



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720188/2019-44
ACÓRDÃO	3201-012.771 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MANETONI DISTRIB. PROD. SIDERÚRGICOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

EXCLUSÃO DO PIS E DA COFINS DAS PRÓPRIAS BASES DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO.

Não há previsão legal para exclusão do PIS e da Cofins de suas bases de cálculo, sendo que essas contribuições integram o preço de cada bem/produto/serviço produzido/prestado, constituindo o conjunto desses preços o faturamento/receita bruta da empresa.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

EXCLUSÃO DO PIS E DA COFINS DAS PRÓPRIAS BASES DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO.

Não há previsão legal para exclusão do PIS e da Cofins de suas bases de cálculo, sendo que essas contribuições integram o preço de cada

bem/produto/serviço produzido/prestado, constituindo o conjunto desses preços o faturamento/receita bruta da empresa.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário (i) para manter a glosa dos créditos extemporâneos, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Fabiana Francisco de Miranda, que a revertiam, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, e (ii) para reduzir a multa de ofício a 100%, salvo reincidência, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, que reduziam a multa em menor proporção.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Redator designado

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo dos lançamentos de ofício relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, à Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, ambos por insuficiência de Declaração e de Recolhimento, bem como multa de ofício por irregularidade nas EFDs- Contribuições. Os lançamentos das contribuições, abrangendo as competências de janeiro de 2015 a dezembro de 2015 somou R\$ 13.530.531,91 (Cofins) e R\$ 2.937.550,55 (PIS), valores acompanhados de multa de ofício de 225 % e juros moratórios calculados até 05/2019, totalizando R\$ 49.070.315,67 e R\$ 10.653.426,86, cada Auto de Infração destas contribuições, respectivamente, valores aos quais é acrescido o montante de R\$ 10.128.342,04, lançado a título de Multa de Ofício por Descumprimento de Obrigação Acessória.

Também houve o arrolamento dos sócios Antonio Gomes Perianes Neto e José Manoel de Miranda como responsáveis solidários, ante a constatação por parte da Fiscalização dos crimes previstos nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137, de 27/12/1990, tendo sido devidamente cientificados.

O sujeito passivo é empresa sediada em Osasco/SP, tendo por objeto social a atividade de fabricação de produtos diversos, comércio atacadista e varejista de cimento, cal e produtos siderúrgicos, importação e exportação de materiais para a indústria, construção civil, prestação de serviços administrativos, serviços de corte e furação de metais e comercialização de sucatas. A apuração do Pis e da Cofins ocorre pelo regime de incidência não cumulativa.

No Relatório da Fiscalização foi informado que a Empresa apresentou informações inexatas, incompletas ou omitidas as EFD's (Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)) no período de 01/2015 a 12/2015, exigidas conforme art. 16 da Lei 9.779/99, o que ensejou a aplicação da multa no valor de R\$ 10.128.342,04. No Anexo 3 do Termo de Verificação Fiscal consta o Demonstrativo do Cálculo da Multa por descumprimento de obrigação acessória,

no que se refere à exatidão, integralidade e adequação das informações prestadas à Receita Federal do Brasil, na demonstração dos cálculos de apuração do Pis/Cofins devidos. O Fato Gerador da Multa de R\$ 10.128.342,04 ocorreu em 10/05/2019, sendo o enquadramento legal o art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, c/c Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

A fls. 18 do presente encontra-se lavrado, com data de 30/08/2018, Termo de Embaraço à Fiscalização, ante a recusa não justificada da apresentação dos elementos contábeis e fiscais solicitados formalmente.

Especificamente quanto às contribuições, no anexo 1, estão demonstrados os cálculos feitos na apuração dos valores devidos de Pis e Cofins, considerando as EFD's-Contribuições Retificadoras transmitidas em 25/04/2019 e excluindo diversas notas fiscais de 2014 lançadas indevidamente como entradas no período de apuração (2015) pela Empresa nas EFD's retificadoras, assim como foram desconsiderados e excluídos valores de créditos lançados indevidamente a título de períodos de apuração anteriores, sendo que em 2014 as EFD's Contribuições declaradas pelo contribuinte também não possuíam no registro C100 as notas fiscais de entradas individualizadas, demonstrando a composição dos créditos considerados na apuração, tendo gerado creditamento indevido nas apurações de 2015, já que o contribuinte não demonstrou o direito efetivo aos créditos daquelas NF's de 2014. Foram também deduzidos os valores dos débitos declarados em DCTF pela Empresa, conforme demonstrado no Anexo 2 do TVF, resultando nos valores lançados.

