mediante transferências de saldos credores acumulados de períodos anteriores.

Excluídas essas situações destacadas em que não tem sentido a retificação de declarações anteriores, restou para exame a hipótese de aproveitamento de crédito extemporâneo por meio de pedido de ressarcimento, ou aproveitamento mediante compensação com outros tributos que é a hipótese mais praticada pelas empresas. Ainda que se possa insistir na dispensa de retificação de declarações também nesse caso, pela ausência de disposição legal que obrigue a tal conduta, não se deve fechar os olhos para os comandos legais já examinados que só autorizam o ressarcimento ou a utilização (aproveitamento) de créditos via compensação com outros tributos, se esses créditos estiverem **vinculados** a custos/despesas e demais encargos relacionados com operações que resultaram na obtenção de receitas de exportação, ou exoneradas de incidências dessas contribuições.

Dessa forma, ainda que se mantenha o entendimento pela desnecessidade de retificação das declarações apresentadas anteriormente –, repita-se, pela ausência de determinação legal expressa –, não há como mensurar o valor da parcela do **crédito extemporâneo** passível de aproveitamento via ressarcimento/compensação, sem a sua necessária decomposição pelos trimestres dos períodos de competência, efetuando-se o rateio dos créditos de custos/despesas e encargos comuns mediante o confronto com as diferentes receitas de cada um dos trimestres de competência. Essa demonstração, quando satisfatoriamente efetuada pela pessoa jurídica meio de planilhas e apurações contidas até mesmo em registros paralelos à escrituração, supre a necessidade de controle prevista na

norma legal, procedimento que autoriza concluir pela desnecessidade de retificação das declarações já apresentadas anteriormente.

Essa assertiva vem confirmada nas atuais instruções da SRFB, que são específicas para o registro de **créditos extemporâneos** na EFD-Contribuições, de onde se transcreve o seguinte texto elucidativo:

REGISTRO 1501: APURAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – DOCUMENTOS E OPERAÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES – COFINS

[...]

O **crédito extemporâneo** deverá ser informado, **preferencialmente, mediante a retificação da escrituração** cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa nº 1.052, de 2010, a pessoa jurídica deverá detalhar as suas operações através desse registro. (negritos acrescentados)

Portanto, ao mencionar que o registro de **crédito extemporâneo** deve realizar-se, *preferencialmente mediante retificação da escrituração*, está confirmando a própria administração tributária que não se pode exigir a retificação compulsória das declarações anteriores para exame e reconhecimento do direito ao crédito extemporâneo, desde que viabilizada a sua correta apuração por outros meios idôneos.

Esse também o entendimento já exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em recente julgado que teve como relator o Conselheiro Flávio de Castro Pontes, Presidente da 1ª. Turma Especial, de onde se transcreve a parte da ementa relacionada com a matéria sob exame:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que deixar de apurar seus créditos decorrentes de aquisições de insumos no momento adequado pode aproveitá-los nos meses subsequentes ao de sua apuração.¹²

Pela pertinência ao questionamento aqui suscitado, transcreve-se parte do voto do relator que confirma a desnecessidade de retificação de DACON e

¹² Acórdão nº 3801001.796 – 1ª Turma Especial - Sessão de 20 de março de 2013.

da DCTF para avaliação da legitimidade do valor pleiteado a título de **crédito extemporâneo**. Depois de trazer os fundamentos legais para a apropriação tardia de créditos de PIS e COFINS, concluiu o mencionado relator:

Ademais, outras exigências, como DCTF's retificadoras, não afastam o direito legítimo da recorrente de apropriar créditos extemporâneos. Eventuais erros formais não inviabilizam o direito do contribuinte de ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fazendária. A Fazenda Nacional não pode enriquecer ilicitamente.¹³

Essa manifestação do Tribunal Administrativo não deve ser considerada isolada, pois outros pronunciamentos podem ser encontrados na mesma direção, ou seja, afastando a obrigatoriedade de retificação de declarações para que se possa avaliar e reconhecer o direito ao **crédito extemporâneo**. Dentre outros, cabe destacar a parte da ementa do Acórdão nº 3403-002.420 em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais assim decidiu:

[...]
PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.
Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas: a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subsequentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização; a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003). Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima.¹⁴

O enunciado da ementa transcrita é suficientemente claro e didático para demonstrar que, quando se retifica a escrituração de períodos anteriores para lá se inserir créditos não aproveitados no momento oportuno, não se está efetuando registro do chamado **crédito extemporâneo** que, como já averbado

¹³ Voto do relator Conselheiro Flávio de Castro Pontes, no Acórdão nº 3801-000.796, sessão de 20/13/2013, 1ª Turma Especial da 3ª. Seção.

