



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.984596/2009-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.856 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de julho de 2020  
**Recorrente** EDP - COMERCIALIZAÇÃO E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. ESTIMATIVA PAGA A MAIOR. SÚMULA CARF Nº 84.

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para superar o óbice do pedido de compensação de débito de estimativa de CSLL (Súmula CARF nº 84), mas sem homologar a compensação, diante da impossibilidade de analisar a certeza e liquidez referente ao direito creditório pleiteado, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

## Relatório

Na condição de Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 17, inciso III<sup>1</sup>, do Anexo II do RICARF,

---

<sup>1</sup> Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator ad hoc para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

designo-me Redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, relativo ao processo em referência, tendo em vista que a Relatora originária, **Bárbara Melo Carneiro**, não mais integra o Colegiado.

Assim, transcrevo, na íntegra, o relatório disponibilizado em meio magnético pela referida Conselheira, a saber:

Trata-se de pedido de compensação formulado pela Recorrente no Per/Dcomp nº 40581.82292.281205.1.3.04-4245, em 28/12/2005, para compensar parte de débito de estimativa da CSLL do mês de janeiro/2005, com o crédito, no valor de R\$9.819,14, relativo a pagamento a maior de estimativa da CSLL de março de 2005 (e-fls. 01 a 05).

O direito creditório pleiteado foi indeferido, nos termos do Despacho Decisório de e-fls. 06, de 21/09/2009, com o seguinte teor:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL			
Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 8.802,46			
A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.			
CARACTERÍSTICAS DO DARF			
PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECAÇÃO
31/03/2005	2484	517.847,05	29/04/2005
UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP			
NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PER/DCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
5015399038	517.847,05	Db: cdf 2484 PA 31/03/2005	517.847,05
VALOR TOTAL			517.847,05
Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.			
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos individualmente compensados, para pagamento até 30/09/2009.			
PRINCIPAL	MULTA	JURIS	
8.576,42	1.715,28	5.136,41	
Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar <a href="http://www.receita.fazenda.gov.br">www.receita.fazenda.gov.br</a> , opção Empresa ou Cidadão, Todos os Serviços, assunto "Restituição...Compensação", item PER/DCOMP, Despacho Decisório.			
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.			

A Recorrente teve ciência do despacho decisório, em 28/09/2009 e, tempestivamente apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 10 a 27), apresentando as razões e esclarecimentos que seguem abaixo:

(i) O Despacho Decisório não contém todos os elementos necessários para que o contribuinte apresente a sua defesa, quais sejam: descrição clara e precisa dos argumentos que motivaram a alocação do crédito utilizado para a quitação de débito apurado no mesmo período. Carece, portanto, dos elementos básicos para a sua validade, o que o torna nulo.

(ii) O crédito pleiteado é oriundo de um equívoco na apuração da CSLL, que registrava o ingresso oriundo de multa por rescisão contratual de um de seus clientes de forma proporcionalizada, de acordo com os vencimentos das parcelas, efetuando o lançamento correspondente a 1/12 do valor total ao longo do ano de 2005. Posteriormente, ela percebeu que estaria efetuando tais lançamentos de forma incorreta (regime de caixa) e decidiu proceder a retificação de suas declarações, para reconhecer o valor total da multa em janeiro de 2005 (regime de competência), período em que ocorreu o fato jurídico que a originou.

(i) Todavia, esse erro levou a um aumento indevido da base de cálculo da CSLL no mês de abril de 2005 e, por conseguinte, dos valores recolhidos a título de estimativa da contribuição do período. Assim, quando da retificação das declarações, evidenciou-se o saldo credor relativo ao pagamento a maior da estimativa de CSLL.

(ii) Por outro lado, ao retificar as suas declarações para corrigir tal erro, apurou-se um pagamento a menor relativo à estimativa de CSLL do mês de janeiro do mesmo ano.