Apensado ao presente processo de exigências tributárias, encontra-se o processo 10314.720242/2019-51 que trata de Representação Fiscal para Fins Penais, ante a constatação de crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei 8.137/90, inciso I e II A Empresa tomou ciência dos lançamentos em 17/05/2019, conforme. AR fls. 12.835 e 12.840.

Através da Impugnação (fls. 12.846/12.876), entregue tempestivamente em 06/06/2019, contesta as exigências, centrando sua argumentação nos aspectos e itens a seguir relatados. Juntou à peça impugnatória documentos contábeis e fiscais a fls.12.889/23.636.

Inicia fazendo digressões sobre o Relatório Fiscal e suas conclusões. Faz a sua descrição do procedimento fiscal. Relata que se trata de apropriação indevida de créditos no sistema não cumulativo de PIS/COFINS, no qual foram excluídas diversas notas fiscais de 2014 lançadas indevidamente como entradas do período de apuração, em 2015, pelo contribuinte nas EFDs Retificadoras, assim como também não foram considerados os valores de créditos lançados indevidamente, a título de períodos de apuração anteriores, sendo que em 2014 as EFDs-Contribuições declaradas pelo contribuinte também não possuíam no registro C100 as notas fiscais de entradas individualizadas. Este procedimento gerou

créditos indevidos nas apurações do contribuinte em 2015, visto que o contribuinte não demonstrou o direito efetivo de creditar-se de notas fiscais de 2014, assim como não procedeu de forma correta na demonstração das apurações do Pis e da Cofins devidos, através das EFDs- Contribuições do período.

Discorre sobre a legislação regente à matéria em comento. Observa que, após o advento da emenda constitucional nº 20, que alterou o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, foi alargada para atingir além do faturamento, a receita auferida pela pessoa jurídica. Ainda que, da base de cálculo deve ser excluído o valor do ICMS, que não é abrangido pelo conceito de faturamento, posto que nenhum agente econômico fatura o imposto, mas apenas as mercadorias ou serviços para venda. Logo, é errado a inclusão feita do ICMS, já que não se assimila à noção de faturamento.

Defende seu direito ao aproveitamento de créditos dentro da sistemática de apuração de Pis e Cofins pela não cumulatividade, recorrendo sobre seu procedimento quanto aos créditos extemporâneos destas contribuições, contestando o entendimento da Fiscalização sobre apropriação mês a mês. Entende que o aproveitamento para os extemporâneos é procedimento legal e distinto de apropriação, este último obedecendo ao regime de competência. Neste contexto, defende que não há necessidade de retificação das declarações anteriores para o aproveitamento dos créditos que entende fazer jus, cita precedentes do Carf.

Além do tópico já abordado, de exclusão do ICMS do conceito de faturamento e base de cálculo das contribuições, argumenta também pela exclusão do PIS/Cofins da própria base, já que a exigência destas contribuições sem a dedução da própria base fere a decisão do STF já referida, vez se amolda no mesmo julgamento e são ônus impostos ao contribuinte, que deve realizar o repasse dos valores posteriormente à União, razão pela qual não podem ser compreendidas no conceito de faturamento.

Alega também ser notório que a multa no percentual de 225% sobre o valor dos tributos supostamente devidos e a multa isolada no percentual de 5% do faturamento possuem caráter nitidamente confiscatório, revelando-se totalmente desproporcional e inconstitucional, o que fere os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, já que exigem para sua aplicação a demonstração inequívoca do intuito de fraudar ou reduzir o recolhimento de tributos, além da prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta. Observa que a lei tributária que define infrações, ou que comine penalidades, deve ser interpretada de modo mais favorável ao acusado, e não o contrário.