¹⁴ Acórdão nº 3403002.420, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, na sessão de 21 de agosto de 2013.

nesse estudo, tem a ver com registro tardio de crédito, em período atual e não naqueles períodos da ocorrência dos fatos.

Transcreve-se parte do voto do relator, Conselheiro Ivan Allegretti, que não titubeou em concluir pela desnecessidade de retificação de declarações para o registro de créditos extemporâneos:

2. Créditos extemporâneos.

Parte do lançamento fiscal decorre da glosa de créditos que o contribuinte apropriou em janeiro de 2010, mas que se referem a fatos ocorridos entre 2005 e 2009, por ter entendido a Fiscalização que o contribuinte apenas poderia aproveitá-los no mesmo período em que foram gerados, por meio da retificação da DCTF e do DACON.

Entendo que não assiste razão à Fiscalização, devendo ser provido o recurso do contribuinte nesta parte.

A razão central está em que a legislação – nem a Lei, nem o regulamento – não veda o procedimento adotado pelo contribuinte, de fazer a apropriação, em um momento posterior, de crédito que poderia ter aproveitado em períodos anteriores.

Não tem razão a Procuradoria quando alega que o contribuinte estaria obrigado a aproveitar créditos e débitos no mesmo período em razão do disposto no § 1º do art 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação é a seguinte:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput , adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput ,incorridos no mês;

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Este dispositivo trata da determinação do valor do crédito, diferenciando as formas de cômputo, entre bens e serviços adquiridos e custos incorridos. Não se pode extrair deste dispositivo que o contribuinte esteja obrigado a apenas aproveitar o crédito no mesmo mês em que foi gerado, ou que a condição para o aproveitamento do crédito seria a retificação dos controles fiscais ou contábeis daquele exato mês em que o crédito foi gerado.

Avaliando o procedimento adequado para o registro de valor a título de **crédito extemporâneo** dessas contribuições, de forma didática pontuou o relator no mesmo voto, em continuação:

Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas.

A primeira é retificar o DACTON do mês em que o crédito foi gerado, incluindo-se o valor deste crédito que não havia sido considerado anteriormente.

Isto fará com que o recolhimento que foi realizado para aquele período de apuração passe a ser maior do que o novo valor apurado, que é o valor efetivamente devido da contribuição.

Com a retificação também da DCTF, ficará claro que o valor do DARF é superior ao valor do débito, evidenciando-se, assim, a existência de um indébito.

Assim, adicionar o crédito no mesmo período de competência em que foi gerado, por meio da retificação do DACTON e da DCTF, fará surgir um indébito de mesmo valor em relação ao valor recolhido para o mesmo período de apuração.

O contribuinte poderá então, por meio de uma DCOMP, utilizar o valor do indébito para compensar com débitos do mesmo ou de outro tributo administrados pela Receita Federal, com a devida atualização entre a data do recolhimento a maior e do aproveitamento do crédito.

A segunda forma de aproveitar o crédito correspondente a um período de apuração anterior consiste em apropriá-lo no DACTON do período de apuração presente, na forma de um **crédito extemporâneo**.

Com isso, será aumentado o valor do crédito que será abatido, na apuração do valor devido em relação ao período presente.

Isto acontecerá, como se percebe, sem a necessidade de retificação de nenhuma declaração em relação ao passado, nem DCTF nem DACTON, mas neste caso o aproveitamento do crédito terá de ser feito pelo valor nominal, sem atualização, tendo em vista a vedação expressa do art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

As diferenças entre as duas formas de aproveitamento são (1) que apenas na primeira forma haverá atualização, trazendo-se a diferença recolhida a maior para valor presente, enquanto na segunda forma não pode haver atualização do crédito, e (2) na primeira forma é necessária a retificação do DACTON e da DCTF em relação ao período de apuração em que se originou o crédito, além da transmissão de DCOMP para formalizar a compensação, enquanto na segunda forma o aproveitamento do **crédito extemporâneo** se fará sem a necessidade de retificação de declarações.

