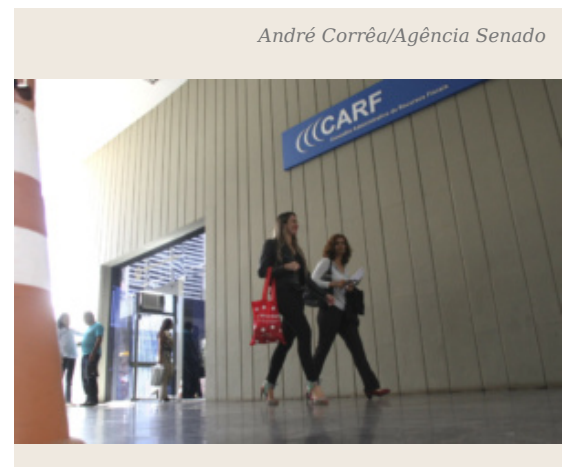


# Aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/Pasep e Cofins

04/03/2026

O aproveitamento de créditos extemporâneos no âmbito da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, sob o regime não cumulativo, sempre foi tema sensível no contencioso administrativo fiscal. Trata-se de discussão que, embora de natureza eminentemente técnica, revela tensões recorrentes entre a lógica material da não cumulatividade e a crescente formalização das exigências procedimentais no ambiente tributário.

Antes de avançar sobre a evolução recente da jurisprudência administrativa, convém delimitar o que se compreende por crédito extemporâneo. Em termos gerais, trata-se do procedimento pelo qual o contribuinte, ainda dentro do prazo decadencial de cinco anos contados da aquisição do bem ou da contratação do serviço, promove a constituição de crédito tributário em sua escrituração corrente, sem retomar o período de ocorrência do fato gerador para retificação da respectiva obrigação acessória — atualmente, a EFD-Contribuições.



Em um exemplo hipotético, imagine-se que determinada pessoa jurídica adquira, em 31 de março de 2021, um bem apto à geração de créditos da não cumulatividade (exemplo: um bem para revenda). No momento da identificação da possibilidade de creditamento — digamos, em fevereiro de 2026 —, ainda dentro do prazo decadencial, abrem-se, em princípio, duas alternativas: (1) retificar a EFD-Contribuições do período de aquisição, bem como as escriturações subsequentes necessárias ao adequado controle do saldo credor, se existente; ou (2) promover a escrituração do crédito diretamente na competência corrente (fevereiro de 2026), sem a retificação das declarações anteriores.

A segunda hipótese caracteriza o aproveitamento extemporâneo propriamente dito.

Cumprido frisar, contudo, que essa escolha nem sempre está à disposição do contribuinte. Há situações em que a retificação da obrigação acessória originária se mostra inviável, como nos casos em que o saldo credor do período já tenha sido objeto de pedido de ressarcimento (PER/DComp) analisado pela Receita Federal, inviabilizando a ampliação posterior do montante pleiteado.

A intensificação dessa discussão ao longo dos últimos anos está diretamente relacionada à expansão dos projetos de recuperação de créditos tributários, impulsionados tanto pela pressão competitiva no mercado de consultoria quanto pela necessidade de assegurar o exercício do direito ao crédito dentro do prazo legal. Não por acaso, o tema ganhou especial relevo após a definição do conceito de insumo pelo Superior Tribunal de Justiça, em 2018 [1], que ampliou

significativamente o espectro de dispêndios potencialmente creditáveis.

Ademais, é importante observar que essa temática acompanhou a própria evolução da tecnologia aplicada ao ambiente tributário. Com o passar do tempo, a necessidade de realização de trabalhos voltados ao aproveitamento extemporâneo de créditos foi sendo progressivamente reduzida, sobretudo diante do maior nível de detalhamento e rastreabilidade proporcionado pelas escriturações digitais e, principalmente, pelas inúmeras ferramentas privadas.

## **Controvérsia jurisprudencial**

No âmbito administrativo, a controvérsia historicamente opôs duas leituras distintas do ordenamento.

De um lado, a Receita Federal sustentou interpretação de viés eminentemente procedimental, segundo a qual o aproveitamento de créditos não escriturados em sua competência originária dependeria da prévia retificação das respectivas obrigações acessórias. Trata-se, contudo, de exigência que não encontra respaldo expresso na legislação de regência.

De outro, a defesa dos contribuintes sempre se apoiou na literalidade dos artigos 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que não estabelecem condicionantes formais para a apropriação de créditos não aproveitados em períodos anteriores, limitando-se a assegurar a faculdade de seu desconto, desde que observadas as normas gerais de creditamento.

Sob essa perspectiva, sempre se invocou o princípio da verdade material como vetor interpretativo do processo administrativo fiscal, de modo a privilegiar a efetiva existência do direito creditório em detrimento de formalidades acessórias. Em paralelo, também se invocaram, de forma indireta, os princípios da moralidade e da eficiência.

Em termos práticos, o que se exigia do contribuinte para a homologação do novo saldo creditório era a demonstração de que: (1) o crédito foi constituído dentro do prazo decadencial de cinco anos; (2) não houve sua fruição na competência originária; e (3) foi mantido adequado controle de sua escrituração.

Por consequência, é preciso reconhecer que estaria correto o fisco ao glosar créditos de contribuintes incapazes de comprovar os elementos destacados acima e que, infelizmente, muitas vezes, utilizam o instituto do crédito extemporâneo de forma fraudulenta, cabendo a simples e justa alegação de que não cumpriram com o ônus de comprovar o direito creditório.

*Spacca*

Todavia, uma vez mais, em todos os cenários, cabe ao fisco permitir ao contribuinte comprovar os elementos que asseguram o direito creditório, não bastando um argumento automático e genérico de que a retificação das obrigações acessórias é elemento obrigatório e indispensável.

Durante anos, esse tema foi abordado em inúmeros precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) [2], especialmente no âmbito da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) [3], que, a partir de 2018, passou a reconhecer a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos independentemente da retificação das obrigações acessórias, desde que comprovado o direito creditório, fato este que, de certa forma, começou a tranquilizar os contribuintes.

Também fomentava a possibilidade de reversão das glosas o fato de que os processos que estavam sendo julgados remetiam a períodos de competência da obrigação acessória Dacon, e não da EFD-Contribuições. Ou seja, levando em consideração que a EFD-Contribuições possui muito mais aberturas e detalhamentos da apuração do que o Dacon, presumia-se que, nos processos de competência da EFD-Contribuições, o desfecho poderia ser favorável em decorrência da maior probabilidade de comprovação do direito creditório na própria escrituração fiscal.

### **‘Virada do jogo’: impactos da Súmula Carf nº 231/2025**

O cenário evidenciado acima, contudo, sofreu alteração significativa com a mudança da jurisprudência do Carf, em especial da própria 3ª Turma da CSRF, resultando na edição da polêmica Súmula Carf nº 231, em setembro de 2025, cujo enunciado dispõe que “O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”.

Na prática, a súmula representou a consolidação de uma orientação mais restritiva ao estabelecer que a ausência de retificação das obrigações seria suficiente para afastar o reconhecimento do direito creditório, passando a privilegiar o cumprimento de requisitos formais em detrimento da verificação material da liquidez e certeza do crédito.

Após sua entrada em vigor, verificou-se, em inúmeros julgados, a aplicação automática da súmula, independentemente das particularidades de cada caso concreto. Ou seja, o tribunal passou a apenas indagar: “o contribuinte retificou as obrigações acessórias? Caso a resposta seja negativa, a glosa deve ser mantida”.

Para demonstrar a gravidade do cenário, realizei o levantamento dos julgamentos publicados até o momento, em 2026, sob essa temática (janeiro e fevereiro), considerando apenas os acórdãos paradigmas, para não inflar desproporcionalmente o número, oportunidade em que foram identificados aproximadamente 36 acórdãos.

O que mais chama a atenção, de forma negativa, é que, dos 36 julgamentos, em apenas quatro [4] o tribunal administrativo adotou postura mais flexível e respeitou o princípio da verdade material. Importa frisar que não se está discutindo se o julgamento foi procedente ou não, até porque, nos quatro julgamentos, o contribuinte não conseguiu comprovar o seu direito

creditório, mas, sim, se ao menos o Carf permitiu relativizar a súmula.

Nos casos em que os conselheiros sugeriram a aplicação ampliativa do enunciado da súmula, ficou nítida a preocupação de que a própria lógica do sistema de precedentes administrativos impõe cautela quanto à sua aplicação automática. Isso porque os precedentes que fundamentaram a edição da súmula foram construídos, em sua maioria, em contextos fáticos específicos, marcados pela ausência de comprovação documental suficiente acerca da não utilização pretérita dos créditos. Nesses casos, a retificação das obrigações acessórias figurava como elemento probatório central para aferição da liquidez e certeza do direito creditório.

Nessa lógica construída, mostra-se juridicamente possível sustentar a inaplicabilidade do enunciado em hipóteses que não reproduzam tais premissas fáticas, especialmente quando o contribuinte apresenta documentação robusta apta a demonstrar o respeito ao prazo decadencial e a inexistência de fruição anterior dos créditos. Trata-se, em última análise, da aplicação da técnica do *distinguishing*, por meio da qual se afasta a incidência do entendimento sumulado em razão da ausência de identidade material entre o caso concreto e aqueles que lhe deram origem.

Como adendo, embora não tenha sido contabilizada no levantamento acima (por não ter sido publicado o acórdão ainda), não se pode deixar de mencionar a decisão recente, de 9/12/2025, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf, nos autos do Processo nº 10340.720654/2023-51 [5], de relatoria do conselheiro Bruno Minoru Takii.

A turma julgadora interpretou que a Súmula Carf nº 231 teria seu alcance restrito aos períodos de envio do Dacon, tratando-se da extensão demarcada por seu próprio enunciado e, de forma ainda mais técnica, entendeu também que a adoção dos fundamentos do enunciado não seria possível sem violar os princípios da verdade material, assim como os da moralidade e da eficiência nos gastos dos recursos públicos, dando provimento parcial ao recurso do contribuinte no placar de 5 votos a 1.

Para reforçar, no julgamento mencionado, os conselheiros examinaram a consistência do conjunto probatório formado ao longo da tramitação do processo administrativo, reconhecendo, inclusive, a atuação do próprio auditor-fiscal na busca pela verdade material. Constatou-se, ademais, que o caso concreto se distinguia daqueles que embasaram os precedentes da Câmara Superior que culminaram na edição da súmula, sendo plausível, até mesmo, a posterior anulação da decisão por estrito formalismo ou em observância ao princípio da uniformização da jurisprudência.

Antes do desfecho do presente tópico, é devida menção honrosa ao já citado conselheiro Bruno Takii, que sempre evidenciou, de forma estritamente técnica, a importância do acatamento ao princípio da verdade material na temática dos créditos extemporâneos. Inclusive, em quase todos os acórdãos publicados em 2026, mesmo quando vencido pelos demais conselheiros, nunca deixou de abordar suas considerações e fomentar o senso de justiça.

Em suma, no cenário do contencioso administrativo, embora a Súmula nº 231 tenha reforçado uma orientação formalista no âmbito do Carf, seu impacto prático permanece condicionado à análise do caso concreto e à qualidade da prova produzida, abrindo espaço para discussões

quanto aos seus limites de aplicação, sobretudo quando presentes elementos que justifiquem o afastamento de sua incidência por *distinguishing*.

## Planejamento estratégico pautado na eficiência e na segurança

Diante da insegurança jurídica instaurada, o planejamento voltado ao aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e Cofins deve ser conduzido de forma individualizada, considerando as especificidades de cada caso concreto.

A evolução das ferramentas tecnológicas aplicadas ao mercado tributário mitiga — e, em muitos casos, praticamente elimina — a necessidade de constituição extemporânea de créditos sem a retificação da EFD-Contribuições, permitindo que o foco do trabalho consultivo recaia sobre a análise qualitativa dos créditos, e não sobre limitações operacionais da escrituração.

Nesse contexto, a tomada de decisão deve partir de premissas objetivas:

- sendo *possível* a retificação das obrigações acessórias, essa tende a ser a alternativa mais segura, não devendo o receio de eventual reabertura do prazo fiscalizatório se sobrepor à necessidade de resguardo do direito creditório; e
- sendo *inviabilizada* a retificação, como nas hipóteses em que já houve análise conclusiva de PER/DComp relativo ao período de origem, o contribuinte deve se cercar de todos os elementos probatórios aptos a demonstrar a inexistência de aproveitamento pretérito do crédito, estando preparado para o possível litígio.

Importa destacar, ainda, que tanto a retificação quanto o lançamento extemporâneo exigem a escrituração analítica das operações, mediante o adequado preenchimento dos registros pertinentes da EFD-Contribuições, nota a nota e item por item, sempre que possível. Nesse sentido, recomenda-se, sobretudo, o correto preenchimento dos registros “A100”, “C100”, “C500”, “D100”, “F120” e “F130”, além de extrema cautela e moderação nos lançamentos consolidados no registro “F100”, sob pena de não se comprovar o direito creditório de forma adequada. No mesmo sentido, é necessário realizar o devido preenchimento do registro “0110” e de seus “filhos” (destacando o rateio no registro “0111”), bem como do “Bloco M” e do “Bloco 1”.

## Conclusão

Embora a discussão esteja longe de alcançar um desfecho definitivo no âmbito administrativo, o contribuinte, com o apoio de sua assessoria tributária, deve avaliar criteriosamente o cenário fático antes de optar pelo aproveitamento extemporâneo de créditos sem a retificação das obrigações acessórias.

A eventual reversão da atual orientação jurisprudencial ou o reconhecimento judicial do direito creditório permanecem como possibilidades, mas não devem afastar a necessária reflexão quanto ao custo e ao risco associados a tais estratégias quando alternativas mais seguras se mostram viáveis.



Em última análise, a questão que se impõe não é apenas a existência do direito ao crédito, mas se, diante do atual ambiente de incerteza, é efetivamente necessário exercê-lo por meio de caminhos que potencializem a litigiosidade.

---

## **Referências**

[1] REsp 1.221.170/PR – Tema 779 do STJ

[2] Acórdãos de exemplo: 3402-008.399; 3003-000.423

[3] Acórdãos de exemplo da 3ª turma CSRF: 9303006.247 e 9303-012.977

[4] Acórdãos: 3102-003.185; 3301-014.910; 3302-015.078 e 3302-015.071

[5] Acórdão 3301-014.747

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mar-04/aproveitamento-de-creditos-extemporaneos-de-pis-pasep-e-cofins/>