Anexa à peça impugnatória, documentação relativa a NF's de compras efetuadas entre os períodos de 08/2012 a 12/2014, juntamente com cópia do Razão Analítico do período objeto de autuação (01/2015 a 12/2015) e planilha demonstrativa da apuração das contribuições ora em discussão (docs. fls.

12.889/25.636). Não houve interposição de contestação específica contra o arrolamentos dos responsáveis solidários.

Em 15/07/2019 o processo foi encaminhado a esta unidade para julgamento.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 10-66.676 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 10-66.676 - 2ª Turma da DRJ/POA

Sessão de 30 de setembro de 2019

Processo 10314.720188/2019-44

Interessado MANETONI DISTRIB. PROD. SIDERÚRGICOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

CNPJ/CPF 49.795.800/0015-30

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

Ementa:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Na apuração extemporânea de crédito decorrente das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, devem ser retificadas as declarações que embasarem a reapuração (EFD Contribuições, DCTF's, DACON's), respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Nos casos de decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) está vinculada à expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sobre o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

EXCLUSÃO DO PIS E DA COFINS DAS PRÓPRIAS BASES DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO.

Não há previsão legal para exclusão do PIS e da Cofins de suas bases de cálculo, sendo que essas contribuições integram o preço de cada bem/produto/serviço produzido/prestado, constituindo o conjunto desses preços o faturamento/receita bruta da empresa

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA/JUDICIAL E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

Cabível a aplicação da multa de ofício no percentual de 225% previsto no art. 44, § 1º e 2º da Lei 9.430/96, nos casos em que o sujeito passivo não atende intimação para prestar esclarecimentos/apresentar documentos.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

Ementa: Por envolver os mesmos elementos fáticos, aplica-se o decidido em relação à Cofins no julgamento das questões envolvendo o litígio da contribuição para o PIS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Mérito

1. Créditos Extemporâneos

Em relação a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições, a Recorrente contesta:

A autuação fiscal entendeu que o crédito só pode ser apropriado no mês a que se refira a aquisição, excepcionando o art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 apenas a possibilidade de seu aproveitamento, o que não se confundiria com apropriação, de maneira que esta (apropriação) obedeceria ao regime de competência enquanto aquele (aproveitamento), a que alude o dispositivo, diria respeito à utilização do crédito, como saldo devedor, nos meses subsequentes, no entanto, a lei instituidora não submete ao regime de competência.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo “crédito” indistintamente para uma ou outra finalidade, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração é legal, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente, desse modo, não é possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.

Com efeito, à luz do disposto no artigo 3º, §4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, revela-se plenamente legítimo o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS e Cofins pela Recorrente. O dispositivo legal é categórico ao assegurar que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos períodos subsequentes, sem impor qualquer limitação quanto à necessidade de retificação das escriturações ou à observância de um prazo imediato para utilização. Trata-se de previsão que prestigia a realidade operacional das empresas, reconhecendo que o aproveitamento tempestivo dos créditos pode ser obstado por fatores administrativos, contábeis ou de mera contingência, sem que isso comprometa o direito material ao crédito, desde que comprovada sua origem legítima e observada a vinculação com a atividade geradora da receita tributada.

Nesse sentido, negar ao Recorrente o aproveitamento dos créditos extemporâneos significaria afrontar o princípio da não cumulatividade e esvaziar a finalidade das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visam neutralizar o efeito em cascata da tributação. A legislação não condiciona o exercício desse direito a qualquer formalidade excessiva, tampouco exige a simultaneidade entre o fato gerador e o lançamento contábil. Assim, comprovada a existência dos custos, despesas ou encargos que originaram o crédito e ausente qualquer vedação expressa, impõe-se reconhecer o direito da Recorrente de aproveitá-los, ainda que de forma extemporânea.

Assim, as glosas devem ser revertidas.

2. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Aduz a Recorrente que a exigência das contribuições da seguridade social PIS/COFINS deve ser excluído da base de cálculo o valor do ICMS que não é abrangido pelo conceito de faturamento, pois nenhum agente econômico fatura o imposto, mas apenas as mercadorias ou serviços para a venda. O valor do ICMS só configuraria uma entrada de dinheiro e não receita da empresa, porque ele representa uma receita do Estado, por isso, o valor do imposto é registrado em livros para fim contábil-fiscal. Com base na decisão proferida pelo STF no Tema nº 69 requer o recálculo das contribuições sociais exigidas.

