

CONTROVÉRSIA: RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS E COFINS¹

Claudia Cristina dos Santos Abrosio

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

Tatiana Midori Migiyama

Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Bacharela em Direito. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Contadora. Advogada licenciada. Conselheira titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia (CARF). Vice-presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Professora em cursos de especialização e de pós-graduação *lato sensu* (FIPECAFI, APET, IBDT e IET). Ex-membro da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais (ANBIMA). Conselheira fiscal de entidade fechada de previdência complementar.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breves considerações sobre os deveres instrumentais ("obrigações acessórias") 3 Da evolução do Dacon para a EFD-Contribuições (SPED) 4 Jurisprudência do CARF – aproveitamento extemporâneo dos créditos do PIS e da Cofins 4.1 Do conceito de insumos 4.2 Dos créditos extemporâneos 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem a pretensão de expor a contenda que se estende no âmbito do processo administrativo fiscal a respeito da forma de apropriação de crédito extemporâneo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no regime não cumulativo. O mote, ainda que vetusto, reflete insegurança jurídica aos sujeitos passivos que manifestam a intenção de fruição do seu legítimo direito pela utilização ou requisição dos referidos créditos sem a retificação, desde o mês em que se constatou a constituição dos créditos, das suas declarações – EFD-

-
1. As premissas deste trabalho foram expostas parcialmente em: ABROSIO, Claudia Cristina dos Santos. A ilegalidade da implementação de procedimentos específicos nos deveres instrumentais como forma de exigência de tributos. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo** (RDTC), São Paulo, ano 5, v. 25, p. 143-163, jul./ago. 2020.

-Contribuições pertencente ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que substituiu o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) –, com a extenuante recomposição gerencial e contábil dos seus créditos.

PALAVRAS-CHAVE: Deveres instrumentais. Obrigação tributária. Crédito extemporâneo. PIS. Cofins.

1 INTRODUÇÃO

Antes de se internar às exposições dos fundamentos empregados nos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Economia, sobre o tema em evidência, é de se evocar a Constituição Federal, considerando o Brasil como um dos países que mais constitucionalizaram o direito no âmbito tributário, na medida em que os tributos possuem competência especial e características próprias para o efetivo disciplinamento legal das hipóteses de incidência.

Nesse aspecto, a Carta Magna, entre tantos outros tributos atualmente dispostos, no seu art. 195 dispôs que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidentes sobre, entre outros, a receita ou o faturamento. Após o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, para as contribuições que incidiriam sobre a receita e o faturamento, estabelece-se que a lei definirá, tão somente, os setores de atividade econômica para os quais serão não cumulativas.

Dito isso, por influência política e econômica, sucedeu-se no ordenamento jurídico à instituição de um novo regime de tributação das contribuições, notadamente com o advento da Medida Provisória (MP) n. 66, de 2002, convertida na Lei n. 10.637, de 2002, que criou a sistemática não cumulativa do PIS e ampliou a sua base de cálculo ao abranger, além da receita bruta apurada, todas as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas e com a aplicação da alíquota de 1,65%, superior à adotada no regime anterior (sistemática cumulativa, que se manteve com a aplicação, entre outras, da alíquota de 0,65% para as pessoas jurídicas não financeiras). Nada obstante, ainda que a base de cálculo tenha sido ampliada na nova sistemática, possibilitou-se a constituição de créditos dessas contribuições sobre determinados custos e despesas especificados em lei que, por sua vez, seriam utilizados para deduzir das contribuições apuradas naquele período e, quando não aproveitados em determinado mês, autorizou-se a fruição dos referidos créditos nos meses subsequentes.

Avançando para a equalização tributária, ato consequente, foi publicada a MP n. 135, de 2003, convertida na Lei n. 10.833, de 2003, instituindo a sistemática não cumulativa da Cofins com o mesmo regramento disciplinado pelo PIS quanto aos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, mas com a especificidade de aplicação da alíquota de 7,6%, superior em comparação com a de 3% observada pelas pessoas jurídicas não financeiras que se mantiveram na antiga sistemática cumulativa das contribuições². A possibilidade pela constituição dos créditos dessa contribuição, bem como pela fruição em períodos subsequentes, por evidente, também se conservou.

Vê-se que a ampliação da nova sistemática para a Cofins já era por certo prevista. Tanto é assim, que a própria exposição de motivos da MP n. 66, de 2002, trouxe no item 10, que até o final do exercício de 2003, o Poder Executivo deveria submeter, ao Congresso Nacional, proposta estendendo à Cofins o modelo adotado para o PIS/Pasep, tendo em conta a experiência construída a partir do modelo então proposto.

Com essas novas ordenações, surgiu a necessidade de a Secretaria da Receita Federal (SRF) importar, mediante informações imputadas pelos sujeitos passivos, dados passíveis de controle quanto à apuração não somente das contribuições mensais, mas dos créditos das contribuições não cumulativas ora percebidos e calculados. Logo, foi publicada em 30.10.2003, a Instrução Normativa (IN) SRF n. 365, de 2003³, que instituiu o Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep (DAPIS), que disciplinou os arts. 1º ao 11 da Lei n. 10.637, de 2002.

A IN, atestando o interesse arrecadatório com a transparência do controle de crédito constituído pelo contribuinte, dispôs que o contribuinte deveria manter o controle de todas as operações que influenciassem a apuração do valor devido da contribuição e dos créditos a serem descontados.

É proveitoso evidenciar que os denominados deveres instrumentais, conhecidos como "obrigações acessórias", nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN – Lei n. 5.172, de 1966) têm por objeto as prestações, positivas ou negativas decorrentes do interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, perfazendo um instrumento de controle e suporte para a autoridade fiscal.