(iii) A fim de regularizar a situação, a Recorrente realizou a compensação do débito de estimativa de janeiro de 2005 com o crédito oriundo de pagamento a maior do mês de março de 2005.

(iv) Alegou que a compensação deverá ser homologada, uma vez que os erros de fato não podem justificar a manutenção de exigência tributária, já que restou comprovado a origem do crédito pleiteado, assim como a possibilidade de sua utilização.

(v) Por fim, a Recorrente alertou para a impossibilidade de se exigir débitos de estimativa após o encerramento do período base.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SP1), por unanimidade de votos, afastou as alegações da Recorrente e negou provimento à Manifestação de Inconformidade, mantendo o Despacho Decisório que e indeferiu o direito creditório da Recorrente, nos termos da ementa do Acórdão n.º 16-28.725 (e-fls. 79 a 85), transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/01/2005

ESTIMATIVA. PAGAMENTO INDEVIDO. DIREITO CREDITÓRIO.

COMPENSAÇÃO.

O possível pagamento indevido ou a maior de estimativa deve ser provado através de documentos e registros contábeis.

A partir de 28/10/2004, na hipótese de ter sido efetuado pagamento indevido ou maior que o devido da CSLL calculada por estimativa, este valor somente poderia ter sido utilizado na dedução da Contribuição apurada ao final daquele período de apuração, ou para compor o saldo negativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em face do acórdão acima foi apresentado o Recurso Voluntário ora analisado (e-fls. 91 a 110), alegando a inaplicabilidade *in casu* da vedação prevista no art. 10, da Instrução Normativa SRF n.º 600/2005. Além disso, reiterou os argumentos expostos na Manifestação de Inconformidade, requerendo, ao final, a homologação do direito creditório pleiteado.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa.

Por se tratar de caso específico de Redator *ad hoc*, em situação em que a Relatora original - Conselheira Bárbara Melo Carneiro – deixou de integrar o CARF após a sessão de julgamento, deve-se adotar, na íntegra, o voto por ela apresentado. O texto a seguir transcrito foi

aprovado pelos conselheiros presentes à sessão, o que impede que este Redator adeque o voto a sua forma de analisar a lide.

Segue o conteúdo, *in verbis*:

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Com relação à preliminar de nulidade suscitada, resta prejudicada a sua análise, por força do disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, segundo o qual “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Quanto ao mérito, cinge a controvérsia acerca da possibilidade, ou não, de utilizar os créditos oriundos de pagamentos de estimativas de CSLL, quando naquele mês foi recolhido valor de estimativa superior ao imposto efetivamente devido, para a compensação de débitos de estimativa de CSLL, antes do encerramento do ano-calendário.

Trata-se de matéria pacificada no âmbito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a teor da Súmula Carf n.º 84, de observância obrigatória por este colegiado, por força da Portaria MF n.º 277/18:

Súmula CARF n.º 84

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018).

Destaca-se que a jurisprudência do Carf se firmou nesse sentido em razão da inexistência de dispositivo legal que proíba a compensação de débitos utilizando créditos oriundos do pagamento a maior da estimativa antes de encerrado o período de apuração do imposto (base anual).

Sobre o tema, a redação original do art. 2º da Lei n.º 9.430/96<sup>2</sup>, vigente à época da transmissão do pedido de compensação, estabelece que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Real anual, ficam obrigadas a realizar pagamentos mensais por estimativa, calculados a partir da receita bruta e acréscimos, a título de antecipação do imposto devido ao final do período.

Entretanto, no caso de o valor calculado a título de estimativa for superior ao montante de imposto efetivamente devido no mês de apuração, o art. 35, da Lei n.º 8.981/95,<sup>3</sup> autoriza que o contribuinte efetue a redução ou suspensão dos pagamentos mensais.