Pois bem. O Tema 69 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou um dos mais relevantes precedentes tributários das últimas décadas. No julgamento do RE 574.706/PR, em 15 de março de 2017, o Plenário do STF fixou a seguinte tese:

“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.”

A controvérsia girava em torno da definição do que se entende por faturamento ou receita bruta, bases de cálculo das contribuições sociais previstas nos arts. 195, I, “b”, da Constituição e 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. O Fisco sustentava que o ICMS, ainda que repassado ao Estado, integraria o preço da mercadoria e, portanto, deveria compor a base de cálculo das contribuições. O contribuinte, por sua vez, defendia que o imposto é mero ingresso transitório nos cofres da empresa, não se confundindo com receita própria, pois é destinado ao erário estadual.

O STF, por maioria, acolheu a tese dos contribuintes, reconhecendo que o ICMS não constitui riqueza própria da empresa e, portanto, não pode ser tributado novamente por PIS e COFINS.

Após a fixação da tese, iniciou-se intensa discussão acerca de seus efeitos temporais e da definição do valor do ICMS a ser excluído (se o destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido). Em 13 de maio de 2021, o STF julgou os embargos de declaração opostos pela União, ocasião em que modulou os efeitos da decisão e esclareceu o alcance da tese.

O Supremo decidiu, por maioria, modular os efeitos da decisão de modo que produzisse efeitos a partir de 15 de março de 2017, data do julgamento do mérito do RE 574.706, resguardando, contudo, as ações judiciais e os processos administrativos protocolados até essa data. Assim, somente os contribuintes que haviam ajuizado ação ou protocolado pedido administrativo antes de 15/3/2017 têm direito à restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente antes dessa data.

O STF também pacificou a questão sobre qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo: definiu-se que é o ICMS destacado na nota fiscal, e não o efetivamente recolhido. Isso porque o valor destacado representa o montante que compõe o preço da operação e evidencia a

parcela do preço pertencente ao Estado. Tal entendimento reforça a coerência lógica da tese firmada: o que não constitui receita própria não pode integrar a base de cálculo.

No presente caso, da análise dos autos, constata-se não possuir a Recorrente ação judicial protocolada até 15 de março de 2017 acerca da matéria. Também não foi o presente processo administrativo iniciado anteriormente a 15 de março de 2017, dessa forma, considerando a modulação dos efeitos e em se tratando de crédito tributário relativo ao período de apuração de 01/01/2015 a 31/12/2015, não deve o ICMS ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Exclusão do PIS e da COFINS das próprias bases de cálculo

A Recorrente defende que os mesmos argumentos, bases legais e constitucionais aplicadas à exclusão do ICMS da base de incidência do PIS e da COFINS se impõem para determinar a exclusão do PIS e da COFINS da própria base.

Ocorre que após o julgamento do Tema 69 pelo Supremo Tribunal Federal – STF, o qual determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, várias teses foram judicializadas com a mesma sistemática utilizada pela corte. Nesse sentido, encontra-se pendente de julgamento pelo STF o Tema 1067 que trata da inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo.

Assim, considerando que a matéria ainda não foi decidida pelo STF e por entender que a decisão proferida pela DRJ acerca deste tópico seguiu o rumo correto, adoto os seus fundamentos nos termos do Regimento do CARF, a saber:

Merece consideração especial também a discussão trazida pela autuada quanto à inclusão do PIS e da Cofins em suas próprias bases de cálculo, situação que, segundo a impugnante, representaria ofensa às disposições constitucionais e legais que prevêm a incidência das citadas contribuições sobre o faturamento e a receita, não sendo o PIS e a Cofins receita ou faturamento dos contribuintes, mas sim da União.

Para melhor deslinde da questão, torna-se conveniente transcrever os dispositivos legais que regulam a matéria, em especial no tocante à formação das bases de cálculo das contribuições sociais em comento. Tais dispositivos estão esparsos em uma série de diplomas normativos, merecendo menção a Lei Complementar nº 7/1970 e a Medida Provisória nº 1.212/1995 (convertida na Lei nº 9.715/1998) ambas disciplinando a base de cálculo do PIS.