Nesse contexto, percebemos que as obrigações acessórias têm desempenhado um papel relevante no nosso ordenamento jurídico, uma vez que auxiliam no exercício das atividades de arrecadação e, como dito alhures, fiscalização de

2. Para as pessoas jurídicas financeiras, que também se mantiveram na sistemática cumulativa, a alíquota da Cofins é de 4%, e não 3%.

3. Revogada posteriormente pela IN SRF n. 387, de 2004.

tributos. Isso significa dizer que, por meio do cumprimento dos deveres instrumentais pelos contribuintes, o fato jurídico tributário é vertido em linguagem competente, permitindo que os órgãos fazendários agrupem informações para averiguação preliminar da regra-matriz de incidência tributária, constituição de crédito tributário, seja presumido, escritural ou ficto, para posterior análise do preenchimento dos requisitos previstos em lei, com fundamento nas regras estabelecidas na CF de 1988.

Nota-se que, com a globalização e o desenvolvimento de novas tecnologias, os deveres instrumentais são entregues, em quase sua totalidade, digitalmente, diminuindo cada vez mais a presença física do agente fiscal no estabelecimento do contribuinte e vice-versa. Por consequência, percebemos que a colaboração da pessoa jurídica acontece com a entrega (transmissão) de documentos fiscais e escriturações em meio eletrônico.

Feitas essas brevíssimas considerações, o impasse que pretendemos enfrentar neste artigo é a investigação dos limites das obrigações acessórias para a desconsideração de créditos tributários legítimos, levando em consideração, única e exclusivamente, a ausência do preenchimento de obrigações acessórias pelo contribuinte quando, especificamente, houver apuração a destempo do período que efetivamente deveria ser considerado.

Isso ocorre porque se vê comum a constatação de créditos em momento posterior, tendo em vista que, quando do início da aplicação do novo regime tributário envolvendo as contribuições, sobrevieram dúvidas e inseguranças quanto aos itens (bens, custos e despesas) que poderiam ser considerados para a constituição dos referidos créditos.

Isso posto, faz-se mister uma análise reflexiva, que demanda o resgate dos fundamentos do direito tributário e adentra à exposição dos deveres instrumentais.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS DEVERES INSTRUMENTAIS (“OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS”)

Nos termos da CF de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais no âmbito do direito tributário, especialmente sobre a definição de tributos e as suas espécies, obrigação, lançamento e crédito, com fundamento no art. 146, III.

Nesse viés, o art. 113 do CTN, como dito alhures, dispõe que a obrigação tributária se divide em: (a) principal e (b) acessória. Noutros dizeres, a obrigação principal tem por finalidade obter recursos financeiros pelo pagamento de tributos, e a acessória, sem caráter econômico, tem por finalidade as prestações,

positivas ou negativas, em favor do interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos⁴.

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho elucida que os deveres instrumentais – também denominados “obrigações acessórias” – não são suficientes para estabelecer o fato jurídico-tributário.

É extremamente significativa a participação dos deveres instrumentais na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário, pois a prestação atinente aos deveres formais é a base sobre a qual a formação do fato vai sustentar-se. Exemplificando, ao realizar a venda de produtos industrializados, o contribuinte deve emitir nota fiscal, em que figuram as informações imprescindíveis à identificação do evento. Além disso, cabe-lhe escriturar esses elementos informativos no livro próprio, oferecer declarações e preencher documentos relativos ao acontecimento a que deu ensejo. Esse feixe de notícias indicativas, postas na linguagem jurídica competente, consubstanciará o alicerce comunicativo sobre o qual será produzida a norma tributária individual e concreta. Nada obstante, cumpre advertir que a formação desse tecido linguístico, por mais relevante que possa ser, circunscrevendo, com minúcias, as ocorrências tipificadas na lei tributária, ainda não é suficiente para estabelecer juridicamente o fato. Trata-se de relato em linguagem competente, não há dúvida, mas ainda não credenciada àquele fim específico. É indispensável a edição da norma individual e concreta, no antecedente da qual aparecerá a configuração do fato jurídico tributário e, no consequente, a respectiva relação. Por esses mesmos fundamentos, o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, ingressa no sistema do direito positivo⁵.

Nessa linha intelectual, o art. 96 do CTN dispõe que o termo “legislação tributária” abrange as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que tratem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, abarcando os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100 do CTN. Fato é que há discussões na doutrina acerca do real alcance do princípio da legalidade no que tange à imposição dos deveres instrumentais, no sentido de quais instrumentos normativos seriam

4. Roque Antonio Carrazza esclarece que a prestação tributária por excelência é o objeto da obrigação tributária principal, que surge com a concretização do fato impositivo. Todavia, há outras prestações sem as quais o adequado pagamento do tributo não poderia se realizar. Tais prestações são objeto das obrigações acessórias (CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 209).
5. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 520-521.

aceitáveis para instituí-los no ordenamento jurídico. Ora, o direito legal não poderia ser extirpado, prejudicado e restrito pelo excesso de formalidades impostas pela autoridade fiscal, quando a sua comprovação de veracidade e existência é transparente. Isso é o que passamos a comentar.

Roque Antonio Carrazza não acolhe o posicionamento de que ato infralegal é legítimo para criar deveres instrumentais, ou seja, esses só podem ser instituídos por atos normativos com força de lei. Isso significa dizer que a lei deverá indicar as particularidades básicas de "como", "quando" e "onde" aplicar a conduta, seja ela positiva ou negativa, ao passo que as normas infralegais poderiam, tão somente, detalhar tal conduta, com a finalidade de viabilizar a execução da lei⁶.

Pela leitura do art. 96 do CTN, Hugo de Brito Machado adota o entendimento de que seria possível identificar, quando muito, uma primazia da lei para a imposição de deveres instrumentais, mas não uma total obrigatoriedade. No caso, trata-se de uma simples preferência, tendo em vista que o enunciado coloca em primeiro lugar a "lei" no rol de possibilidades normativas para implementar os deveres instrumentais, desviando qualquer tentativa de se sustentar pela exclusividade desse instrumento⁷.

