MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11843.000184/2008-78**
ACÓRDÃO	9101-007.256 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ENERGISA TOCANTINS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS PARCELADAS.

Estimativas parceladas e, portanto, confessadas e aptas a serem cobradas no caso de inadimplência, devem integrar o saldo negativo de CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça

DOCUMENTO VALIDADO

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por ENERGISA TOCANTINS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-003.844, na sessão de 15 de agosto de 2019, nos seguintes termos:

> Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam provimento ao recurso.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> Ano-calendário: 2003
>
> SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVA PARCELADA. CERTEZA E LIQUIDEZ. EFETIVO PAGAMENTO.
>
> No caso de parcelamento de estimativas, apenas os valores recolhidos até a data da apresentação da Declaração de Compensação que poderão ser considerados na apuração do saldo negativo do IRPJ/CSLL.

O litígio decorreu da não homologação de compensação declarada com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, por confirmação parcial das retenções na fonte e não confirmação das estimativas, parceladas em 2006, antes da transmissão da Declaração de Compensação – DCOMP em 30/10/2007. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 246/249). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 354/361).

Cientificada em 27/01/2020 (e-fl. 367), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 03/02/2020 (e-fls. 369/381), arguindo, em resumo, que:

> 9. Porém, com a devida vênia, o acórdão ora embargado incorreu em contradição ao afirmar que os débitos de estimativas, confessados em parcelamento, mas não pagos até o encerramento do ano-calendário, estariam sujeitos apenas à incidência de multa isolada, de modo que não poderiam compor o saldo negativo do período – tal contradição advém justamente pelo fato de que toma premissa diametralmente inversa ao atestas que as (também) estimativas, quando compensadas e não homologadas, não seria gatilho de multa isolada, mas sim de cobrança própria.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 10. De igual modo, verifica-se também, que o acórdão incorreu em omissão em relação aos próprios dispositivos legais que tratam dos procedimentos de execução apartada, mediante a inscrição de débitos consolidados na dívida ativa, na hipótese de inadimplemento do parcelamento, tais quais o art. 7º, da MP n. 303/06, que instituiu o PAEX, e art. 14-B, da Lei n. 10.522/02, redação dada pela Lei n. 11.941/09, que dispõe sobre as regras gerais do CADIN Federal, nos casos de insolvência à qualquer programa de parcelamento.

Os embargos de declaração foram rejeitados em exame de admissibilidade conforme despacho de e-fls. 498/502, do qual se destaca:

> De início, e considerando-se que a única referência que se faz à suposta omissão no acórdão embargado é a referida no parágrafo 10 acima transcrito, cabe de pronto afastar os argumentos expendidos, haja vista a embargante ter trazido, apenas neste momento processual, referência ao que considera "execução apartada". Como é cediço, não cabe à Turma julgadora se posicionar sobre argumento jurídico não invocado por ocasião do recurso voluntário, razão pela qual não há que se falar em qualquer omissão quanto à matéria suscitada.
>
> O eixo dos embargos, contudo, está orientado a apontar suposta contradição no acórdão embargado, especificamente no que diz respeito aos efeitos da confissão de dívida decorrente de estimativas não pagas mediante adesão a programas de parcelamento de débitos. Seguem os argumentos principais invocados pela embargante:
>
> [...]
>
> Os argumentos apresentados pela embargante, conforme transcritos, indicam que seu inconformismo se dirige ao mérito do julgamento. Não se consegue, a partir das razões apresentadas, identificar qualquer contradição no acórdão embargado, que analisou profundamente a matéria suscitada, fundamentou coerentemente e decidiu de maneira conforme às razões apresentadas. Seguem excertos do voto condutor do julgado, tratando especificamente da questão levantada pela embargante:
>
> [...]
>
> Resta evidente, portanto, que o voto condutor do julgado aduziu argumentação absolutamente coerente com a decisão proferida pela Turma julgadora, não havendo fundamento para nova manifestação do Colegiado, que analisou todos os argumentos apresentados em sede de recurso voluntário e sobre eles se posicionou de maneira clara e objetiva. O mero inconformismo com o mérito da decisão proferida não autoriza o manejo de embargos declaratórios.
>
> O recurso apresentado pretende reabrir a discussão do que já julgado pelo colegiado, o que não é cabível em sede de aclaratórios, cujo alcance é limitado pelo que consta no referido art. 65 do Anexo II do RICARF.