Especificamente, no que se refere à Cofins, sua instituição pela Lei Complementar nº 70/1991, dispendo que a sua base de incidência é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, não integrando a base de cálculo o imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal.

Na seqüência , editou-se a Lei nº 9.718, de 1998, que regulou a formação das bases de cálculo de ambas as contribuições, seguida das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que vieram a determinar o regime não cumulativo de apuração dessas contribuições. Tais leis trataram a base de cálculo das contribuições em comento em seus respectivos artigos iniciais, da seguinte maneira:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV- revogado;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Vista a legislação básica, cumpre anotar, de pronto, o conceito de receita bruta, conforme os dizeres do art. 279 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR e do art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

“RIR Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.” (Grifou-se).

No mesmo sentido, o art. 208 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, novo Regulamento do Imposto de Renda:

“Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III docaput.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º):

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII docaput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º).

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 2º (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 5º).”(Grifou-se).

Dessa forma, em consonância com a legislação tributária e as regras contábeis incidentes, não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cuja cobrança seja feita de forma destacada, vale dizer, que na nota fiscal de venda a parcela referente ao imposto não integre o valor da mercadoria ou do serviço. É o que ocorre com o IPI, caso em que o vendedor figura como verdadeiro depositário. O mesmo pode ser dito em relação ao ICMS, quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.

A legislação acima transcrita revela que a base de cálculo do PIS e da Cofins é a receita bruta/faturamento do mês, cujo conceito está fixado nessa mesma legislação.

Essa determinação do conceito de faturamento em nível infraconstitucional está de acordo com a CF de 1988. Isso porque, não obstante o art. 195 da CF de 1988 ter previsto a incidência da contribuição social a cargo das empresas sobre o faturamento ou a receita, não se encontra no texto constitucional o conceito de faturamento que, conseqüentemente, deve ser firmado em nível infraconstitucional.

Em razão de ser o conceito de faturamento, que é a base de cálculo do PIS e da Cofins, matéria inserida na órbita da legislação infraconstitucional, a questão da

inclusão do PIS e da Cofins na base de cálculo das próprias contribuições está circunscrita à interpretação de legislação ordinária, não tendo o alcance constitucional pretendido pela Interessada.

Por outro lado, a legislação de regência do PIS e da Cofins não só aponta para a obrigatoriedade de utilizar-se o faturamento/receita bruta da pessoa jurídica como base, como também prevê expressamente, em enumeração do tipo *numerus clausus*, as exclusões admitidas, dentre as quais não se encontra o PIS e a Cofins. Nesse sentido, não é possível excluir o PIS e a Cofins da base de cálculo das próprias contribuições por meio de exegese que não encontra amparo nas normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelo CTN, em especial naquela do art. 109:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Assim, não cabe ampliar o rol de exclusões do faturamento, até porque isso significaria atuar como legislador positivo, criando para as contribuições em comento base de cálculo diversa da prevista em lei. Este é o único entendimento que se coaduna com a finalidade constitucional de carrear o máximo de recursos para o sistema de seguridade social.

Importante considerar, outrossim, que as leis que regem o PIS e a Cofins, conforme acima exposto, editadas ao abrigo do art. 195, I, da Carta Magna, não violam o sistema tributário nacional ao eleger as hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições em tela. Elas, apenas e tão somente, desconsideraram, como não poderia deixar de ser, aqueles valores que não são contabilizados como receita bruta pelas entidades empresariais, tais como: os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

Por todo o exposto, verifica-se não assistir razão à autuada quando pleiteia a exclusão do PIS e da Cofins de suas bases de cálculo, pois, como demonstrado, essas contribuições integram o preço de cada bem/produto/serviço produzido/prestado, constituindo o conjunto desses preços o faturamento/receita bruta da empresa.

4. Multa de ofício majorada e confiscatória

Acerca das penalidades aplicadas assim entendeu a DRJ:

No curso do processo, verificou-se que a Empresa apresentou informações inexatas, incompletas ou omitidas as EFD's (Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)) nº período de 01/2015 a 12/2015, exigidas conforme

art. 16 da Lei 9.779/99, o que ensejou a aplicação da multa relativa à Obrigação Acessória.