Ainda, Caio Augusto Takano esclarece que o princípio da legalidade opera no ordenamento como importante ferramenta para a instituição dos deveres instrumentais, ainda que seja prescindível ato normativo com força legal para a sua criação. Noutros dizeres, as normas de estrutura dos deveres instrumentais exigem lei em sentido estrito como seu veículo introdutor, enquanto as normas de conduta dos deveres instrumentais (aquelas que estabelecem prestações positivas ou negativas dentro da competência conferida por lei), admitem instrumentos infralegais, sujeitando-se ao princípio da legalidade, com fundamento no art. 5º, II, da Lei Maior.

Diante dos elementos apresentados, é correta a afirmação de que, no âmbito tributário, além do princípio da legalidade, é indispensável, para a implementação dos deveres instrumentais, a observância dos princípios da isonomia, da ordem econômica (livre concorrência e livre-iniciativa), da eficiência (minimização de custos), da praticabilidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade de colaboração e da supremacia do interesse público sobre o particular⁸.

6. CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 214-215.

7. MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, p. 32, 2003.

8. ABRÓSIO, Claudia Cristina dos Santos. A ilegalidade da implementação de procedimentos específicos nos deveres instrumentais como forma de exigência de tributos. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo (RDTC)**, São Paulo, ano 5, v. 25, p. 143-163, jul./ago. 2020.

Por fim, menciona-se que o art. 115 do CTN dispõe que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, nos termos da legislação aplicável, ordena a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. No mais, o art. 122 do CTN dispõe que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Ultrapassadas essas questões preliminares, passemos a explorar o caso concreto.

3 DA EVOLUÇÃO DO DACON PARA A EFD-CONTRIBUIÇÕES (SPED)

Diante da necessidade de controle e fiscalização do PIS na sistemática não cumulativa, com vigência desde 01.12.2002, a SRF editou, inicialmente, a IN SRF n. 365, de 29.10.2003, com a finalidade de implementar o Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS (DAPIs).

No entanto, como sabido, essa IN foi editada prematuramente, levando em consideração a expectativa da implementação da Cofins.

Tanto é assim que, na sequência, foi editada a IN SRF n. 387, de 20.01.2004, que revogou o DAPIs e instituiu o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), compreendendo tanto as informações do PIS como da Cofins.

Transcorrida uma década da instituição do Dacon, a IN RFB n. 1.441, de 2014, extinguiu essa obrigação acessória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014.

Convém aqui abrir rápidos parênteses. A extinção do Dacon fez parte da migração das declarações ao ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Em síntese, o SPED foi instituído pelo Decreto n. 6.022, de 2007, e integra o Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), refletindo um avanço na informatização da relação entre os fiscos e os contribuintes⁹.

Com efeito, em substituição ao Dacon, foi instituída a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (denominada atualmente "EFD-Contribuições"), integrante do SPED, sendo obrigatória, com base no cronograma estabelecido pela IN RFB n. 1.252, de 2012.

9. "De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital" (SPED. **Apresentação do SPED**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 27 jul. 2022).

Nesse contexto, em fase de implementação da nova obrigação acessória, no período de 2012 a 2013, os contribuintes que optaram pelo regime do lucro real transmitiram, simultaneamente, o Dacon e a EFD-Contribuições (SPED). Fato é que, desde a instituição do SPED, nos vemos às voltas de infundáveis discussões e controvérsias na esfera administrativa, diante da necessidade permanente de adequação de blocos/registros/campos, da dificuldade na análise dos leiautes, do aumento nas demandas e investimentos financeiros por parte dos contribuintes (até mesmo pela duplicidade de informações), entre outros pontos.

No cenário atual, percebemos um amplo debate acerca das regras e orientações estabelecidas pela Receita Federal do Brasil (RFB), no tocante ao preenchimento das escriturações digitais, que poderá resultar, até mesmo, a exigência de tributos, conforme veremos a seguir para o PIS e a Cofins.

Não é demais atentar que a autoridade fiscal tem pretendido se aproximar da sociedade, por debates e formulações conjuntas de dados com os contribuintes representados por diversas entidades de classe, mediante o Projeto Confia (Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal)¹⁰, com o intuito de simplificar as obrigações acessórias, tornando-as eficientes, tanto sob os aspectos fiscalizatório e arrecadatário como sob o aspecto operacional, respectivamente para a autoridade fiscal e para os sujeitos passivos.

É de se revelar que tal programa aplica o conceito de gerenciamento de riscos, analisando o comportamento, o histórico de conformidade e a estrutura de controle fiscal dos contribuintes para, assim, aproximar-se, de maneira mais eficaz, de cada um.

Diante da complexidade e das dificuldades no cumprimento das obrigações tributárias por parte dos brasileiros, vê-se necessário tal estudo e simplificação. Tanto é assim que um dos mais conhecidos indicadores que medem essas dificuldades, o *Doing Business* – projeto desenvolvido pelo Banco Mundial, por sua afiliada *International Finance Corporation* (IFC) e pela empresa internacional de auditoria *PricewaterhouseCoopers* (PwC) –, reflete anualmente a necessidade de melhoria do ambiente de negócios e de desburocratização no Brasil em âmbito global.