---

<sup>2</sup> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

<sup>3</sup> Art. 35. 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.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;  
b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

A análise conjunta dos dispositivos supramencionados conduz à conclusão de que a obrigação de pagar a estimativa mensal dos referidos tributos tem como montante máximo o valor calculado a partir da receita bruta e acréscimos. Por outro lado, a apuração do lucro real do período em curso mediante o levantamento de balancete de suspensão/redução tem o condão de reduzir o montante daquela obrigação, ou até mesmo suspendê-la, a fim de aproximá-la do montante de imposto efetivamente devido.

Assim sendo, o pagamento de estimativa mensal de CSLL realizado em montante superior ao valor efetivamente exigido à extinção da obrigação é considerado pagamento maior que o devido.

O único dispositivo que vedava a utilização de tais créditos antes de encerrado o período base anual era o art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 460/2004. Todavia, tal proibição foi expressamente revogada com a edição do art. 11, da Instrução Normativa SRF n.º 900/2008. Confira-se as redações dos citados atos normativos:

IN SRF n.º 460/2004	Instrução Normativa SRF n.º 900/2008
<p>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.</p>	<p>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.</p>

Desse modo, à época em que foi proferido o despacho decisório, em 21/09/2009, já não havia mais vedação para utilização de tais créditos.

Destaca-se, ademais, que as instruções normativas são atos infralegais complementares expedidos pela Secretaria da Receita Federal, que se prestam, exclusivamente, a regulamentar a sua aplicação, definindo procedimentos junto ao mencionado órgão e esclarecendo eventuais pontos. Nesse sentido, dispõe o art. 100, do CTN<sup>4</sup>.

Assim, tendo em vista a própria natureza jurídica da instrução normativa, qual seja, “*ato normativo secundário*”, não é possível que ela institua, sem amparo em lei, novas condições para utilização dos créditos fiscais oriundos de pagamento a maior das estimativas de IRPJ antes do encerramento do período base, sob pena de ser considerada ilegal.

Nesse sentido, é de ver o entendimento consolidado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, atestando, categoricamente, que as instruções normativas são “*atos normativos secundários*”, e, portanto, subordinados ao determinado na lei que pretende regulamentar:

---

<sup>4</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:  
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. RECURSO ESPECIAL POR OFENSA A INSTRUÇÃO NORMATIVA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

O CONHECIMENTO DO ESPECIAL IMPÕE QUE A QUESTÃO JURÍDICA EM QUE SE FUNDA TENHA SIDO DISCUTIDA E JULGADA, NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS.

A MERA INSTRUÇÃO NORMATIVA NÃO CONFIGURA EMBASAMENTO PARA VIABILIZAR O ESPECIAL POR OFENSA A LEGISLAÇÃO FEDERAL.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA 62/90 INSERIU, NO CONCEITO DE "APLICAÇÕES FINANCEIRAS", PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO COM O IOF, "OS DEPOSITOS VOLUNTARIOS PARA GARANTIA DE INSTÂNCIAS E OS DEPOSITOS JUDICIAIS", INSTITUINDO HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NÃO DEFINIDAS EM LEI, SENDO, PORTANTO, ILEGÍTIMAS (CTN, ART. 97, I).

**A INSTRUÇÃO (COMO O REGULAMENTO), EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DEVE ESTAR SEMPRE SUBORDINADA A LEI TRIBUTÁRIA À QUAL SE REFERE EM FACE DA PROEMINÊNCIA DESTA SOBRE AQUELA, DEVENDO EXISTIR, ENTRE AMBAS, ABSOLUTA COMPATIBILIDADE.**

**EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, É DEFESO A INSTRUÇÃO NORMATIVA, AINDA QUE TRAVESTIDA DE REGULAMENTO, INSTITUIR TRIBUTOS, DEFINIR INFRAÇÕES OU IMPOR OUTROS ENCARGOS QUE REPERCUTAM NA LIBERDADE OU NO PATRIMÔNIO DOS CIDADÃOS.**

RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(REsp 82.547/RS, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/1996, DJ 01/07/1996, p. 24000)

Esta corte de julgamento também já se manifestou sobre o tema em algumas oportunidades, adotando entendimento no sentido de que, se a Instrução Normativa inovar no ordenamento jurídico, estaria a violar o princípio da estrita legalidade estabelecido no artigo 150, inciso I, da CR/88. Confira-se:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998 CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO. AQUISIÇÕES. PESSOAS FÍSICAS

Em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF, é de se reproduzir o entendimento manifestado pela maioria dos membros desse Colegiado. O que, por conseguinte, cabe refletir que o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, **ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da Instrução Normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96**, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. (RESP 993164, Min. Luiz Fux). (...)