No Anexo 3 do Termo de Verificação Fiscal consta o Demonstrativo do Cálculo da Multa por descumprimento de obrigação acessória, no que se refere à exatidão, integralidade e adequação das informações prestadas à Receita Federal do Brasil, na demonstração dos cálculos de apuração do Pis/Cofins devidos. O Fato Gerador da Multa de R\$ 10.128.342,04 ocorreu em 10/05/2019, sendo o enquadramento legal o art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, c/c Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

Por sua vez, a fundamentação legal relativa às infrações cometidas pelo sujeito passivo e ao lançamento dos créditos tributários decorrentes dos respectivos Autos de Infração, encontra-se discriminada nas folhas integrantes das respectivas autuações fiscais. A multa de ofício de 225% aplicada nos Autos de Infração de constituição dos créditos tributários do Pis e da Cofins está fundamentada no Artigo 44, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96. Este percentual decorreu da qualificação da mesma em prática de crime de sonegação contra a ordem tributária, previsto no Artigo 71 da Lei 4.502/64, com alíquota de 150% estipulada pelo art.44, § 1º da Lei 9.430/96, a qual foi majorada em 50% de seu valor, com caracterização do Embaraço à Fiscalização por parte do contribuinte. Isto porque, no procedimento fiscal que ora se analisa, como já salientado, houve uma série de problemas causados pela Empresa quanto à prestação de informações e documentação solicitada por parte da Fiscalização Tributária.

E tendo em vista a recusa não justificada da apresentação dos elementos contábeis e fiscais solicitados formalmente, mediante os Termos de Intimação e Re-Intimação lavrados em 20/07/2018 e 16/08/2018, foi lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização (fls. 18) em 30/08/2018, lastreado no 33 da Lei 9.430/1996 e no art. 919 do RIR - Regulamento do Imposto de Renda. Observo que a cada um destes Termos foi anexada a respectiva mensagem quanto ao acesso da Empresa ao Termo enviado, tendo a Empresa acessado aos documentos por meio da caixa postal (Domicílio Tributário Eletrônico - DTE).

Além da Insuficiência de Declaração e Recolhimento do Pis e da Cofins, objeto de lançamento dos créditos tributários, restou caracterizada na auditoria a ocorrência de infração cometida pelo contribuinte, no cumprimento de obrigação acessória, especificamente no que se refere à escrituração das EFD(s)-Contribuições do ano-calendário de 2015, quando das apurações do Pis e da Cofins devidos a serem recolhidos à RFB.

De acordo com o TVF - Termo de Verificação Fiscal, os problemas de atendimento na prestação de informações continuaram ao longo de todo o procedimento de verificação, prejudicando os trabalhos da Auditoria Tributária. Senão, vejamos:

a- durante os exames de auditoria realizados nesta fiscalização, a Manetoni transmitiu as declarações das EFDs-Contribuições do anocalendário de 2015

de forma errônea e inadequada, sendo que em todas estas declarações, prestou incorretamente as informações e valores referentes aos registros das notas fiscais de vendas (saídas) e dos registros das notas fiscais de compras (entradas);

b- quanto aos registros das notas fiscais de vendas, deixou de escriturar todas as notas fiscais individualmente no registro C100 – Saída – Nota Fiscal, cometendo infração no cumprimento de obrigação acessória.

Tratando-se das notas fiscais de compras (entradas), também deixou de escriturar todas as notas fiscais individualmente no registro C100 – Entradas – Nota Fiscal, igualmente cometendo infração no cumprimento de obrigação acessória;

c- Apenas escriturou nos registros M200 e M600, mensalmente, um determinado valor que o contribuinte não demonstra analiticamente, a título de contribuição não cumulativa a recolher, no que se refere ao Pis e à Cofins, respectivamente.

Em decorrência do cumprimento inadequado das obrigações acessórias de declaração das escriturações fiscais digitais (EFD-Contribuições), onde as informações e registros foram prestados incorretamente e de forma incompleta, infringindo o disposto no artigo 12, inciso II da Lei 8218/91, o contribuinte através dos Termos de Constatação e Intimação Fiscal de 18/03/2019 e 10/04/2019, foi intimado a transmitir à RFB, todas as EFD(s)-Contribuições retificadoras do ano de 2015, no sentido de prestar corretamente todas as informações das vendas e compras feitas pela empresa.

Constatou a Fiscalização que em nenhum período de apuração do ano de 2014 o contribuinte demonstrou analiticamente suas notas fiscais de entradas utilizadas como crédito nas apurações, o que não comprova o efetivo direito sobre tais valores. A forma correta de demonstrar as apurações mensais do Pis/Cofins através das EFDs-Contribuições seria lançar as notas fiscais nos meses próprios de apuração das mesmas e controlar os saldos em registros específicos de números 1100 e 1500 - Controle dos Créditos Fiscais do Pis e da Cofins respectivamente.

Portanto, todos os valores de Créditos Descontados pelo contribuinte, os quais o contribuinte lançou como Apurados em Período de Apuração Anterior, não foram considerados na Auditoria nas apurações dos valores pendentes de recolhimento e a serem lançados na constituição de créditos tributários, uma vez que o contribuinte não comprovou o efetivo direito sobre os mesmos, tampouco demonstrou que não estivesse utilizando novamente os créditos decorrentes das notas fiscais de 2014, os quais poderiam já ter sido considerados nos recolhimentos dos períodos de 2014.

Insurge a Recorrente as penalidades aplicadas em síntese nos seguintes termos:

A multa de ofício no percentual exacerbado de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o valor dos tributos supostamente devidos e a multa isolada no percentual de 5% do faturamento por suposto descumprimento de obrigações tributárias e acessórias exigem a demonstração inequívoca do intuito de fraudar ou reduzir o recolhimento de tributos.

Constata-se pelo próprio relatório fiscal de que a autoridade lançadora teve à sua disposição todos os documentos contábeis e informações financeiras necessárias e suficientes à conclusão da auditoria tributária e mais, a regularidade de todos os creditamentos de PIS/COFINS com a comprovação de todas as aquisições de produtos e mercadorias.

Da análise dos autos, conclui-se que os argumentos da Recorrente não se sustentam diante do conjunto probatório constante dos autos. A aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 225%, não decorreu de mera presunção de dolo ou de suposto intuito de fraudar o Fisco, mas sim da constatação objetiva de condutas que evidenciam a intenção de reduzir o recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS. A auditoria fiscal demonstrou de forma inequívoca a existência de insuficiência de declaração e recolhimento dos tributos, aliada à omissão injustificada no atendimento às intimações expedidas pela fiscalização, o que obstaculizou a apuração tempestiva dos fatos. Tal comportamento caracteriza dolo específico, suficiente para ensejar o agravamento da penalidade nos termos do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Não prospera, igualmente, a alegação de que a autoridade lançadora dispunha de todos os documentos e informações necessários para concluir a auditoria sem a colaboração da contribuinte.

No entanto, foram promovidas pela Lei nº 14.689/2023 alterações na Lei nº 9.430/1996 — especialmente no tocante à redução dos percentuais das multas de ofício e de ofício qualificada. Tais alterações têm aplicação imediata aos processos administrativos ainda em curso, por força da retroatividade benigna. Assim, as autuações lavradas antes da vigência da nova lei, mas ainda não definitivamente julgadas, devem observar as novas balizas punitivas, assegurando-se ao contribuinte a aplicação da penalidade menos gravosa.

Tal entendimento, inclusive, encontra respaldo em reiterada jurisprudência do CARF, que tem reconhecido a aplicação retroativa das normas sancionatórias mais favoráveis, reafirmando a função garantista do art. 106, II, “c”, do CTN no contencioso administrativo fiscal.

Sendo assim, deve a penalidade ser reduzida ao percentual de 100% (cem por cento) e aumentada de metade em razão do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação.

Também restou devidamente comprovado nos autos que a Recorrente apresentou informações inexatas, incompletas ou omitidas as EFD's (Escrituração Fiscal Digital da Contribuição

para o PIS/Pasep, e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)) no período de 01/2015 a 12/2015, exigidas conforme art. 16 da Lei 9.779/99, o que ensejou a aplicação da multa relativa à Obrigação Acessória.