10. Portaria RFB n. 76/2021 – Delega competência ao Subsecretário de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para praticar o ato que especifica; Portaria RFB n. 71/2021 – Institui o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e dá outras providências; e Portaria RFB n. 28/2021 e suas alterações – Institui o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Com base nos dados apresentados no relatório "*Doing Business* Subnacional Brasil 2021"¹¹, é possível constatar as disfuncionalidades do sistema tributário atual. No indicador de número de horas gastas pelas empresas brasileiras, verificou-se o gasto de até 1.500 horas anuais para preparar, declarar e pagar os tributos – mais do que em qualquer lugar do mundo. Constatou-se também que esse número é quase cinco vezes superior à média da América Latina (cerca de 320 horas/ano) e dez vezes superior à média da OCDE (cerca de 160 horas/ano). Na edição global do *Doing Business*, veiculada em 2019, o Brasil ficou na 184ª posição, entre 190 países, nesse quesito.

Nesse contexto, fazem-se necessárias a reflexão e a urgência no aprimoramento das normas brasileiras, de forma a diminuir os custos incorridos e a complexidade no tocante às obrigações acessórias.

4 JURISPRUDÊNCIA DO CARF – APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS

Antes de adentrarmos no cerne da questão que nos propomos nesse artigo, faz-se necessário tecer breves explicações, que certamente contribuirão para a elucidação do assunto.

Isso ocorre, porque, desde a implementação da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, nos vemos às voltas de infindáveis discussões e controvérsias na esfera administrativa, notadamente no que diz respeito ao real alcance do vocábulo "insumo" para fins de aproveitamento de créditos dessas contribuições.

A discussão sobre o que pode ou não ser considerado insumo é relevante para os contribuintes, na medida em que os créditos reduzem o passivo da pessoa jurídica. Essa discussão de longa data reflete diretamente na forma de aproveitamento dos créditos, tema central deste texto.

4.1 Do conceito de insumos

Nos termos da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que trouxe peso constitucional ao regime não cumulativo aplicável ao PIS e à Cofins, o constituinte derivado conferiu ao legislador ordinário o dever de indicar os setores da atividade econômica que recolheriam as contribuições em tal sistemática. A partir desse momento, não caberia mais ao legislador mitigar os efeitos dessa sistemática.

11. *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Disponível em: <<https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

Isso ocorre, porque o constituinte utilizou o verbo em sentido de comando (definirá), atribuindo ao legislador ordinário somente a possibilidade de escolha dos setores da atividade econômica que deveriam se submeter à sistemática não cumulativa, sendo-lhe vedado, portanto, restringir o direito creditório.

Esse tema será analisado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), Tema n. 756 – “Alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade à Contribuição ao PIS e à Cofins” –, que será apreciado no julgamento do RE n. 841.979, sob relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Relativamente ao art. 3º, II, das Leis n.10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, que dispõe acerca da possibilidade de se reconhecer os referidos créditos sobre 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, o debate sobre o conceito de insumos se manteve ao longo do tempo e perdura até o momento. Isso acontece, ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenha decidido, em sede de repetitivo, na apreciação do REsp n. 1.221.170/PR, que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Recorda-se que, antes da decisão dada pelo STJ, prevaleciam no contencioso (administrativo e judicial) quatro teses sobre o conceito de insumos, que eram:

a) tese ampliativa, que considerava como insumos passíveis de constituição de crédito das contribuições todas as despesas operacionais necessárias, diretas ou indiretas, consideradas para fins de dedutibilidade do lucro real. Aplicava-se, assim, à época, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o art. 299 do Decreto 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), – atualmente, art. 311 do Decreto 9.580, de 2018 (RIR/2018);

b) tese intermediária, que somente abrangia como insumos os gastos e as despesas essenciais, relevantes e pertinentes à atividade e objeto do sujeito passivo;

c) tese restritiva, que aplicava o conceito circunscrito trazido pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), afirmando como insumos somente os bens e serviços que eram diretamente consumidos no processo produtivo;

d) tese, em excesso restritiva, “insumo de insumos”, que desconsiderava todas as cadeias produtivas do sujeito passivo, com exceção da última etapa da produção dos bens que eram vendidos, considerando como insumos, por conseguinte, somente aqueles bens e serviços utilizados na etapa final.

Após a decisão definitiva do STJ, atestando a observância aos critérios de relevância, essencialidade e pertinência dos itens em discussão à atividade do sujeito passivo, foi publicada a Nota SEI PGFN n. 63, de 2018, recomendando aplicar para a compreensão do conceito de insumos o teste de subtração invocado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, que traduziu que a utilização do teste tratar-se-ia da própria objetivação segura da tese aplicável, ao revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Reforçou-se, ainda, que, conquanto tal método não estivesse na tese firmada, seria um dos instrumentos úteis para sua aplicação *in concreto*.

Com efeito, pensou-se que o conceito de insumos para fins de constituição de crédito das contribuições restava finalmente solidificado. Nada obstante, ato contínuo, foi publicado o Parecer Normativo Cosit n. 5, de 2018, que emanou novamente insegurança jurídica ao sujeito passivo e aos operadores do direito e restringiu o conceito de insumos para itens utilizados no processo produtivo e não na atividade do sujeito passivo. Decerto, tal ato administrativo, refletiu posicionamento desfavorável ao sujeito passivo, mesmo que para alguns itens¹² tenha a autoridade fiscal esclarecido ser possível o reconhecimento do crédito.

Ex positis, importa retratar, no que concerne à breve cronologia dos atos publicados, a alteração que versa sobre a necessidade de se aplicar um dos princípios basilares do Processo Administrativo Fiscal, qual seja, o princípio da formalidade moderada. Revela-se, nesse sentido, a busca pela verdade material, que é corrente à situação em que o contribuinte reconheça um crédito posteriormente ao período em que deveria ser apurado, tendo em vista as ordinárias mudanças no conceito de insumos nas esferas administrativa e judicial e as decorrentes de interpretações emitidas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que, por vezes, são conflitantes com as publicadas pela Receita Federal do Brasil.

