



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10768.720194/2007-20  
**Recurso n°** 507.597 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-00.420 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2011  
**Matéria** PER/DECOMP  
**Recorrente** TELEMAR NORTE LESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Ano-calendário: 2005**

ESTIMATIVA APURADA POR MEIO DE BALANÇO OU BALANCETE  
SUSPENSÃO REDUÇÃO. IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO INDEVIDO.  
RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

a apuração do montante a ser pago a cada mês a título de estimativa não se faz pela mera composição do percentual de estimativa com a receita bruta; mas sim pela composição do percentual de estimativa com a receita bruta, deduzido o montante pago no mês anterior apurado segundo o balancete de suspensão/redução.

Dessa feita, caso o contribuinte recolha, à título de estimativa, montante superior àquele devido segundo o balancete por ele registrado, referido excesso não será levado à composição do tributo adiantado para fins do ajuste anual, tratando-se, pois, de tributo pago indevidamente, podendo o mesmo ser restituído.

IN SRF n° 460/04. IN n° 600/05

A vedação das instruções normativas em reconhecer a possibilidade de devolução de valores pagos indevidamente a título de estimativa e que não integraram o crédito de tributo pago no curso do ano pelo regime de balancete suspensão/redução quando do ajuste anual, torna referidas instruções normativas ilegais.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, dar provimento parcial para reconhecer a possibilidade de restituição de recolhimento indevido a título de estimativa, sem homologar a

compensação, e determinar o retorno dos autos à Delegacia de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. Declarou-se impedido o Conselheiro Maurício Pereira Faro.

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Participaram da sessão os conselheiros: Viviane Vidal Wagner (Presidente), Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Karem Jureidini Dias.

## **Relatório**

Trata o presente feito de pedido de restituição levado a feito pela Recorrente, que por meio de PER/DCOMP pretendeu o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento a maior de estimativas de CSLL efetuada em 28/02/2005, para compensação com débito da estimativa de maio do mesmo ano, no valor de R\$ 5.535.321,87.

O direito de crédito postulado pela Recorrente foi negado pela Divisão de Maiores Contribuintes da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária – DERAT/RJ, ao argumento de que a CSLL paga por estimativa integra a apuração final do tributo corrida quando do ajuste anual, razão pela qual os pagamentos realizados a referido título não são passíveis de restituição. Segundo o entendimento da DERAT/RJ:

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil, objetivando disciplinar a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição, editou a Instrução Normativa SRF 460/2004. Os artigos 20 e 26 dessa Instrução Normativa estabelecem normas para a restituição/compensação de valores pagos de forma indevida ou maior que a devida:*

*Art. 2º Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido.,*

*Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF.*

*passível. De restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF."*

8. *Outrossim, o artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, vigente à época da apresentação da DCOMP, dispôs que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior IRPJ ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRRJ ou de CSLL do período.*

*Art.10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposta de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do ERPJ ou CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de LAN ou de CSLL do período.*

*(grifamos)*

9. *Com efeito, as estimativas constituem forma de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, decorrente de opção realizada no mês de janeiro, conforme previsto nos artigos 221, caput, e 222, ambos do Decreto nº 1000/99 (RIR/1999), e contribuem para a consolidação de eventual saldo negativo de IRPJ, a ser apurado em 31 de dezembro do ano-calendário que foram apuradas.*

*Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na /arma desta Seção devida apurar o lucro real em 3/de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996. art. 2º, § 3º).*

*Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22).*

*Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3s, parágrafo único).*

10. *Assim, o valor pago a título de imposto de renda por estimativa não revela a existência de crédito com a Fazenda Nacional, em virtude de se constituir em antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, é a*

determinação contida no art. 231 do RIR/1999, transcrito abaixo:

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei ns 9.430. de 1996, art. 2, § 4):*

*IV. do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230.*

*11. Por expressa determinação do art. 57 da Lei nº 8981/95, as normas supracitadas aplicam-se in totum à CSLL:*

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei e 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38. mantidos a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº9.065, de 1995)*

*12. Dessa maneira, eventual recolhimento a maior de estimativa de IRPJ ou CSLL não suscita direito à restituição ou compensação, enquanto não apurada a existência de possível crédito isto é saldo negativo da pessoa jurídica no ano-calendário, A estimativa mensal, portanto, não é indébito tributário stricto sensu.*

*13. As estimativas recolhidas tomam-se aproveitáveis apenas na apuração definitiva do imposto de renda a cada período, após integrar o saldo do imposto devido sobre todas as receitas obtidas pela pessoa jurídica. Desse modo, não podem ser considerados pagamentos a maior, passíveis de compensação em cada mês pois não representam créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda, em consonância com a exigência prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional.*

*"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública".*

*(grifei)*

*14. Portanto, não está comprovada a existência de crédito líquido e certo, passível de restituição/compensação.*

Inconformada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, argumentando que apurava as estimativas devidas a cada mês por meio de balanço suspensão/redução, pelo que o pagamento a maior da estimativa devida segundo essa forma de apuração caracteriza pagamento indevido, passível de restituição, posto que não irá integrar o saldo negativo apurado ao final do exercício.