No presente caso o contribuinte procedeu da segunda forma.

Considero, pois, legítimo o procedimento adotado pelo contribuinte.

Note-se, ademais, que nos dois casos haverá meios para a Administração Tributária aferir a validade dos créditos alegados pelo contribuinte.

Se o contribuinte adotar o primeiro método, caberá ao Fisco decidir quanto à homologação ou não da DCOMP, assim enfrentando a análise quanto ao direito ao crédito.

Se o contribuinte adotar o segundo método, o Fisco poderá a qualquer tempo, dentro do prazo decadencial, promover a Fiscalização, promovendo a glosa dos créditos e o lançamento da diferença do tributo que tenha sido

recolhida a menor em virtude do aproveitamento de crédito sem amparo legal, tal como procederia em relação a todas as hipóteses de crédito.

Por estas razões, dou provimento ao recurso nesta parte.

A transcrição foi longa, mas elucidativa. Está destacado no voto do relator que, uma vez retificado o DACTON e refeita a apuração do PIS e COFINS demonstrando a existência de créditos não aproveitados – registro **contemporâneo** e não **extemporâneo** -, as contribuições recolhidas naquele mês (no todo ou em parte) serão consideradas como recolhimentos indevidos e/ou a maior que o devido, sendo necessária a retificação também da DCTF para alterar o débito anteriormente confessado, gerando ao contribuinte o direito de restituição ou compensação com outros tributos federais via PER/DCOMP, com incidência da Taxa Selic a partir da data em que o pagamento for considerado indevido, sob condição resolutória de sua posterior homologação, nos termos do art. 74, da Lei nº 9.430/1996.

Pelos fundamentos legais até aqui expostos e pronunciamentos transcritos de julgados do Tribunal Administrativo, pode-se afirmar que está fora do contexto a manifestação da Receita Federal do Brasil, exteriorizada pela Solução de Consulta nº 73, de 2012, cuja ementa tem o seguinte teor:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012

ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

É exigida a entrega de Dacton e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Não é preciso grande esforço para demonstrar que a manifestação da SRFB extrapola não só o comando das leis, mas até mesmo dos atos administrativos ali referidos, pois os “dispositivos legais” indicados como fundamento para a solução de consulta só tratam do procedimento e efeitos de declaração retificadora, não havendo qualquer determinação para que seja

efetuada a retificação de declarações como condição para registro de **crédito extemporâneo**.

Com esses esclarecimentos e com apoio em orientações da própria SRFB para a escrituração da EFD-Contribuições, entendemos que não deve ser exigida a retificação de DCTF e DACON como condição para o registro de **créditos extemporâneos** de PIS e COFINS, provenientes de operações realizadas em períodos anteriores. Também não será exigida a retificação de DCTF e DACON de períodos anteriores para aproveitamento de **créditos extemporâneos** dentro da própria escrita, para amortização de débitos de simultânea ou posterior incidência dessas mesmas contribuições. Por sua vez, o aproveitamento dos **créditos extemporâneos** mediante Pedidos de Ressarcimento, ou Declarações de Compensação, depende de nova apuração nos períodos pretéritos correspondentes aos fatos que dão suporte aos pretendidos créditos, nova apuração e rateio de créditos comuns que pode ser efetuada à margem da escrituração, por meio de planilhas e demonstrativos que permitam avaliar e dimensionar o montante de créditos ressarcíveis nos períodos pretéritos.

Evidente que, quando possível, é recomendável a retificação do DACON e DCTF de períodos pretéritos, inserindo-se nos respectivos meses os registros das operações dos créditos ali pretendidos. Esse procedimento pode trazer benefícios ao contribuinte, pois permite demonstrar pagamento indevido, ou a maior no passado, viabilizando a repetição com incidência da SELIC. No entanto, esse procedimento de inserção das operações no passado caracteriza-se como **registro contemporâneo** de créditos, que nada tem a ver com o procedimento de **registro extemporâneo** que é objeto desse estudo.