Fato é que não se pode ignorar os excessos e as exigências impostas pelo fisco federal, internalizados na seara administrativa, com fundamento em uma interpretação ilegal e restritiva da legislação aplicável e do próprio REsp n. 1.221.170/PR.

12. Insumos de insumos geram crédito: permitiu-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, alcançando atividades que promovem o desenvolvimento de seres vivos até apresentarem condições de serem comercializados; itens utilizados por imposição legal que geram crédito: (a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; (b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação; (c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas nos seus rebanhos exigidas pela legislação, EPIs, dentre outros itens.

A nosso ver, em que pese o entendimento restritivo do fisco federal, considerando que a hipótese de incidência do PIS e da Cofins é auferir receitas ou faturamento, entendemos que a expressão “insumos utilizados na produção” deve compreender todo o conjunto de atividades necessárias ou relevantes ao recebimento de receitas, com a devida razoabilidade e a vinculação com a atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica. Esse conceito é o único que dá efetividade plena ao princípio constitucional da não cumulatividade, que deve nortear a apuração e o recolhimento dessas contribuições.

Nessa linha de raciocínio, sem a pretensão de exaurir todas as particularidades que envolvem o assunto, faz-se necessário avaliar o conjunto das atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte (exame casuístico), fundando-se na imprescindibilidade ou na importância do dispêndio nas atividades.

Fortalecendo esse entendimento, cabe salientar que as diretrizes fixadas pela ciência contábil, extraídas do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n. 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pela Deliberação n. 575, de 2009, regulam a mensuração do estoque e determinam os diversos gastos que deverão ser alocados como custo quando necessários para a atividade das empresas. Dentre esses dispêndios, além dos custos de aquisição de matéria-prima e transformação, o CPC n. 16 também dispõe que devem ser incluídos no estoque outros custos necessários para colocar o produto no local e em condição de venda, nos seguintes termos:

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos¹³.

Isso posto, tendo em vista que a legislação federal estabelece que os créditos devem ser utilizados no mês em que adquiridos¹⁴, os contribuintes que deixaram de aproveitar a totalidade dos dispêndios (insumos) podem ajustar a apuração do PIS e da Cofins e exigir a restituição do indébito junto ao órgão fazendário. Isso acontece atualmente mediante retificação das respectivas obrigações acessórias

13. **CPC 16 (R1) – Estoques** (fundamentado no *International Accounting Standard* n. 02). Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

14. De acordo com as regras procedimentais, a RFB já se manifestou no sentido de que fica a critério da pessoa jurídica (contribuinte) apropriar os créditos de PIS e Cofins na emissão do documento fiscal ou no registro da aquisição.

(EFD-Contribuições, e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF), para posterior compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, com atualização pela taxa Selic.

Chegamos ao ponto central do artigo, que será desenvolvido a seguir.

4.2 Dos créditos extemporâneos

Com fundamento no art. 3º, § 4º, das Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, os créditos fiscais do PIS e da Cofins podem ser apropriados pela retificação das declarações dos períodos de origem ou pelo creditamento direto na apuração em períodos posteriores. Isso significa dizer que os créditos não registrados segundo o regime de competência podem ser aproveitados a destempo, desde que não alcançados pela prescrição¹⁵:

Art. 3º [...]

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês **poderá sê-lo nos meses subsequentes**. (grifos nossos).

Na visão do fisco federal, o dispositivo legal em referência autoriza somente o direito da pessoa jurídica (contribuinte) de se apropriar do saldo credor que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes – hipótese de saldo credor.

Convém, aqui, trazermos uma breve explicação. O saldo credor é aquele transportado para o período de escrituração subsequente, na hipótese em que os créditos superam os débitos apurados pelo contribuinte em determinado mês. Por outro lado, o crédito extemporâneo é aquele registrado fora de época, isso é, aquele inserido na escrituração fora do período de apuração a que se refere o documento.

Ao longo dos anos, a RFB vem manifestando entendimento restritivo no sentido de que o aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins fora do mês de competência exige – obrigatoriamente – a retificação das declarações. Essa posição já foi manifestada, inclusive, nas Soluções de Consulta Cosit n. 355, de 2017, e n. 54, de 2021.

15. Tendo em vista a ausência de dispositivo legal em relação ao prazo prescricional para aproveitamento dos créditos do PIS e da Cofins, a Receita Federal do Brasil manifestou entendimento de que se aplica o art. 1º do Decreto n. 20.910, de 1932, que estabelece que o direito de pleitear créditos contra a Fazenda Pública prescreve em cinco anos após o fato que o gerou, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração, nos termos da Solução de Consulta da Coordenação do Sistema de Tributação (Cosit) n. 324, de 2017.

Nessa narrativa, com a finalidade inicial de esclarecer os aspectos procedimentais relativos à EFD-Contribuições, o atual **Guia prático** (Manual), documento oficial disponibilizado no *site* do SPED, dispõe que a partir do período de apuração referente a agosto de 2013, a inclusão de novas informações de créditos, que não foram abrangidas em escrituração digital já transmitida, deve ser formalizada mediante a retificação da EFD-Contribuições a que se referem as informações:

Informação importante – operações extemporâneas:

Tendo em vista a possibilidade da pessoa jurídica de proceder à retificação da escrituração em até cinco anos, a partir da vigência da IN RFB n. 1.387/2013, a inclusão de novas operações representativas de créditos ou de contribuições, ainda não incluídos em escrituração digital já transmitida, deve ser formalizada mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem as citadas operações.

Neste sentido, **a partir do período de apuração referente a agosto de 2013**, a apuração e escrituração de créditos vinculados a serviços contratados ou a produtos adquiridos com direito a crédito, referentes a períodos anteriores, serão prestadas em arquivo retificador, nos registros A100 (serviços) e/ou C100 (bens para revenda e insumos adquiridos), por exemplo, do período de competência a que se referem, e não mais, nos antigos registros de créditos extemporâneos 1101/1102 (PIS/Pasep) e 1501/1502 (Cofins), ou de contribuições extemporâneas 1200/1210/1220 (PIS/Pasep) e 1600/1610/1620 (Cofins). [...]