No Anexo 3 do Termo de Verificação Fiscal consta o Demonstrativo do Cálculo da Multa por descumprimento de obrigação acessória, no que se refere à exatidão, integralidade e adequação das informações prestadas à Receita Federal do Brasil, na demonstração dos cálculos de apuração do Pis/Cofins devidos. O Fato Gerador da Multa de R\$ 10.128.342,04 ocorreu em 10/05/2019, sendo o enquadramento legal o art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, c/c Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18, portanto correta a exigência fiscal.

Quanto a alegação do caráter confiscatório das penalidades aplicadas, cumpre esclarecer não competir ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF apreciar ou declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos. A atuação do órgão está limitada ao controle de legalidade dos lançamentos e demais atos administrativos fiscais.

A apreciação de questões de natureza constitucional é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, cabendo ao colegiado apenas aplicar a legislação vigente, ressalvada a hipótese de existência de decisão judicial vinculante sobre a matéria.

Nesse sentido destaque-se a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

5. Da jurisprudência administrativa e judicial

Entendeu a DRJ que as referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Em relação ao entendimento da DRJ, argumenta a Recorrente em seu recurso, contrariar expressamente as disposições contidas no inciso VI do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 que a dispensa de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

Entretanto, em que pese as alegações apresentadas pela Recorrente, no caso concreto, a época da decisão proferida pela DRJ não havia decisão pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo transitada em julgado que a vinculasse. Portanto nenhuma reforma a ser feita na decisão *a quo* nesse sentido.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos créditos extemporâneos e reduzir a multa de ofício (qualificada + majorada) para 100%, salvo reincidência.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado

A Relatora já muito bem resume o litígio e fundamenta seu Voto. Divergi quanto à extensão da redução da multa, mas a divergência restou vencida. Dessa forma, o Voto vencedor aqui apresentado se resume aos créditos extemporâneos. Segue a apreciação.

Créditos Extemporâneos

O contribuinte informou créditos de anos anteriores nas EFD-Contribuições de 2015. Veja-se descrição do relatório fiscal:

O contribuinte em 05/02/2019 transmitiu EFDs-Contribuições Retificadoras do período de 01/2015 a 12/2015, declarando individualmente diversas notas fiscais de vendas/saídas e de compras/entradas nos registros C100 dos estabelecimentos 0015-30 e 0019-64 do mesmo CNPJ. Ocorre que no que se refere às notas fiscais de compras/entradas, as quais geram crédito de Pis/Cofins na apuração destes tributos, o **contribuinte incluiu indevidamente inúmeras notas fiscais cujas datas de emissões ocorreram em 2012, 2013 e 2014, as quais somadas geraram relevante “aproveitamento indevido de créditos” nas apurações mensais.** Ressalte-se que os Registros 1100, 1101, 1500 e 1501 das EFDs-Contribuições Retificadoras não possuíam nenhuma informação e encontravam-se em branco;

além do fato de que nos anos anteriores o contribuinte também não declarava de forma analítica as notas fiscais de vendas e compras nos registros C100 das EFDs-Contribuições.

A empresa se insurgiu contestando o entendimento da Fiscalização sobre apropriação mês a mês. Sustentou que o aproveitamento para os extemporâneos é procedimento legal e distinto de apropriação, este último obedecendo ao regime de competência. Neste contexto, defende que não há necessidade de retificação das declarações anteriores para o aproveitamento dos créditos que entende fazer jus, cita precedentes do Carf.

Entende-se inexistir condições de validar o pleito por variados motivos.

Primeiro, como a apuração dos créditos para ressarcimento ou dedução depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/2005, IN RFB 900/2008, IN RFB 1.300/2012, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 se reportam, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição** do bem ou serviço **ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores é uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém, não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido, para escrituração direta em outro período de apuração.

Importa observar o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

É de se pontuar, também, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos.**

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, já citado.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) 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:

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

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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 DACTON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACTON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

.....

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACTON) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **salos credores trimestrais**. (gn).

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

Por fim, recentemente, foi publicada a súmula Carf na mesma direção, embora ainda referente ao período do Dacon:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DICON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso voluntário com relação aos créditos extemporâneos.

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar