

tributa ou não tributa

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS

elaborado por

Fábio Piovesan Bozza

Fernando Mariz Masagão

AGOSTO - 2025

Tributa ou não tributa?

5 pontos sobre...

apropriação extemporânea de crédito de PIS/Cofins



por **Fábio Piovesan Bozza**
Fernando Mariz Masagão

Agosto 2025

01

Forma de apropriação

Ao se deparar com despesas incorridas que poderiam ter gerado créditos de PIS/Cofins no passado, os contribuintes têm duas opções: (i) retificar suas obrigações acessórias e reconhecer os créditos em cada um dos períodos retificados; ou (ii) não retificar as obrigações acessórias e reconhecer os créditos de maneira extemporânea no mês corrente.

02

Efeitos de cada opção

Imagine despesas recorrentes (ex. frete), incorridas mensalmente nos últimos anos, mas cuja apropriação fiscal deixou de ser feita, porque controvertida à época. Decidindo-se pelo creditamento, a opção (i) exigirá a retificação de DACON, DCTF e EFD-Contribuições ref. cada período de apuração. Em compensação, eventual indébito apurado será acrescido de juros Selic. Já na apropriação no período corrente do valor total dos créditos a que se refere a opção (ii), evita-se a burocracia de retificação e a imposição de multa por descumprimento de obrigações acessórias, mas os juros são perdidos.

03

Posição da RFB

Para as autoridades fiscais, somente a opção (i) é admissível. A RFB entende que a apropriação extemporânea é possível, se feita dentro do prazo decadencial e mediante retificação das declarações fiscais dos períodos competentes (SC Cosit 54/21, 355/17).

04

Posição do CARF

A jurisprudência administrativa do CARF é oscilante. De um lado, há decisões alinhadas à RFB que exigem a retificação de declarações pretéritas, com fundamento em normas infralegais, para garantir certeza e liquidez da origem dos créditos e evitar seu duplo aproveitamento. De outro, há decisões que admitem o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins fora do mês de competência, tratando a retificação como faculdade do contribuinte, e não como condição obrigatória.

05

Posição da Justiça

Não se pode afirmar que existe uma jurisprudência judicial formada sobre o tema. Não há precedentes que analisaram a fundo emitidos pelos tribunais superiores (principalmente STJ). No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, os julgados também são esparsos. Os poucos existentes seguem a posição da RFB.



A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

A não-cumulatividade instituída para o PIS/Cofins difere substancialmente daquela prevista para o ICMS e para o IPI.

O PIS e a Cofins não são tributos sobre o consumo de mercadorias e serviços, não incidem a cada etapa da circulação econômica de um mesmo bem.

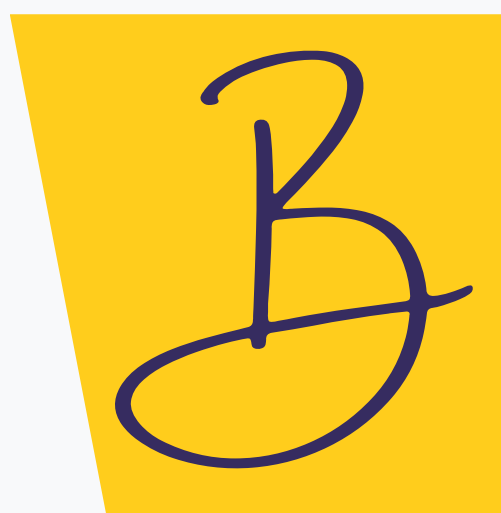
São **tributos diretos**, que incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela empresa.

Assim, não há transferência econômica do seu ônus para um contribuinte de fato (consumidor final).

Por isso, sua sistemática de créditos não opera tendo por referência a incidência fiscal anterior, mas o faturamento mensal das empresas.

Seus créditos são calculados pelas mesmas alíquotas que gravam a receita bruta (1,65% e 7,6%), mas aplicadas sobre alguns custos e despesas, taxativamente previstos na lei, cujo resultado é descontado do valor tributável no mês.

Trata-se, portanto, de uma não-cumulatividade mitigada e vinculada ao regime da competência.



CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Embora a não-cumulatividade do PIS/Cofins seja vinculada ao **regime de competência**, a própria legislação reconhece nem sempre ser possível às empresas dar vazão à integralidade dos créditos apurados em um mês.

Daí autorizar expressamente que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Note-se que ao falar em “crédito não aproveitado em determinado mês”, a lei supõe que o seu valor já tenha sido apurado e, portanto, registrado no período competente.

Não é esse o caso dos créditos extemporâneos.