A interrupção na validação dos registros extemporâneos é determinada em função do período de apuração da escrituração, ou seja, para as escriturações com período de apuração a partir de agosto de 2013, inclusive [...]¹⁶.

Na mesma linha de raciocínio, a versão atual do **Perguntas e respostas** da EFD-Contribuições, que sobrepõe as versões anteriores, estabelece que o crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação das escriturações federais, cujo período se refere ao crédito, conforme dispõe o item 89, elencando os requisitos burocráticos a serem atendidos pelos contribuintes. Vejamos:

89) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

16. Cumprir observar que essa orientação consta em versões anteriores do documento. SPED. **Guia prático da EFD Contribuições** – versão 1.35: atualização em 18.06.2021. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5836>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);

2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;

3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do Dacon, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de Dacon pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores¹⁷. (grifos nossos).

Ocorre que a legislação aplicável não condiciona o aproveitamento extemporâneo de créditos à prévia retificação de obrigações acessórias, sendo que o fundamento do fisco federal está embasado exclusivamente no **Guia prático** (Manual) e na versão atual do **Perguntas e respostas** da EFD-Contribuições que, além de não possuírem caráter obrigatório, são meras orientações para auxílio de preenchimento da obrigação acessória, não possuindo qualquer força normativa. No caso concreto, a rigor, a posição do fisco reflete uma interpretação ilegal e restritiva.

Fortalecendo esse posicionamento, o próprio **Guia prático** (Manual), especificamente no quadro "Principais alterações do **Guia prático** – versão 1.35 (atualização em 18.06.2021)", estabelece que o referido documento "[...] tem a função de orientar a adequada escrituração das operações praticadas pela pessoa jurídica. **Não tem a função de interpretar, esclarecer ou orientar os diversos aspectos e especificidades da legislação das contribuições sociais**". (grifos nossos).

Ora, o mero fato de o **Guia prático** (Manual) e o **Perguntas e respostas** recomendarem a prévia retificação das obrigações acessórias não torna esse procedimento obrigatório no ordenamento jurídico, indicando clara faculdade do contribuinte.

Cabe trazer à baila, por oportuno, a incoerência adotada pelo fisco federal nos últimos anos, na medida em que, em uma versão anterior do **Perguntas e**

17. SPED. **Perguntas e respostas EFD Contribuições** – versão atual. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

respostas da EFD-Contribuições, restava claro que os créditos do PIS e da Cofins deveriam ser escriturados, preferencialmente (e não obrigatoriamente), mediante a retificação das obrigações cujo período se refere aos créditos, a saber:

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?

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 às condições previstas na Instrução Normativa RFB n. 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins)¹⁸. (grifos nossos).

Apesar de tal versão não estar mais disponível mediante fácil localização no *site* do SPED (caminho eletrônico adotado pelos contribuintes para acessar esse material, a saber: SPED / EFD Contribuições / *Downloads* / Perguntas e Respostas), o seu acesso ainda está disponível na plataforma oficial do SPED.

Com isso, concluímos que o entendimento no âmbito administrativo mudou na linha do tempo e não pode ser fator decisivo para impor a exigência das retificações, implicando a glosa dos créditos aproveitados extemporaneamente pelos contribuintes. Adicionalmente, notamos que o fisco vem aplicando multas fiscais com a justificativa de descumprimento de obrigação acessória, passando a cumprir função arrecadatória primária, contrariando até mesmo o disposto no art. 113, § 2º, do CTN. Isso é um verdadeiro absurdo.

Convém aqui trazermos uma reflexão. Percebemos que, até meados de 2019, a jurisprudência do CARF se alinhava ao entendimento de que era possível o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e Cofins sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias¹⁹. No entanto, esse posicionamento começou a ser alterado a partir do final de 2019, com a mudança de conselheiros que compõem atualmente o colegiado.

Nesse contexto, em que pesem algumas decisões negativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), notamos que, apesar de as decisões serem desfavoráveis aos contribuintes, as razões para tanto são diversas, o que nos

18. SPED. **Perguntas e respostas EFD Contribuições** – versão anterior. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

19. Entre outras decisões, cabe trazer julgados da Câmara Superior que demonstram entendimento favorável ao aproveitamento dos créditos de forma extemporânea, quais sejam: Acórdão n. 9303-009.893, sessão de 11.12.2019; Acórdãos n. 9303-006.247 e n. 9303-006.248, ambos de 25.01.2018; e Acórdão n. 9303-004.562, sessão de 08.12.2016.

leva a concluir que nem todas elas representam de fato precedentes negativos para a discussão a respeito do aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS e da Cofins.

Para melhor análise e compreensão da jurisprudência atual, faz-se necessário individualizar os posicionamentos e as respectivas justificativas.

Um primeiro grupo de decisões, refletido nos Acórdãos n. 9303-012.971 e n. 9303-012.973²⁰, que traz inicialmente um efeito negativo aos contribuintes, entende que o aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação das obrigações acessórias retificadoras. O racional dado pela maioria do colegiado é o de que, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa-se de apropriá-los quando da aquisição, é necessário retificar o Dacon (substituído posteriormente pela EFD-Contribuições) relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na respectiva apuração. A apuração extemporânea de créditos somente seria admitida mediante retificação das declarações e dos demonstrativos correspondentes. O ponto de atenção desses julgados é a preocupação sobre a não utilização dos créditos em duplicidade, que só seria resolvida com as obrigações acessórias retificadas.

Em síntese, a leitura que se faz desses acórdãos é de que o art. 3º, § 4º, das Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, estabeleceria o direito de o contribuinte se apropriar do saldo credor que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes, e não dos créditos que particularmente não tenham sido utilizados no respectivo mês.

Nesse grupo de decisões, também podemos citar o Acórdão n. 9303-011.146²¹, sessão de 20.01.2021, e o Acórdão n. 9303-010.080²², sessão de 23.01.2020. No entanto, é importante destacar que esse não é o único entendimento da CSRF, até porque as decisões não foram unânimes. A conselheira relatora do Acórdão n. 9303-010.080 havia votado de forma a não dar provimento aos Recursos

-
20. Acórdão n. 9303-012.971, sessão de 16.03.2022: por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento; Acórdão n. 9303-012.973, sessão de 17.03.2022: por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.
 21. Relator Andrada Márcio Canuto Natal, decisão pela maioria de votos, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, votou pelas conclusões o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.
 22. Decisão por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Especiais da Fazenda sobre esse assunto nos dois casos, por possuir posição firmada em sentido totalmente oposto ao explicitado no parágrafo acima, como podemos extrair do seu voto publicado no Acórdão n. 9303-010.080.

Essa conselheira é adepta do que intitulamos aqui de segunda posição, que pode ser encontrada com fundamento no Acórdão n. 9303-008.635, sessão de 15.05.2019. Nessa ocasião, expôs-se um posicionamento no sentido de que não há necessidade de o contribuinte retificar o Dacon antes, para somente depois aproveitar os créditos em período seguinte, já que, no curso de uma fiscalização ou diligência, constatada incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), as apurações do tributo devido devem ser refeitas, de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte, nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração.

Registra-se, em seu voto, não ser razoável que, após o contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, este lhe seja negado, sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória. Nas suas palavras, "o fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais".

Em outras palavras, a ideia dessa segunda linha de raciocínio é a de que o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins fora do mês em que os gastos foram incorridos depende da comprovação, via documentação inequívoca, de não aproveitamento anterior. Desse modo, a posição da RFB sobre a necessidade de retificação das declarações originais deve ser lida por esse prisma, com o objetivo de impedir o aproveitamento em duplicidade.

Consideraram-se, para tanto, outros elementos importantes, como o fato de haver campos específicos para lançamento de créditos extemporâneos nas obrigações acessórias, e, também, o fato de haver a previsão de penalidades específicas para o preenchimento incorreto de obrigações acessórias (sem que isso acarrete a perda do direito aos créditos).

Essa linha de raciocínio também pode ser observada no Acórdão n. 9303-010.665, sessão de 15.09.2020, no qual a CSRF inadmitiu Recurso Especial em hipótese em que, na decisão recorrida, o crédito extemporâneo não foi reconhecido por não ter havido retificação do Dacon nem prova inequívoca de não aproveitamento

desse crédito em outro período de apuração, sendo que o Recurso Especial apenas atacou a necessidade de retificação da Dacon.

Noutros dizeres, menciona-se que a Câmara Baixa do CARF decidiu de modo contrário ao contribuinte porque ele não havia retificado o Dacon nem a DCTF, e, tampouco, teria demonstrado que tais valores não foram aproveitados em outros períodos de apuração. É até intuitivo esse pensamento, inviabilizando a aplicação do princípio da verdade material.

No caso, a pessoa jurídica recorrente apontou como paradigma o Acórdão n. 9303-008.048. Para melhor entendimento, cabe transcrever o seguinte trecho:

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n. 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo **e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação do Dacon por parte do contribuinte** (grifos nossos).

Por sua vez, o acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que **reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização**. (grifos nossos).

Ato contínuo, a decisão da CSRF em 2020 (Acórdão n. 9303-010.665) esclarece:

[...] o acórdão recorrido impõe como condição de reconhecimento do crédito a demonstração de que não tenha sido já utilizado, mas não exige que essa demonstração se dê estritamente por meio da retificação do Dacon. **Tal demonstração pode ser feita, materialmente, também por diligência fiscal ou em planilhas/demonstrativos do contribuinte**. A ementa, ao utilizar a conjunção alternativa "ou" não deixa dúvidas quanto a essa interpretação.

Desse modo, tem-se que **as decisões comparadas dão a mesma interpretação à matéria, isto é, de admitir o que pretende a recorrente em tese, isto é, que a mera ausência de retificação de Dacon não seja motivo exclusivo para glosa**.

Todavia, a motivação do acórdão recorrido para rejeitar o recurso, nesta parte, é pela falta dessa demonstração de que o crédito já não tenha sido utilizado, seja em Dacon, seja de outro modo qualquer. (grifos nossos).

Desse modo, considerando que o acórdão recorrido e o paradigma apresentado não divergem em qualquer tese e, ainda, que a motivação do acórdão recorrido para rejeitar os créditos extemporâneos foi a **falta de demonstração da não utilização do crédito pleiteado**, por qualquer meio, a CSRF não conheceu o Recurso Especial do contribuinte na ocasião.

Esse caso de inadmissão do Recurso Especial evidencia que há, na CSRF, uma corrente interpretativa segundo a qual a apropriação de créditos extemporâneos do PIS e da Cofins não depende apenas da retificação das obrigações acessórias, mas que se admite, em substituição, a evidenciação de que os créditos utilizados não o foram em duplicidade, por um conjunto probatório alternativo.

Nesse contexto, vale observar a decisão proferida em março de 2022, recente julgado favorável ao contribuinte no âmbito da CSRF:

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n. 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e *demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação das obrigações acessórias* – DCTF/Dacon/atual EFD Contribuições –, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes (CSRF, 3ª Turma, Acórdão n. 9303-012.977, sessão de 15.03.2022). (grifos nossos).