DOCUMENTO VALIDADO

Antes de ser notificada da rejeição dos embargos, a Contribuinte interpôs recurso especial em 15/06/2020 (e-fl. 505/531) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 618/629, do qual se extrai:

> No apelo, a Contribuinte suscita divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:
>
> **1) em preliminar - nulidade da decisão que rejeitou os embargos de declaração.** Indica como paradigmas o Acórdão nº CSRF/01.03.281 e o Acórdão nº 203.09.350;
>
> **2) no mérito - computo das estimativas objeto de parcelamento em saldo negativo pleiteado como direito creditório, dada a possibilidade de sua cobrança fora do ano-calendário de sua competência**. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1201-001.379 e o Acórdão nº 9101-004.687.
>
> **[**...]
>
> Quanto aos pontos divergentes, aduz, a Recorrente, quanto à **(1) preliminar de nulidade da decisão que rejeitou os embargos de declaração**, que teria exaustivamente demonstrado em todas as peças de defesa que *a inclusão de débitos de estimativa em parcelamento configura confissão de dívida irrevogável e irretratável, transformados os valores confessados em dívidas definitivas perante o Fisco que independem de lançamento posterior para fins de cobrança (execução) sumária (fls. 259/260), fatos estes que garantem a certeza e a liquidez do crédito tributário*, mas que a decisão recorrida não teria se debruçado sobre a questão, o que levou à interposição de embargos de declaração. Observa que o despacho que apreciou os aclaratórios rejeitou a arguição de omissão pautando-se na *premissa equivocada* de que os *argumentos trazidos nos aclaratórios, especialmente no que se refere à consequência da inadimplência do parcelamento, se tratavam de inovação e que pretendiam a rediscussão do mérito e, por este motivo, não teriam sido enfrentados pelo v. acórdão.* Isto teria se dado porque o despacho teria se apegado ao termo "execução apartada" utilizado em seus embargos de declaração, o que, para a Recorrente, *nada mais é do que a caracterização da cobrança decorrente da confissão de dívida irrevogável e irretratável que é atribuível aos débitos incluídos em parcelamento*, argumento exaustivamente levantado pela defesa.
>
> [...]
>
> Constata-se que no paradigma, que o Colegiado do Conselho de Contribuintes desprendeu-se da situação fática de que tratava o litígio: o caso era de pedido de restituição de IRRF em razão de adesão, do sujeito passivo, ao programa do governo de "Incentivo à Aposentadoria", enquanto que a turma julgou a matéria como se tratasse a adesão a "Programa de Demissão Voluntária" de instituição particular. Esta foi a razão da decretação de nulidade da decisão.
>
> No presente caso, como fica claro do relato, não há qualquer semelhança. É a Recorrente que acusa de nulidade o despacho de exame de admissibilidade de

DOCUMENTO VALIDADO

embargos de declaração por ter rejeitado, fundamentadamente, suas acusações de omissão e contradição, demonstrando que a decisão embargada não incorreu em nenhum dos vícios.

Este paradigma, portanto, não caracteriza a divergência.

[...]

Este paradigma, como fica evidente, trata de situação fática não similar àquela ora apreciada. No caso do paradigma a omissão da decisão anulada foi arguida de ofício pelo Conselheiro do Conselho de Contribuintes, dada sua flagrância, enquanto que no presente caso é a Recorrente que acusa de nulidade o despacho de exame de admissibilidade de embargos de declaração por ter rejeitado, fundamentadamente, suas acusações de omissão e contradição, demonstrando que a decisão embargada não incorreu em nenhum dos vícios.

Em razão da não caracterização da divergência, nesta matéria deve ser negado seguimento ao recurso.

Quanto à matéria de (2) **no mérito - computo das estimativas objeto de parcelamento em saldo negativo pleiteado como direito creditório, dada a possibilidade de sua cobrança fora do ano-calendário de sua competência** – alega a Recorrente:

[...]

Assegura que tal entendimento diverge dos paradigmas indicados.

Como já registrado o voto proferido no acórdão recorrido deduziu entendimento no sentido de o parcelamento não é modalidade de extinção do crédito tributário, mas de suspensão, e que os débitos consolidados em parcelamento não se constituem em dívida confessada, daí porque o indébito pleiteado com base em débitos parcelados não detém liquidez e certeza. Diante desse cenário entendeu que somente poderiam ser consideradas na formação do saldo negativo de CSLL pleiteado no PER/DCOMP destes autos, as estimativas parceladas efetivamente liquidadas.

Nesse contexto, a relatora fez a seguinte ressalva: Seriam consideradas as estimativas pagas até a data da apresentação da Declaração de Compensação, e não apenas até o dia 31 do mês de março do ano-calendário subsequente ao preenchimento da respectiva DIPJ. E passou a analisar se o parcelamento das estimativas fora extinto até a data da apresentação do PER/DCOM:

[...]

Em resumo, como nenhuma parcela do parcelamento das estimativas havia sido quitada até a data da apresentação do PER/DCOMP, não se reconheceu nenhum montante do direito creditório a título de saldo negativo de CSLL, objeto do litígio, que seria composto precisamente pelas estimativas não liquidadas.

DOCUMENTO VALIDADO

O primeiro paradigma oferecido para esta matéria encontra-se no sítio do CARF, não foi reformado até a data de interposição do apelo e adotou a seguinte ementa:

> Acórdão nº 1201-001.379
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2003 Ementa:
>
> COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. PARCELAMENTO DE VALORES DEVIDOS POR ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE.
>
> Na declaração de compensação, com crédito de saldo negativo de CSLL, cabe computar estimativas de CSLL, confessadas e cobradas em processo de parcelamento, eis que a decisão de não homologação implicaria dupla cobrança da mesma dívida: a estimativa no processo de parcelamento e o débito no processo de Per/Dcomp.

Este paradigma apreciou COMPENSAÇÃO de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, composto de parte de estimativas quitadas e parte parceladas. Houve deferimento do valor apenas até o montante das estimativas efetivamente pagas, indeferindo-se o direito creditório composto pelas estimativas parceladas. Em recurso voluntário a Contribuinte apresentou um relatório do caso, registrando que à época da apresentação da manifestação de inconformidade, em 30/11/2009, as estimativas parceladas (que compunham o reivindicado saldo negativo do IRPJ/2003) estavam totalmente liquidadas, de acordo com o processo de parcelamento nº 11618.003973/2006-62, encerrado em 06/11/2009. O Colegiado do CARF solicitou diligência do órgão de jurisdição para confirmar os valores pagos no âmbito do processo de parcelamento nº 11618003.973/2006-62, até o dia 04/12/2012, data da resolução que converteu o julgamento em diligência.

O voto vencedor proferido no paradigma consignou entendimento no sentido de que devem ser computados no saldo negativo os valores de estimativas objeto de parcelamento recolhido mesmo após a apresentação da DCOMP:

[...]

Este paradigma apreciou fatos semelhantes àqueles apreciados neste processo, mas proferiu entendimento em direção contrária àquele adotado no presente caso, pelo que é apto a caracterizar a divergência arguida.

O paradigma seguinte, pode ser compulsado no sítio do CARF, não sofreu reforma e adotou a seguinte ementa:

> Acórdão nº 9101-004.687.
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Ano-calendário: 2003 COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS CONFESSADAS E PARCELADAS. UTILIZAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DO TRIBUTO AO FINAL DO PERÍODO. POSSIBILIDADE.
>
> Na declaração de compensação, com crédito de saldo negativo, cabe computar o valor das estimativas confessadas e cobradas em processo de parcelamento, eis que a decisão de não-homologação implicaria dupla cobrança da mesma dívida: a estimativa no processo de parcelamento e o débito no processo de Per/DCOMP.

Este paradigma, à semelhança do anterior, deduziu tese no sentido de que deve ser reconhecido indébito a título de saldo negativo formado por estimativas objeto de parcelamento, ainda que não adimplido até a data da apresentação do PER/DCOMP, porque, acaso não extintas, serão objeto de cobrança. Extrai-se do voto vencedor:

[...]

Este paradigma também trata de situação fática similar ao do acórdão recorrido, mas deduziu tese divergente, pelo que resta caracteriza a divergência jurisprudencial invocada.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **(2) no mérito - computo das estimativas objeto de parcelamento em saldo negativo pleiteado como direito creditório, dada a possibilidade de sua cobrança fora do ano-calendário de sua competência**. *(destaques do original)*

Cientificada da admissibilidade parcial em 07/06/2021, a Contribuinte não apresentou agravo (e-fls. 632/640).