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” (ADE COFIS 23/2021 – Guia Prático EFD-Contribuições).

tributa ou
não tributa



CRÉDITO EXTEMPORÂNEO vs SALDO CREDOR ACUMULADO

A lei não fixa qualquer prazo para o exercício do direito ao aproveitamento futuro do crédito não utilizado em determinado mês.

Assim, os valores não aproveitados podem ser “carregados” para os meses seguintes e vão acumulando, caso as operações da empresa continuem gerando mais créditos do que débitos das contribuições.

A esse montante total dos créditos não utilizados dá-se o nome de “**saldo credor acumulado**”.

Já o reconhecimento do crédito extemporâneo pode gerar saldo credor no período de seu reconhecimento, pode aumentar saldo credor já existente, assim como pode simplesmente ser absorvido integralmente pelo valor devido de PIS/Cofins no mês e não acarretar quaisquer impactos.

De modo que o saldo credor acumulado pode até abranger créditos extemporâneos, mas não necessariamente.

Em geral, o aproveitamento extemporâneo autorizado pela lei refere-se aos chamados créditos básicos, que são os devidamente apurados e registrados no mês de competência.



APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA vs APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO

Também é preciso ter presente a distinção entre o “aproveitamento extemporâneo” dos créditos de PIS/Cofins e sua “apropriação extemporânea”.

“**Aproveitamento extemporâneo**” é a utilização futura do crédito que não foi amortizado no respectivo mês de competência.

Mas, para que os créditos extemporâneos possam ser aproveitados, devem, antes, constar dos registros da empresa.

Assim, o “aproveitamento extemporâneo” dos créditos demanda a sua “**apropriação extemporânea**”, como ato anterior e necessário àquele.

A distinção é relevante porque a lei não fixa qualquer prazo limitando no tempo o “aproveitamento extemporâneo” dos créditos.

Mas, sua “apropriação extemporânea” somente é aceita pelo fisco se não tiver decaído o direito da empresa de realizá-la.



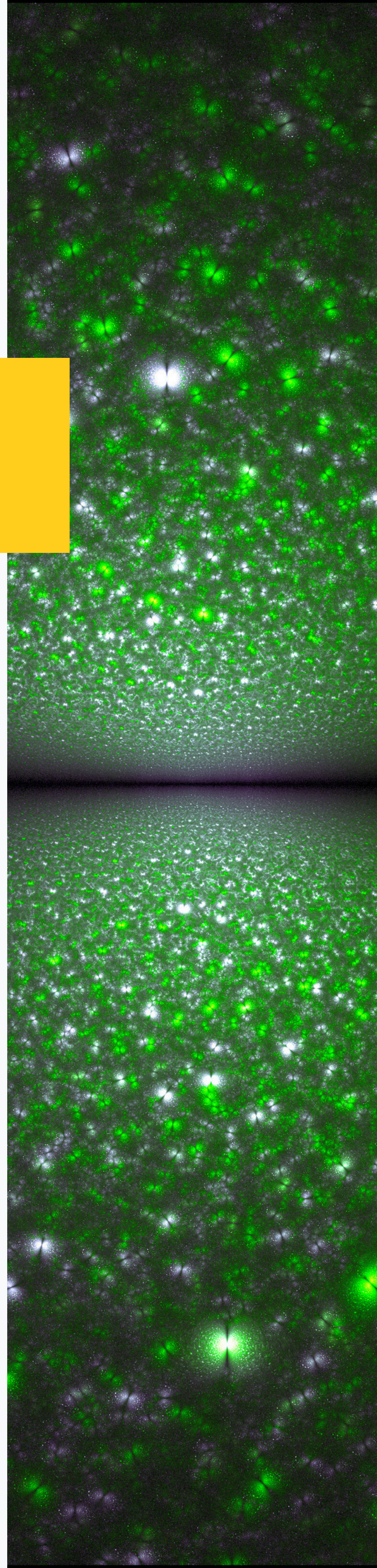
PRAZO PARA APROPRIAÇÃO

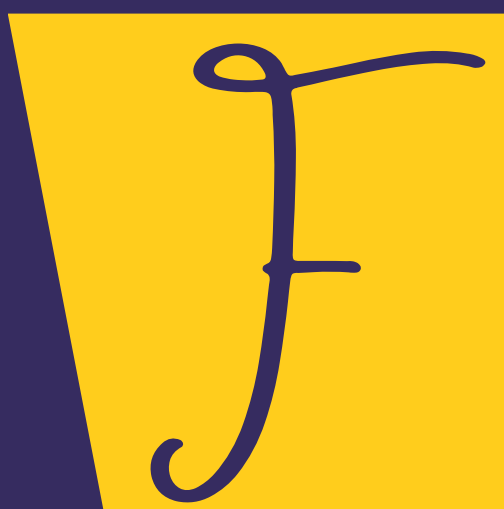
Segundo o entendimento do Fisco, o prazo para realizar a “apropriação” extemporânea do crédito é de cinco anos, a contar do primeiro dia do mês seguinte ao respectivo mês de competência (SD Cosit 21/2011; SC Cosit 114/2024).

Embora não haja qualquer previsão legal nesse sentido, o Fisco se vale do art. 1º do Decreto 20.910/32, que determina que “todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem” (SC Cosit 90/2025).

A jurisprudência do CARF segue esse mesmo entendimento (ac. 9303-012.977, de 2022; 9303-011.898, de 2021; 9303-009.893, de 2019; 3402-011.998 e 3401-013.650, ambas de 2024).

Caso o crédito esteja sendo discutido em ação judicial, o termo inicial do prazo é da data do trânsito em julgado (SC Cosit 143/2020).





REGISTRO TUDO AGORA ou RETIFICO AS DECLARAÇÕES PASSADAS?

A legislação do PIS/Cofins não-cumulativos estabelece que o reconhecimento do crédito requer um lastro documental que ateste a sua legitimidade, escriturado no período de apuração em que os bens ou serviços foram adquiridos ou quando os custos e despesas foram incorridos.

No entanto, a legislação também autoriza a sua apropriação futura, fora do mês de competência do crédito.

Os créditos extemporâneos, já se viu, referem-se a despesas efetivamente incorridas, cujos créditos deixaram de ser escriturados no momento apropriado.

Nesse cenário, abrem-se duas possibilidades à empresa:

- (i) ou proceder à retificação de todas as suas declarações fiscais abrangidas no período; ou
- (ii) apropriar-se dos créditos no período corrente sem proceder a qualquer correção na documentação pretérita.

Ambas são alternativas possíveis, que oferecem vantagens e desvantagens.

A decisão sobre qual caminho seguir dependerá, portanto, da análise dos efeitos de cada opção, à luz dos fatos envolvidos e da situação concreta da empresa.



EFEITOS AO OPTAR PELA RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES

A opção pela retificação das obrigações acessórias implica:

- (i) a necessidade de retificar todas as declarações pertinentes (DACON, DCTF, EFD-Contribuições), a partir do mês em que o crédito poderia ter sido aproveitado;
- (ii) estarem os valores registrados amparados por documentação que comprove a efetividade do custo/despesa no período (notas fiscais, contratos, extratos de pagamento etc.);
- (iii) exigência de multas por descumprimento de obrigações acessórias (5% do valor da operação correspondente, limitada a 1% da receita bruta do período).

A vantagem na adoção dessa via é que, além de estar alinhada com o entendimento do Fisco, a retificação, por alterar o resultado do período, pode gerar indébito fiscal, passível de restituição/compensação, atualizável pela SELIC.

ATENÇÃO: o prazo para a restituição é de 5 anos contados do pagamento indevido.

tributa ou
não tributa



EFEITOS DO REGISTRO NO PERÍODO ATUAL

A opção por não retificar as obrigações acessórias, em decorrência da apropriação extemporânea de créditos, implica:

- (i)** aproveitamento do crédito no período corrente;
- (ii)** diminuição dos custos e do trabalho hercúleo decorrente da obrigação de retificar todas as obrigações acessórias pertinentes (DACON, DCTF, EFD-Contribuições);
- (iii)** evita a imposição de multas por descumprimento de obrigações.

De outro lado, a não retificação das declarações acarreta:

- (i)** risco de autuação, cuja glosa do aproveitamento do crédito extemporânea virá acompanhada de multa de ofício de 75%, mais juros SELIC;
- (ii)** a não restituição de eventual indébito apurado; e
- (iii)** vedação de atualização do valor do crédito extemporâneo.



FORMAS DE APROVEITAMENTO

A legislação do PIS/Cofins não-cumulativos restringe a utilização dos direitos de crédito apenas para o abatimento do valor devido das contribuições nos períodos seguintes.

A legislação esparsa, entretanto, autoriza que o **saldo credor acumulado** ao final cada trimestre do ano calendário seja:

(i) usado para compensação com débitos próprios de outros tributos federais, mas desde que sua apuração esteja vinculada a operações de **exportação** (imunidade) ou a **vendas com suspensão, isenção, alíquota zero** (SC Cosit 49, 2024); ou

(ii) ser ressarcido em dinheiro, como alternativa à compensação, relativamente ao saldo credor acumulado no trimestre exclusivamente vinculado a exportações ou a vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero.

O prazo para exigir o ressarcimento é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário (SC Cosit 311/2017), ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (SC 32/2021).



ENTENDIMENTO DA RFB

A RFB, embora reconheça a legitimidade do registro extemporâneo dos créditos, exige a **retificação de todas as declarações** afetadas pelo procedimento, a contar do período competente (SC Cosit 44/2023; SC Cosit 54/2021).

O prazo para retificar a EFD-Contribuições é de cinco anos, contados a partir do período de apuração a ser retificado.

A empresa deve apurar e registrar, de forma segregada, os créditos, discriminando-os em função de sua natureza, origem e vinculação, expressando, mês a mês, a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, de modo que não constem quaisquer outros valores, ainda que de mesma natureza ou período.

Deve, igualmente, haver controle do saldo durante todo o período de sua utilização.

O aproveitamento do crédito de PIS/Cofins, apurados temporânea ou extemporaneamente, não admite atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (SC Cosit 204/2021; SC SC Cosit 143/2021).

A RFB também não admite que seja englobado ou relacionado, em um mesmo registro, saldos de créditos referentes a meses distintos.

Deve ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual (ADE COFIS 23/2021 – Guia Prático EFD-Contribuições).

Exige-se, ainda, para o reconhecimento do crédito extemporâneo que a empresa demonstre que o valor não foi utilizado anteriormente.

Portanto, a questão da apropriação extemporânea dos créditos de PIS/Cofins, seguindo o entendimento da fiscalização, pode se tornar uma questão tormentosa de prova, caso o período abrangido envolva um período longo.



JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

No geral, a jurisprudência do CARF **oscila** entre o entendimento fiscal quanto à necessidade de se retificar as declarações pertinentes, e a posição dos contribuintes que postulam a desnecessidade desse procedimento.

As decisões que acompanham o entendimento da entendem que a providência é necessária para demonstrar a efetividade dos créditos e o valor dos saldos credores trimestrais (ac. 9303-016.466, de 2025; 9303-015.585, de 2024).

Também permite o controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte (ac. 9303-015.597, de 2024).

O ônus da prova do direito creditório é do contribuinte. Sem a efetiva demonstração, lastreada em documentação de suporte, não se afere a liquidez e certeza do direito (ac. 3201-010.370, de 2023; 3301-008.333, de 2020).

Ademais, é necessário comprovar o não aproveitamento dos créditos em períodos anteriores (ac. 3301-014.415, de 2025), por meio de documentação inequívoca (ac. 3202-002.338, de 2024).

Existem, no entanto, diversas decisões declarando a desnecessidade da exigência fiscal de retificação das obrigações acessórias (ac. 9303-012.977, de 2022; 9303-006.248, de 2018; 3401-013.624/2024).

Nesses casos, os critérios exigidos para o aproveitamento dos créditos são:

(i) respeito ao prazo de cinco anos, a contar da aquisição do insumo (ac 9303-008.635, de 2019; 3201-006.671, de 2020); e

(ii) demonstração da inexistência de aproveitamento em outros períodos (ac. 9303-008.635, de 2019; 3201-006.671, de 2020).

As decisões que seguem essa linha de entendimento entendem que o crédito é direito do contribuinte e se puder ser comprovado de outra forma, esta também é válida, independentemente da retificação da EFD.

Basta que sejam demonstradas a liquidez e certeza dos créditos, que estes não tenham sido consumidos em períodos anteriores e seja observado o rateio proporcional, nos casos em que necessário (ac. 3301-014.399, de 2025).



JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Diferentemente da jurisprudência administrativa, a jurisprudência judicial ainda não está formada quanto à necessidade ou à faculdade de se retificar as declarações pertinentes como forma de apropriação de créditos extemporâneos de PIS/Cofins.

Não há precedentes que analisaram a fundo o tema pelos tribunais superiores (principalmente STJ).

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, os julgados também são esparsos. Os poucos existentes seguem a posição da RFB:

"O aproveitamento dos créditos extemporâneos deverá atender aos requisitos regulamentares, corrigidos pela Taxa Selic, consoante o art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/2003" (TRF3, 3aT, ApCiv 00054816320114036102 SP, 23/04/2021)

"Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Caso contrário, se comprometeria o controle e a fiscalização das operações." (TRF4, 1aT, ApRemNec 50184827320214047000 PR, 13/07/2022)

"Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e a fiscalização das operações. (TRF1, 7aT, AC 10027242720214013502, 08/01/2024)

Sperling Advogados

Fábio Piovesan Bozza

fpiovesan@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Fernando Mariz Masagão

fmasagao@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Av. 9 de Julho, 4939 | Jd. Paulista
6º Andar | Torre Jardim | 01407-200

São Paulo-SP Brasil

informativo.tnt@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788