(CARF. Processo nº 13854.000217/98-99. Recurso Especial do Contribuinte. Acórdão nº 9303003.835. 3ª Turma. Sessão de 28 de abril de 2016.)

Portanto, tendo em vista que a decisão recorrida foi pautada em Instrução Normativa que extrapolara o seu caráter meramente regulamentar, uma vez que trouxe ao ordenamento jurídico vedação à utilização de crédito fiscal não previsto em lei, entendendo que não pode prevalecer.

Ademais, diante da ausência de outro fundamento que impeça a compensação de débitos com o crédito oriundo do pagamento a maior de estimativa de CSLL, antes do encerramento do período base de apuração de imposto, faz-se necessário a reforma da decisão combatida.

Pelo exposto, deve ser superado o óbice do pedido de compensação de estimativas, nos termos da Súmula CARF n.º 84.

Passado esse ponto, é importante destacar que o entendimento que se firmou na Câmara Superior de Recursos Fiscais, no que diz respeito às estimativas mensais objeto de compensação não homologada após o encerramento do ano-calendário de sua competência, é contrário à compreensão pretendida pela Recorrente, conforme o acórdão n.º 9101002.493, da 1ª Turma da CSRF, julgado na Sessão do dia 23/11/2016, cuja ementa segue transcrita abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Sendo assim, não assiste razão à Recorrente ao afirmar pela impossibilidade de exigir os débitos de estimativa compensados quando for proferido despacho decisório após o encerramento do período de apuração.

Não obstante a relevância dessa discussão, tenho que, para a situação que se apresenta nos autos, a controvérsia acima torna-se pouco relevante. Isso, porque o pedido de compensação analisado não teria o condão de modificar o valor do tributo apurado por ocasião da declaração de ajuste anual. Tanto o débito quanto o crédito originaram-se de um mesmo evento, qual seja, a alteração de um critério de lançamento na sua escrita fiscal, que alterou o momento em que um determinado ingresso foi reconhecido como receita. Assim, ao mesmo tempo que se aumentou o valor de estimativa devida em um período, diminuiu-se do outro. Portanto, quando somados tais valores por ocasião do ajuste anual, o seu efeito será nulo.

Todavia, os elementos trazidos aos autos são insuficientes para verificar se as premissas acima são, de fato, verdadeiras. A Recorrente não logrou êxito em demonstrar os fatos alegados. Tampouco a Autoridade Fiscal anexou aos autos os elementos que demonstrariam a existência e/ou inexistência do direito creditório da Requete, bem como se o crédito pleiteado já teria sido utilizado. Ora, torna-se necessário, no caso em comento, confirmar a situação descrita pela Recorrente, o que só é possível mediante a análise da confrontação do Pedido de Compensação, dos Darfs de estimativa recolhidos, das DCTFs e das Declarações de Rendimentos da Pessoa Jurídica – DIPJs. Todavia, só foram anexados aos autos o PER/Dcomp, o Darf de recolhimento da estimativa do mês de março e a DCTF retificadora do mesmo mês.

Em assim sucedendo, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para superar o óbice do pedido de compensação de débito de estimativa de CSLL (Súmula CARF n.º 84), mas sem homologar a compensação, diante da impossibilidade de analisar a certeza e liquidez referente ao direito creditório pleiteado, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp.

Eis o voto que me coube redigir.

(documento assinado digitalmente)  
**Ricardo Antonio Carvalho Barbosa**