Posto o feito em julgamento perante a DRJ do Rio de Janeiro, o relator conduziu seu voto no sentido de reconhecer o direito creditório da Recorrente, com seguintes fundamentos:

*Consoante o art. 2º da IN-SRF nº900, de 30.12.2008 — a que vige atualmente — é passível de restituição o tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido. Consoante o seu art. 4º, é assegurada também a restituição dos saldos negativos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*A IN-SRF nº460, de 2004— que vigeu até a edição da IN-SRF nº 600, de 28.12.2005, a qual foi revogada pela IN-SRF nº900, de 2008— disciplinava a matéria dessa mesma forma. A diferença entre uma e outra é que a primeira impedia, de acordo com o seu art. 10, que o crédito derivado do pagamento indevido ou maior que o devido de estimativa de tributo fosse aproveitado antes do final do respectivo período de apuração.*

***"Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período" (o negrito não é do original).***

*Ora, a interpretação da parte final desse dispositivo conduz à conclusão de que a própria IN-SRF nº460 revogava o que havia disciplinado no seu artigo 2º. Afinal, se o pagamento indevido não podia ser aproveitado antes do encerramento do período de apuração, era certo que todo recolhimento de tributo estimado — devido ou indevido — teria de ser computado na apuração anual, e somente na condição de saldo negativo de imposto e de contribuição se converteria em crédito da pessoa jurídica.*

*A IN-SRF nº 900, de 2008, contudo, reparou o lapso cometido em 2004 e reiterado em 2005, na medida em que o seu artigo 11, ao reformular a norma, suprimiu-lhe a parte final. Ela ficou então assim redigida:*

***"Art. 11. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de***

*apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período".*

*Malgrado com um certo atraso, a IN-SRF nº 900 foi, antes de tudo, um ato de recondução da Administração Pública à legalidade, haja vista que tanto o art. 10 da IN-SRF nº 460, de 2004, quanto o art. 10 da IN-SRF nº 600, de 2005, afrontavam o art. 165 do Código Tributário Nacional, que assegura ao sujeito passivo o direito à restituição total ou parcial do tributo, no caso de cobrança ou pagamento espontâneo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador ocorrido. Aliás, nesse sentido — e não poderia ser de outra forma — o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, também determina que o sujeito passivo que apurar crédito, até mesmo 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 pelo Órgão. Como nem o CTN nem a lei ordinária fixaram prazo para o gozo do direito creditório, é razoável supor que isso seja possível tão logo ele se concretize.*

No entanto, referido entendimento foi vencido na composição da turma julgadora. O voto vencedor decidiu o seguinte:

*Não obstante o bem articulado voto do nobre relator, ousou discordar quanto à afirmada inaplicabilidade do art. 10 da IN SRF nº 460/04 ao caso em tela.*

*Para o deslinde da questão, urge observar os princípios jurídicos afetos à aplicação da lei no tempo, quais sejam:*

- obrigatoriedade - uma norma publicada é obrigatória a todos e ninguém pode alegar a sua ignorância;*
- continuidade - a norma permanente somente perde sua eficácia se outra vier a modificá-la ou revogá-la expressa ou tacitamente;*
- irretroatividade - a lei não pode retroagir para modificar situações jurídicas já consolidadas por lei anterior, tendo em vista a segurança jurídica.*

*In casu, a norma cujo comando foi desprezado pela interessada ingressou legitimamente no ordenamento jurídico pátrio e manteve-se regularmente em vigor até o advento da IN SRF nº 900, em 31/12/2008, sendo vedada a negação de seus efeitos, posto que obriga a todos na forma do art. 3º do Decreto-lei nº 4.657/42 (LICC):*

LICC, art. 3o. Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

*Da mesma forma, não há que se falar em efeitos retroativos da instrução normativa posterior, sob o risco de inobservância do art. 2º da LICC, bem assim de desrespeito ao art. 106 da Lei n.º 5.172/1966 (CTN), in verbis:*

LICC, art. 2o. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

CTN, art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

1- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

*Ante o exposto, resta-me ratificar a posição emanada do Parecer Conclusivo n.º 227108, para, em cumprimento do que estabelece o art. 10 da IN SRF n.º 460/04, NÃO HOMOLOGAR a compensação.*

A decisão ficou assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA*

*Ano-calendário: 2005*

*PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO.*

*A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do tributo devido ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo do período.*

*Compensação não Homologada*

Diante dessa decisão, a Recorrente apresentou recurso para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, renovando as razões apresentadas em manifestação de informidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator

O recuso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos legais, dele conheço.

A controvérsia posta em debate é saber se, antes da vigência da IN nº 900/08, poderia a contribuinte que recolheu indevidamente valores a título de estimativa mensal, não aproveitáveis na composição do saldo de tributo devido no ajuste anual por ter optado pela apuração das estimativas mediante balanço suspensão/redução, pode utilizar-se de referidos créditos para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Segundo se extrai da sistemática instituída pela lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica poderá optar por apurar o imposto de renda e a CSLL pelo período anual, devendo, no entanto, efetuar recolhimentos mensais sobre bases estimadas de apuração. Nessa sistemática, o contribuinte promove recolhimentos mensais mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos na lei nº 9.249/95, conjugando, a estes percentuais, a alíquota do tributo, variável de acordo com o montante alcançado (15% ou 25%).

No entanto, o art. 230 do RIR/99, respaldado no art. 2º da lei nº 9.430/96, permite que o contribuinte apure as estimativas mediante a composição de balancetes de suspensão/redução, nos seguintes termos:

*Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):*

*I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;  
II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.*

*§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).*

*§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).*

*§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).*

Dentro dessa sistemática, a apuração do montante a ser pago a cada mês a título de estimativa não se faz pela mera composição do percentual de estimativa com a receita bruta; mas sim pela composição do percentual de estimativa com a receita bruta, deduzido o montante pago no mês anterior apurado segundo o balancete de suspensão/redução.

Dessa feita, caso o contribuinte recolha, à título de estimativa, montante superior àquele devido segundo o balancete por ele registrado, referido excesso não será levado à composição do tributo adiantado para fins do ajuste anual, tratando-se, pois, de tributo pago indevidamente, podendo o mesmo ser restituído.

Segundo se depreende da IN SRF nº 460/04, assim como da IN nº 600/05, a restituição de valores pagos a título de estimativa de IRPJ e CSLL não eram passíveis de restituição. No entanto, não havia nenhuma outra previsão legal que dispunha sobre como deveriam ser tratados referidos pagamentos a maior.

Do que se extrai da decisão recorrida, por não existir previsão em instrução normativa da Receita Federal, *permissa venia*, referidos valores simplesmente não seriam passíveis de devolução, passando a integrar os cofres públicos de forma definitiva, ainda que injustificada. Referido entendimento, salvo melhor juízo, implicaria em enriquecimento injustificado do Estado.

Segundo o disposto no art. 165, inciso I, do CTN, o contribuinte que promove pagamento espontâneo de tributo indevido tem direito à restituição do mesmo. Da mesma forma o art. 74 da lei nº 9.430/96 garante a devolução de valores pagos a título de tributo que se mostraram indevidos.

Em verdade, a vedação das instruções normativas em reconhecer a possibilidade de devolução de valores pagos indevidamente a título de estimativa e que, repise-se, não integraram o crédito de tributo pago no curso do ano pelo regime de balancete suspensão/redução, torna referidas instruções normativas ilegais.

E essa ilegalidade veio a ser corrigida, como bem observou o voto vencido proferido no âmbito da DRJ, com a edição da IN nº 900/08.

Nesse sentido, segue precedente deste Conselho, *in verbis*:

Número do Recurso: 152056  
Câmara: QUINTA CÂMARA  
Número do Processo: 14033.000213/2005-81  
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO  
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO  
Recorrente: CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S.A.  
Data da Sessão: 17/08/2006 00:00:00  
Relator: José Clóvis Alves  
Decisão: Acórdão 105-15942  
Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE  
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Spencer Daltro de Miranda Filho OAB DF 17.615.  
Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A MAIOR QUE O DEVIDO - O valor do recolhimento a título de estimativa maior que o devido segundo as regras a que está submetido o lucro real anual, é passível de compensação/restituição, a partir do mês seguinte. O valor que está vinculado à apuração no final do ano é a estimativa recolhida de acordo com a legislação de regência do referido sistema.

E a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento realizado em 25 de agosto de 2009, *in verbis*:

*Exercício: 2005*

*Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A MAIOR QUE O DEVIDO.*

*O valor do recolhimento a título de estimativa que supera o valor devido a título de antecipação do imposto de renda (ou da contribuição social sobre o lucro) de acordo com as regras previstas na legislação aplicável é passível de compensação/restituição como pagamento indevido de tributo. (acórdão CSRF 9101-00.338).*

Observo que, para que a Recorrente tenha direito ao crédito, o pagamento a maior não poderá ter sido carregado para a composição do ajuste anual ao final do exercício.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso, para afastar a negativa do pedido de compensação com base no fundamento de não ser possível restituir valores recolhidos a maior daqueles estabelecidos por lei a título de antecipação em balancete suspensão/redução e, por conseguinte, determinar que retornem os autos à DRF para que sejam verificadas a existência, suficiência, e disponibilidade do crédito pretendido na compensação.

É como voto.

Processo nº 10768.720194/2007-20  
Acórdão n.º **1401-00.420**

**S1-C4T1**  
Fl. 181

---

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator