IV CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO DA RECEITA FEDERAL

Tributação, Inteligência e Justiça Fiscal

Formas de aproveitamento de indébitos tributários

Edeli Pereira Bessa

Outubro de 2026

Em 1966, no Código Tributário Nacional (art. 165)

Apenas **restituição** a partir de pagamento indevido ou a maior:

- *cobrança ou pagamento espontâneo de **tributo indevido ou maior** que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do **fato gerador** efetivamente ocorrido;*
- ***erro** na edificação do **sujeito passivo**, na determinação da **alíquota** aplicável, no **cálculo** do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer **documento relativo ao pagamento**; e*
- *reforma, anulação, revogação ou rescisão de **decisão** condenatória.*

Pagamento = modalidade de extinção de crédito tributário (art. 156, I do CTN)
Crédito tributário = objeto de obrigação tributária que surge com o fato gerador do tributo (art. 139 do CTN)

Indébito = Pagamento – Crédito Tributário

Estimativa indevida ou a maior

Recolhimento de **antecipação** é pagamento?

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do ***recolhimento*** *de estimativa.* (**Súmula CARF nº 84**)

- Estimativa permanece sendo tratada como “recolhimento”.

- Equiparação a pagamento para fins da homologação tácita da apuração (art. 150, §4º do CTN)

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de ***estimativas mensais****, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.* (**Súmula CARF nº 135**)

Imposto de renda ***retido na fonte*** *incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.* (**Súmula CARF nº 138**)

Retenção indevida ou a maior

IN SRF nº 460, 2004, art. 8º - *A pessoa jurídica que promoveu **retenção indevida ou a maior** de tributo ou contribuição administrados pela SRF no pagamento ou crédito a **pessoa física** poderá efetuar a **compensação** desse valor, independentemente de apresentação à SRF da Declaração de Compensação, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa física, a título de retenção, em **período subseqüente de apuração**, desde que* [...]

IN RFB nº 900/2008, art. 8º - *O sujeito passivo que promoveu **retenção indevida ou a maior** de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a **pessoa física ou jurídica**, efetuou o recolhimento do valor retido **e devolveu ao beneficiário** a quantia retida indevidamente ou a maior, **poderá pleitear sua restituição** na forma do § 1º ou do § 2º do art. 3º, ressalvadas as retenções das contribuições previdenciárias de que trata o art. 18*. [...]

CTN, art. *166 - A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, **estar por este expressamente autorizado** a recebê-la.*

Restituição na apuração final: saldo negativo de IRPJ e CSLL

Antecipações por **estimativas** e **retenções** superiores ao IRPJ ou à CSLL :

Lei nº 9.430/96, art. 2º, § 4º *Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá* ***deduzir*** *do imposto devido o valor:*
I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, [...]
II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto [...]
III - do imposto de renda pago ou ***retido na fonte****, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*
IV - do imposto de renda ***pago*** *na forma deste artigo.*

Art. 6º, §1º *O* ***saldo do imposto apurado em 31 de dezembro*** *receberá o seguinte tratamento:*
[...]
II - ***se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação*** *nos termos do art. 74.*

Mesma lógica para retenções de PIS/COFINS (art. 64 da Lei nº 9.430/96) x apuração final?

Restituição por PGIM ou Saldo Negativo

PGIM = DARF – Crédito tributário

SN = Antecipações – Tributo devido

Antecipações por **estimativas** e **retenções** convertidas em pagamento no momento do fato gerador anual ou trimestral => **pagamento a maior** passível de **restituição**

CTN, art. 167, parágrafo único *A restituição vence juros não capitalizáveis, **a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva** que a determinar.*

Lei nº 9.250/95, art. 39, §4º *A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados **a partir da data do pagamento indevido ou a maior** até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada".*

LCp nº 236/2026: **CTN**, art. 165-A *Os **indébitos tributários** serão atualizados pelos **mesmos índices de atualização dos créditos tributários** da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme o caso.*

Direito creditório decorrente de incentivo fiscal

Créditos para redução de tributos ou para sua liquidação:

Lei nº 6.542/78, art. 1º - *As pessoas jurídicas beneficiadas com **isenção do Imposto sobre a Renda** [...] e que executarem programas de formação profissional e de alimentação do trabalhador* [...] *poderão **utilizar os incentivos fiscais** previstos nas referidas leis* [...] *considerado o imposto que seria devido caso não houvesse a isenção* [...] *mediante constituição de **crédito para pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados** devidos em razão das operações da pessoa jurídica*.

Ressarcimento de IPI por dispensa de estorno de crédito em saída não tributada

Ressarcimento de PIS/COFINS mediante crédito presumido na apuração do IPI

IN SRF nº 210/2002, art. 38, §2º - ***Não incidirão juros compensatórios** no ressarcimento de créditos de IPI*.

Lei nº 10.833/2003, art. 13 e 15, inciso VI, *O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, **não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores***

Direito creditório decorrente de incentivo fiscal

Deduções de natureza diversa na formação de saldo negativo de IRPJ ou CSLL:

Lei nº 9.430/96, art. 2º, § 4º *Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá* ***deduzir*** *do imposto devido o valor:*

I - dos ***incentivos fiscais de dedução*** *do imposto, observados os* ***limites*** *e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

II - ***dos incentivos fiscais de redução e isenção*** *do imposto, calculados* ***com base no lucro*** *da exploração;*

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte [...]

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

- Vedação à restituição de recolhimentos para destinação a Fundos de Investimentos (Lei nº 9.532/97, art. 4º, §5º)
- Limitação ao imposto devido para aplicações incentivadas em Fundos (RIR/2018, art. 658)
- Limites individuais e globais com base do imposto devido para dedução de PAT, VT e doações a Fundos (Lei nº 9.532/97, art. 6º)

Direito creditório decorrente de incentivo fiscal

Tentando segregar os créditos

Tributo **devido** sobre o lucro (BC x **alíquota básica** + **adicional**)
(-) Aplicações incentivadas
(-) Deduções incentivadas
= Tributo **devido** sobre o lucro, **a pagar (positivo ou nulo)**
(-) Antecipações por tributo *pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro* tributável
(-) Antecipações por recolhimentos estimados.
= **Saldo** de tributo a **pagar** ou a **restituir**

Questão enfrentada nos Acórdãos nº **1004-000.448** e **1004-000.449 :** o saldo negativo será decorrente de antecipações se as deduções incentivadas estão limitadas ao tributo devido a pagar.

Complexidade particular: dedução de *imposto correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior* (Lei nº 9.249/95, art. 26) e seu excedente controlado em LALUR (IN SRF nº 213, art. 14, §15)

Compensação

Lei nº 4.320/64, Art. 54 - ***Não será admitida*** *a compensação da observação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública*.

CTN/66, 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*.

Decreto-lei nº 2.287/86 – art. 7º - *A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder a restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional* [...] *existindo débito em nome do contribuinte,* ***o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito***.

Lei nº 8.383/91, art. 66 - *Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos* [...] ***o contribuinte poderá efetuar a compensação*** *desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subseqüente.*

Compensação

Lei nº 9.430/96, Art. 74 - *Observado o disposto no artigo anterior* (débito e crédito nas contas dos respectivos tributos), *a Secretaria da Receita Federal,* ***atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar*** *a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de* ***quaisquer tributos e contribuições sob sua administração***. (Decreto nº 2.138/97 e IN SRF nº 21/97)

(MP nº 66/2002) Lei nº 9.430/96, 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.*

§ 1º *A compensação de que trata o caput será efetuada* ***mediante a entrega****, pela sujeito passivo,* ***de declaração*** *na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

§ 2º *A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal* ***extingue o crédito tributário****, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

E, no âmbito das contribuições previdenciárias

Lei nº 11.457/2007, **Art. 26, Parágrafo único** - *O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.* (permanece a compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91)

(Lei nº 13.670/2018) Lei nº 11.457/2007, Art. 26-A - *O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [...] aplica-se à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pela* ***sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)****, para apuração das referidas contribuições, observado o disposto no § 1º deste artigo.*

Lei nº 11.941/2009, Art. 89, § 11 - *Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de* ***reembolso de salário-família e salário-maternidade*** *o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. (art. 30 a 33 da IN RFB nº 900/2008)

Formas específicas de aproveitamento de créditos na RFB

Lei nº 12.838/2013
Ressarcimento de Crédito Presumido por conversão de provisões para créditos de liquidação duvidosa, que reduziriam o lucro tributável em momento futuro,

Inadmissível em DCOMP

Lei nº 14.690/2023
Ressarcimento de Crédito presumido semelhante por agentes financeiros que renegociarem dívidas no âmbito do Desenrola Brasil.

Inadmissível em DCOMP

MP nº 1.314/2025
Ressarcimento de Crédito Presumido semelhante por instituições financeiras operadoras de determinados créditos rurais.

Inadmissível em DCOMP

Lei nº 14.789/2023
"*Crédito fiscal*" por aplicação da alíquota de 25%, relativa ao IRPJ, sobre **receitas de subvenção** de pessoas jurídicas habilitadas a tanto em procedimento próprio.

Admitido em ressarcimento ou compensação com tributos administrados pela RFB

Muito antes: Crédito de CSLL constituído a partir de estoque de bases de cálculo negativas para utilização com débitos da própria CSLL, e sem o acréscimo de juros (MP nº 2.158-35/01, art. 8º)

Reforma Tributária do Consumo

TRANSIÇÃO

Direitos creditórios remanescentes de PIS/COFINS, inclusive presumidos: possibilidade de compensação com a CBS ou, alternativamente, sua restituição ou compensação com outros tributos administrados pela RFB (art. 378 da LCp nº 214/2025)

Admitidos em DCOMP?

Indébitos por situações ocorridas a partir de 01/01/2027, vinculadas a operações anteriores: possibilidade de aproveitamento apenas com a CBS (arts. 379 e 381 da LCp nº 214/2025)

Admitidos em DCOMP?

Indébitos no pagamento da CBS:

- Restituição prevista no art. 38 da LCp nº 214/2025
- Ressarcimento e compensação expressamente limitados à forma prevista na LCp (art. 45, §3º, inciso II)

Não admitidos em DCOMP

Reforma Tributária do Consumo

"**Compensação**" passa ser aproveitamento de créditos na LCp nº 214/2025:

*Art. 53. Os **créditos** do IBS e da CBS apropriados em cada período de apuração poderão ser utilizados, na seguinte ordem, mediante:*

*I - **compensação** com o **saldo a recolher** do IBS e da CBS **vencido**, não extinto e não inscrito em dívida ativa relativo a períodos de apuração anteriores, inclusive os acréscimos legais; e*

*II - **compensação** com os **débitos** do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores do **mesmo período** de apuração, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 desta Lei Complementar;* e

*III - **compensação**, respectivamente, com os **débitos** do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores de períodos de apuração **subsequentes**, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 desta Lei Complementar.*

*§ 1º **Alternativamente** ao disposto no inciso III, o contribuinte poderá **solicitar ressarcimento**, nos termos da Seção X deste Capítulo.*

A palavra "compensação" é usada com doze outros significados na LCp nº 214/2025

Reforma Tributária do Consumo

Novas hipóteses de "***extinção dos débitos***" (art. 27 da LCp 214/2025):

- "***compensação com créditos***" apropriados pelo contribuinte, decorrentes de operações em que ele seja adquirente;
- "*recolhimento na liquidação financeira da operação (**split payment**)*";
- "***recolhimento pelo adquirente***"; e
- "*pagamento por aquele a quem a lei atribuir **responsabilidade***".

Novos contornos para o conceito de **crédito tributário**:

- saldo a pagar resultante da apuração
- tributo incidente em cada operação

Como será?
Indébito = Pagamento – Crédito Tributário

Reforma Tributária do Consumo

Transferência: Créditos por *split payment* e recolhimento pelo adquirente são vinculados apenas ao débito da respectiva operação e se a operação for cancelada não é permitida a **restituição** ao contribuinte. O direito ao indébito é do fornecedor (art. 47, §13 da LCp nº 214/2025).

Reembolso: Créditos em favor de missões diplomáticas por *valores de IBS e CBS pagos em operações com bens ou serviços destinados a missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente e respectivos funcionários acreditado.* (arts. 297 a 299 da LCp nº 214/2025)

(IN RFB nº 2.055/2021, art. 47 – **ressarcimento** de *IPI incidente sobre produtos adquiridos no mercado interno destinados à manutenção, ampliação ou reforma de imóveis de seu uso)*

Devolução: Crédito correspondente a tributos *incidentes sobre o fornecimento de bens materiais* que constem de bagagem acompanhada de turista estrangeiro, quando este permanecer menos de 90 dias no Brasil. (art. 471 da LCp nº 214/2025)

IV CONGRESSO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
E ADUANEIRO
DA RECEITA FEDERAL

Tributação, Inteligência e Justiça Fiscal

Obrigada.

APOIO
BID
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
REALIZAÇÃO
Receita Federal
MINISTÉRIO DA FAZENDA

o

Insira o texto da apresentação aqui. Insira o texto da apresentação aqui. Insira o texto da apresentação aqui. Insira o texto da apresentação aqui. Insira o texto da apresentação aqui. Insira o texto da apresentação aqui.

- Use, no mínimo, fonte tamanho 22.

- Para incluir mais SLIDES:
  1 - selecione o slide;
  2 - clique no botão direito do mouse; e
  3 - clique no menu a opção “Duplicar slide”.