É proveitoso recordar que o processo administrativo fiscal observa, em respeito aos princípios do interesse público e da eficiência, o princípio da formalidade moderada. Com efeito, o art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 1999, traz, como direito do administrado, formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente. Prioriza-se, diferentemente, com a devida vênia, do Judiciário, a busca pela verdade material frente às deficiências burocráticas da formalidade exagerada. Isso poderia ser aplicado aos deveres instrumentais.

Nas Câmaras Baixas do CARF, as decisões proferidas no curso de 2020 a 2022 apresentam um panorama diferente. Em que pesem algumas decisões isoladas desfavoráveis aos contribuintes (que exigem a retificação das obrigações acessórias), há diversas decisões favoráveis a eles, ao se determinar que

"os créditos [de PIS/Cofins] podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores" (e.g., Acórdão n. 3401-007.237, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 28.01.2020; Acórdão n. 3301-009.611, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 29.01.2021; Acórdão n. 3301-009.614, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 29.01.2021; Acórdão n. 3201-007.897, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 24.02.2021; Acórdão n. 3301-011.572, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 24.11.2021; e Acórdão n. 3201-009.428, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 24.11.2021).

Nesses precedentes, restou consagrado o princípio da verdade material, uma vez que, comprovado o direito aos créditos fiscais do PIS e da Cofins, é possível a dedução dos valores de forma extemporânea.

Sob essa perspectiva, na visão dos julgadores, indispensável se faz a análise do fisco quanto à origem e à legitimidade dos créditos apropriados extemporaneamente. Tanto é assim que, com base na legislação aplicável, a autoridade administrativa pode, enquanto não transcorrido o prazo decadencial, exigir a comprovação de sua certeza e liquidez, nos termos do art. 170 do CTN.

Ademais, é interessante observar que grande parte dos julgados do CARF aponta que o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis n. 34, de 2010²³ – que aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), antiga denominação da EFD-Contribuições –, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos Registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins)²⁴.

Isso posto, conclui-se que os argumentos apresentados pelo fisco federal baseados no **Guia prático** e no **Perguntas e respostas** não merecem prosperar, uma vez que a norma infralegal não é capaz de criar procedimento específico não previsto na legislação, sob pena de ofensa aos princípios da reserva legal e da hierarquia das normas, afastando de plano qualquer exigência das contribuições.

Nesse contexto, Caio Augusto Takano pontua que, do ponto de vista da legalidade, eventuais abusos por parte das autoridades serão controlados não

23. Revogado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 20, de 14 de março de 2012.

24. Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep; Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo – Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep; Registro 1102: Detalhamento do Crédito Extemporâneo Vinculado a Mais de Um Tipo de Receita – PIS/Pasep; Registro 1500: Controle de Créditos Fiscais – Cofins; Registro 1501: Apuração de Crédito Extemporâneo – Documentos e Operações de Períodos Anteriores – Cofins; e Registro 1502: Detalhamento do Crédito Extemporâneo Vinculado a Mais de Um Tipo de Receita – Cofins.

por aspectos formais (veículo normativo introdutor), mas pelo confronto com as limitações materiais a que se submetem os deveres instrumentais, com fundamento no art. 113, § 2º, do CTN²⁵.

Por todo o exposto, conclui-se que, respeitado o prazo prescricional de cinco anos, o contribuinte poderá ajustar a apuração do PIS e da Cofins à época da aquisição dos insumos ou utilizar os créditos fiscais de forma extemporânea pelo seu valor nominal, desde que demonstre a legitimidade dos créditos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos dias atuais, as autoridades fazendárias possuem maior eficiência e agilidade nas atividades fiscalizatórias, por meio do cruzamento de dados em larga escala e da uniformização de procedimentos no ambiente SPED.

Diante dos elementos apresentados, conclui-se que a inserção de procedimentos específicos nas obrigações acessórias deve estar em consonância com as balizas constitucionais, não sendo possível exigir tributos com fundamento de validade em normas infraconstitucionais, tendo em vista que não são veículos hábeis para constituir o fato jurídico da exação.

Ao longo deste artigo, percebemos que a RFB desconsiderou a tríplice dimensão do princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade, e proporcionalidade em sentido estrito), que atua como importante instrumento para estabelecer os critérios de pertinência entre os meios e os fins no nosso ordenamento.

Ademais, a administração pública, nos termos da Lei n. 9.784, de 1999, especificamente nos processos administrativos, deve observar os critérios de divulgação oficial dos atos administrativos, buscando orientar a sua atuação conforme ditames legais, adotando-os, de forma simples e suficiente para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados. Se comprovada a veracidade do crédito apurado pelo sujeito passivo, não se poderia impedir o direito de exercê-lo por excesso de formalidades nas obrigações acessórias.

Por fim, ficou evidenciado que a utilização extemporânea de créditos fiscais do PIS e da Cofins segue como alternativa válida no ordenamento, desde que fundada em forte conjunto probatório que demonstre a existência do crédito e a sua não utilização no período de competência (origem).

25. TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes**: fundamentos e limites. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 124.

6 REFERÊNCIAS

ABROSIO, Claudia Cristina dos Santos. A ilegalidade da implementação de procedimentos específicos nos deveres instrumentais como forma de exigência de tributos. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo (RDTC)**, São Paulo, ano 5, v. 25, p. 143-163, jul./ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 841979**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4647544>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 16 (R1) – Estoques**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

Doing Business Subnacional Brasil 2021. Disponível em: <<https://subnational.doing-business.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SPED. **Apresentação do SPED**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

SPED. **Guia prático da EFD Contribuições – versão 1.35: atualização em 18.06.2021**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5836>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

SPED. **Perguntas e respostas EFD Contribuições – versão atual**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

SPED. **Perguntas e respostas EFD Contribuições – versão anterior**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