Na parte admitida de seu recurso especial, a Contribuinte descreve os pontos questionados acerca da compensação declarada e destaca, quanto à interposição do recurso voluntário, que:

> 8. A Recorrente, então, apresentou recurso voluntário demonstrando, em síntese, que o débito tributário (no caso, estimativas mensais) confessado mediante a inclusão em parcelamento torna-se dívida liquida e certa, passível de ser exigido em apartado, caso inadimplido o referido parcelamento, assim como as estimativas compensadas, consoante entendimento consignado no Parecer Normativo n. 2, de 2018. Não obstante tal linha de argumentação, **a Recorrente trouxe à baila os comprovantes de que os débitos das estimativas de CSLL, relativas aos meses de outubro e novembro, parcelados, originalmente, no âmbito da Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006 ("PAEX"), encontram-se devidamente quitados, conforme extratos de fls. 319/353**.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 9. Ato contínuo, a 2ª Turma da 3ª Câmara entendeu por bem negar provimento ao recurso da Recorrente, por voto de qualidade, por concluir que as estimativas não quitadas até o levantamento do respectivo ajuste não deveriam compor a apuração do período. Isso porque o parcelamento seria hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não de extinção, de modo que tais estimativas não se revestiriam, assim, da devida certeza e liquidez exigida, para compor o saldo negativo do período.
>
> 10. Ainda, entendeu também a Turma que a estimativa – ainda que parcelada – não poderá ser objeto de execução apartada fora do ano-calendário que lhe compete, de modo que somente caberia a exigência de multa de isolada caso o parcelamento não seja devidamente adimplido, motivos pelos quais não seria possível sua consideração para formação do saldo negativo. *(destaques do original)*

Discorre sobre os embargos de declaração opostos, argui a nulidade da decisão que os rejeitou e aborda em preliminar a divergência jurisprudencial que não teve seguimento, e subsidiariamente deduz a divergência jurisprudencial que teve seguimento nos seguintes termos:

> **IV. DO MÉRITO: RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**
>
> 43. Conforme já mencionado, a não homologação da compensação pretendida pelo PER/DCOMP 9142 decorre exclusivamente do fato de a Fiscalização considerar que as estimativas, embora parceladas, não seriam passíveis de computar as antecipações formadoras do saldo negativo no período a que se referem.
>
> 44. Apesar disso, conforme será demonstrado adiante, este entendimento não deve prosperar, uma vez que os referidos débitos de estimativas não pagas foram devidamente consolidados em programa de parcelamento, tornando-se exigíveis em apartado.
>
> **IV.1. Do prequestionamento da matéria**
>
> 45. A Recorrente prequestionou expressamente a matéria, desde a apresentação de sua manifestação de inconformidade, ao indicar com precisão que a inclusão de estimativas em parcelamento especial constitui confissão irretratável de dívida, e que, por esse motivo, poderia ser objeto de cobrança imediata pelas autoridades fiscais no caso de inadimplência, conforme trecho adiante:
>
> [...]
>
> 46. Tendo em vista a negativa da DRJ em validar o cômputo de estimativas parceladas na formação de saldo negativo, também fora efetuado o prequestionamento expresso da matéria em sede de recurso voluntário, nos seguintes termos:
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Original

47. Por esse motivo, a matéria foi apreciada nos seguintes termos do voto-condutor do acórdão recorrido:

[...]

48. Desse modo, demonstra-se o prequestionamento da matéria e a observância do requisito de admissibilidade recursal previsto no art. 67, §5º, Anexo II do RICARF.

IV.2. Da demonstração analítica da divergência jurisprudencial entre o Acórdão recorrido e as decisões paradigmas

49. No v. acórdão recorrido, a C. Turma negou provimento ao recurso voluntário, exarando o entendimento de que (i) não é possível considerar as estimativas parceladas para cômputo das antecipações, uma vez que não se pode exigir tais estimativas após o encerramento do ano-calendário; e (ii) o parcelamento não implica em pagamento da estimativa, apenas suspensão da exigibilidade, não se revestindo de certeza e liquidez. Assim, de acordo com a Turma *a quo*, somente deveria ser considerado para a formação do saldo negativo os valores pagos até a data da entrega da DCOMP, *verbis*:

[...]

50. Verifica-se que o acórdão recorrido fundamentou a glosa das estimativas parceladas, única e exclusivamente, por considerar que não é permitida a cobrança de estimativas (parceladas ou compensadas) fora do ano-calendário que lhes compete e que os parcelamentos, por não se tratarem de efetivo pagamento do débito, não revestem as estimativas de certeza e liquidez.

51. Tal entendimento, no entanto, é diametralmente divergente daquele esposado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção, por meio do acórdão proferido nos autos do processo n. 10467.901164/2008-98 (doc. 06 – decisão paradigma n. 1201-001.379).

52. No acórdão paradigma, adotou-se o entendimento de que é possível que as estimativas parceladas sejam consideradas para formação do saldo negativo já que o débito confessado em parcelamento (mesmo que de estimativa), caso inadimplido, será devidamente cobrado por meio de execução fiscal. Veja-se, neste sentido, a ementa do acordão paradigma:

[...]

53. No voto condutor do acórdão paradigma, houve o reconhecimento de que a desconsideração do pagamento via parcelamento, independentemente do momento em que ocorra, para formação do saldo negativo, prejudicará o direito a aproveitamento do crédito e resultará em cobrança em duplicidade, sobretudo considerando que a estimativa, neste caso, deverá ser cobrada mesmo após o encerramento do ano-calendário, conforme preceitua a Solução de Consulta Interna COSIT n. 18/2006. Deste modo, inexistiria o marco temporal de aproveitamento dos pagamentos até a data da DCOMP. Veja-se:

DOCUMENTO VALIDADO

[...]

54. Imperioso trazer à baila, ainda, que o v. acórdão recorrido menciona acerca da possibilidade de se considerar, na formação do saldo negativo do período que as estimativas se referem, as parcelas quitadas até a data da transmissão da DCOMP, a saber:

[...]

55. Por sua vez, em sentido contrário, o acórdão paradigmático afasta este entendimento, justamente em razão dos efeitos de definitividade da dívida assumidos pelo contribuinte no ato de adesão de um programa de parcelamento, de modo que a glosa do saldo negativo a que se referem as estimativas parceladas configuraria nítida cobrança em duplicidade dos mesmos débitos parcelados, *verbis*:

[...]

56. Na mesma linha do entendimento acima caminha, também, o segundo paradigma apresentado pela Recorrente, relativo ao acórdão proferido por esta C. 1ª Turma nos autos do processo n. 11020.901471/2008-81 (doc. 07 – decisão paradigma n. 9101-004.687).

57. Em tal acórdão paradigma, adotou-se o entendimento de que a estimativa está apta à cobrança fora do ano-calendário, desde que devidamente confessada, sendo o parcelamento uma hipótese de confissão irretratável. Veja-se, neste sentido, a ementa do acórdão paradigma:

[...]

58. No voto-condutor do acórdão paradigma, houve o reconhecimento de que o parcelamento é meio hábil para confissão de créditos tributários que garantem a certeza e a liquidez do pagamento, nos termos do art. 170 do CTN, uma vez que o mesmo poderá ser objeto de execução sumária, não havendo que se falar em reconhecimento de estimativas à medida que o parcelamento é quitado. Neste caso, a consideração das estimativas parceladas para compor o saldo negativo tem por objetivo, também, evitar a dupla cobrança dos contribuintes. *Verbis*:

[...]

59. No cotejo do v. acórdão recorrido com os v. acórdãos paradigmas, verifica-se que, do mesmo contexto ático, tem-se decisões absolutamente divergentes. Veja-se:

[...]

60. Ou seja, nos termos do acórdão recorrido, adotou-se o equivocado posicionamento de que o débito de estimativa confessado em parcelamento não se reveste de liquidez e certeza, nos termos do art. 170 do CTN, seja (i) por não constituir hipótese de extinção de crédito tributário; e (ii) em razão da impossibilidade de a estimativa ser cobrada fora do ano-calendário.

DOCUMENTO VALIDADO

61. Contudo, as razões de decidir adotadas no acórdão recorrido não podem prevalecer, pois, como já demonstrado nos tópicos precedentes, o parcelamento constitui confissão de dívida irretratável e irrevogável, apta a ser imediatamente executada em caso de inadimplemento (hipótese em que é possível o pagamento de estimativas após o encerramento do ano-calendário), conferindo, nestes termos, a liquidez e certeza necessário ao crédito para sua devida restituição, nos termos do art. 170 do CTN.

62. Por tais razões há de ser cancelada a glosa do aproveitamento das estimativas parceladas, reconhecendo-se tais estimativas como componentes das antecipações efetuadas no período e, por corolário, do saldo negativo.

IV.3. Razões para reforma do acórdão recorrido

63. De início, cabe ressaltar, como já feito, que a Recorrente efetuou o pagamento da integralidade das estimativas parceladas que compõem o saldo negativo em debate, tendo sido o parcelamento definitivamente liquidado conforme determinado pela MP 303/2006 e pela Lei n. 11.941/2009 (fls. 319/353).

64. Não obstante, como foi diversas vezes mencionado pela Recorrente, segundo entendimento da Receita Federal do Brasil ("RFB"), **é legítima a exigência de valores calculados sobre bases estimadas após o encerramento do ano-calendário quando tais valores estiverem definitivamente constituídos por confissão irrevogável e irretratável de dívida pelo contribuinte,** tal como ocorre nas hipóteses de parcelamento ou de declaração de compensação não homologada pela Fiscalização.

65. Ou seja, as **estimativas confessadas** pelo contribuinte por meio de parcelamento ou declaração de compensação **configuram crédito tributário líquido e certo** da União para todos os fins, inclusive para fins de cobrança (execução) sumária em caso de não pagamento pelo sujeito passivo, conforme disposto no art. 7º da MP n. 303/2006 (instituidora do PAEX) e do art. 14-B da Lei n. 10.522/2002.

66. Para fins de melhor elucidar a situação de confissão irrevogável e irretratável de tais estimativas pelo contribuinte, é possível demonstrar que os mesmos efeitos recaem sobre as estimativas que são objeto de compensação.

67. Veja-se, com isso, que pretende a Recorrente demonstrar que, uma vez encerrado o ano-calendário, as estimativas, **sejam elas compensadas ou parceladas**, deverão compor o saldo negativo já que poderão ser objeto de execução sumária – ou seja, sem a necessidade de lançamento pelo órgão fazendário.

68. Neste contexto é que foi formalizada a Solução de Consulta Interna n. 18/2006, senão veja:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> "SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 18, de 13 de outubro de 2006 ORIGEM: Divisão de Tributação das Superintendências da Receita Federal das 1ª e 3ª Regiões Fiscais.
>
> ASSUNTO: Estimativas. Compensação. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
>
> (DCTF). Inscrição em Dívida Ativa da União (DAU). Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
>
> EMENTA: Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União;
>
> **Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.**
>
> **Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.**
>
> DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, § 1º, inciso IV (art. 44, inciso II, alínea "b", com as alterações da Medida Provisória nº 303, de 29 de julho de 2006) e art. 74, § 2º, e Lei nº 10.833, 29 de janeiro de 2003, art. 18, §§ 2º, 3º e 4º, Instruções Normativas SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e nº 600, de 28 de dezembro de 2005." (grifamos).

69. Diante desse permissivo, entende a Receita Federal do Brasil que o débito de estimativa de IRPJ/CSLL quitado por meio de PER/DCOMP não homologado, por exemplo, devem ser cobrados de forma isolada, e, por consequência, não podem reduzir o saldo negativo da DIPJ.

70. Ratificando o posicionamento adotado na Solução de Consulta acima, vale citar o PARECER PGFN/CAT n. 88/2014, que reconhece que as estimativas que compuseram o saldo negativo serão cobradas caso tenham sido objeto de DCOMPs não homologadas.

Vejamos:

> "24. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser respondidos nos seguintes termos:

> a) **Entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa**, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste; b) Propõe-se que sejam ajustados os sistemas e procedimentos para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo, cujo fato gerador ocorreu ao tempo adequado e em relação ao qual foram contabilizados valores da compensação não homologada, a fim de garantir maior segurança no processo de cobrança." (grifou-se)

71. Ainda ratificando a Solução de Consulta Interna n. 18/2006, recentemente fora emitido o Parecer Normativo COSIT n. 02/2018 que, ao contrário do alegado pelo v. acórdão recorrido, autoriza a cobrança de estimativas fora do ano-calendário nas hipóteses em que o despacho decisório relativo a compensação da estimativa é emitido após o encerramento do ano calendário. Veja:

> "[...]
>
> e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;
>
> f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;
>
> g) a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2".

72. O racional adotado pela COSIT no referido parecer advém da desnecessidade de rever a apuração da referida estimativa quando esta, de forma inequívoca, será objeto de cobrança em razão dos efeitos da confissão de dívida. **Para isso, o Parecer Normativo menciona, de forma EXPRESSA, que a estimativa confessada e objeto de compensação não deve ser desconsiderada para formação do saldo negativo do período**, conforme destacado nos trechos a seguir:

DOCUMENTO VALIDADO

> 11.1. Ressalte-se que esse crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN. Se a estimativa é uma obrigação certa sua, também deve ser tido como certo o saldo negativo por ela formado. Afinal, não se pode negar o efeito que é próprio à estimativa, que existe em conformidade com o direito.
>
> 11.2. Ainda, o entendimento aqui esposado não só protege o direito do sujeito passivo de ter o direito creditório reconhecido, como também os interesses fazendários**. Ora, não faria sentido indeferir o direito creditório no saldo negativo ou na base negativa se isso significasse ter de rever a cobrança das estimativas não compensadas, as quais podem estar até em execução fiscal ou, pior, estarem parceladas**. Mesmo no caso de um pedido de restituição, os interesses fazendários também estão protegidos, uma vez que o crédito eventualmente reconhecido deve ser objeto de compensação de ofício, consoante arts. 89 a 96 da IN RFB nº1.717, de 2017.

73. Noutros termos, tal entendimento deve ser aplicado integralmente aos casos de parcelamento de estimativas, nos quais **também ocorre a confissão irretratável do crédito tributário por parte do contribuinte**, mas cujo recolhimento, **em razão de favor legal, ocorre de modo parcelado**. Importante salientar que o pagamento parcelado, nesta hipótese, tem pleno respaldo legal e não desnatura o regime da apuração da CSLL em bases estimadas.

74. Válido ainda destacar que a confissão de dívida, no caso em apreço, não se verifica apenas com o envio da DCTF, mas também com a própria inclusão no parcelamento, que remete à confissão irretratável da dívida, com renúncia ao direito de eventual questionamento do débito pela Recorrente, o que implica, necessariamente, na possibilidade de execução imediata do valor. Veja-se que, na hipótese de eventual execução imediata, tem-se a plena quitação do débito relacionado à estimava e composição do saldo negativo da CSLL, sob pena de a Recorrente quitar o referido débito e tal pagamento não compor a totalidade de antecipações da contribuição que geraram o saldo negativo em apreço!

75. Em outros termos, só há certeza e liquidez na dívida confessada, pois, em contrapartida, há obrigatoriedade de que tais valores sejam considerados quando do ajuste ao final do ano-calendário, inclusive para fins de formação de saldo negativo do imposto/contribuição.

76. Não há outra interpretação possível para manutenção da higidez do sistema normativo de apuração do imposto de renda pelo regime do lucro real anual e de bases estimadas, pois, interpretação da lei em sentido contrário (i.e., necessidade de quitação plena do parcelamento das estimativas para fins de compensação do saldo negativo informado), implicaria:

> (i) **perda de liquidez e certeza da dívida objeto de confissão**, notadamente quanto aos valores que superassem o montante do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração (já que estes seriam manifestamente indevidos cf. orientação da própria RFB);

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> (ii) **perda do direito do contribuinte de aproveitar os créditos decorrentes da formação do saldo negativo**, seja por conta da impossibilidade de o contribuinte retificar sua DIPJ (após o pagamento integral do parcelamento) para informar a formação do saldo negativo de período encerrado há mais de 5 (cinco)
>
> anos, seja por conta da prescrição, já que transcorrido mais de 5 (cinco) anos do encerramento do período de apuração a cujo saldo negativo a restituição se refere.
>
> 77. Nesse contexto, a possibilidade de exigência (cobrança) pelo Fisco de valores de estimativa após o encerramento do ano-calendário assenta-se na premissa única de que os débitos de estimativa possam gerar todas as suas consequências jurídicas como se tivessem sido integralmente pagos.
>
> 78. O parcelamento da dívida é fato contingencial decorrente de favor legal que não retira os efeitos de liquidez e certeza da estimativa confessada e exigida de forma parcelada. Não fosse assim, o contribuinte teria a prerrogativa de, encerrado o ano calendário e já tendo pago os valores apurados ao final do exercício, cessar e interromper o pagamento do parcelamento de suas estimativas, diante da insubsistência destas após o encerramento do ano calendário.
>
> 79. Do exposto, não se pode negar o direito da Recorrente ao aproveitamento do saldo negativo regularmente formado por estimativas parceladas, cujo parcelamento se encontra integralmente quitado, sob pena de que sejam retirados, ilegitimamente, os efeitos e consequências jurídicas da definitividade das estimativas apuradas e objeto de confissão irrevogável e irretratável, no momento em que a Recorrente aderiu ao parcelamento e efetuou a quitação integral das parcelas.
>
> 80. Não bastasse isso, imperioso que se frustre, ainda, a pretensão fazendária de cobrança dupla das mesmas estimativas, uma **diretamente** através da quitação dessas estimativas via parcelamento (devidamente comprovada nos autos – fls. 319/353), e outra **indiretamente** pela glosa do saldo negativo do período que as mesmas estimativas (devidamente quitadas) se referem. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido para que, no mérito, *sejam privilegiados os entendimentos consagrados nos acórdãos paradigmas, com o cancelamento integral da glosa promovida, homologando-se, por consequência, a compensação e determinando-se a baixa definitiva desses autos.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 01/08/2023 (e-fl. 640), e retornaram em 16/08/2023 com contrarrazões (e-fls. 655/667) nas quais a PGFN se opõe à retificação da composição do crédito e à admissibilidade, como crédito, de *valores ainda pendentes de parcelamento não finalizado*. Invoca o disposto no art. 6º da Lei nº 9.430/96, bem como os demais

dispositivos legais acerca da compensação tributária, refere manifestações judiciais, doutrina e outros julgados deste Conselho e arremata:

> Conclui-se que o parcelamento não é modalidade de extinção do crédito tributário, mas de suspensão, e os débitos consolidados em parcelamento não se constituem em dívida confessada; daí porque o indébito pleiteado com base em débitos parcelados não detém liquidez e certeza. Diante desse cenário, somente podem ser consideradas na formação do saldo negativo de CSLL pleiteado no PER/DCOMP destes autos, as estimativas parceladas efetivamente liquidadas.
>
> Nesse contexto, são consideradas as estimativas pagas até a data da apresentação da Declaração de Compensação. Em resumo, como nenhuma parcela do parcelamento das estimativas foi quitada até a data da apresentação do PER/DCOMP, não se reconheceu nenhum montante do direito creditório a título de saldo negativo de CSLL, objeto do litígio, que é composto precisamente pelas estimativas não liquidadas.
>
> Desse modo, deve ser mantido o acórdão atacado, negando-se provimento ao recurso especial do contribuinte.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O voto condutor do acórdão recorrido está calcado no entendimento de que o parcelamento de estimativas não permite a aplicação dos mesmos efeitos da compensação de estimativas, com vistas à formação de saldo negativo destinado a compensação de outros débitos. Em essência, foi demonstrado que o parcelamento é hipótese de suspensão da exigibilidade, enquanto a compensação mediante DCOMP é hipótese de extinção. Reportando os termos do Parecer Normativo nº 2/2018, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que, se inadimplido o parcelamento, as estimativas parceladas não serão cobradas, cabendo a cobrança de multa isolada, nos termos da legislação de regência.

Relevante observar, ainda, que a ex-Conselheira Maria Lúcia Miceli, relatora do acórdão recorrido, por admitir a integração ao saldo negativo das estimativas que, parceladas, já tenham sido pagas até a data de apresentação de DCOMP, buscou nos autos a informação dos pagamentos efetuados entre o parcelamento ocorrido em 29/09/2006 e a data de apresentação da DCOMP (31/10/2007), mas constatou que quando foi promovida a consolidação dos débitos no segundo parcelamento, em 25/09/2009, os débitos de estimativas permaneciam integralmente parcelados, sem imputação de qualquer pagamento.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O paradigma nº 1201-001.379 analisou litígio substancialmente semelhante ao presente: saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, objeto de DCOMP apresentada em 30/10/2006, computando estimativas parceladas também em 2006, glosadas na composição do saldo negativo porque não quitadas. Em manifestação de inconformidade o sujeito passivo informou a liquidação do parcelamento em 06/11/2009 e, confirmada esta alegação na conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência, e a ex-Conselheira Ester Marques Lins Souza, relatora do paradigma, restou vencida em seu entendimento contrário ao reconhecimento do saldo negativo porque não quitadas as estimativas até a data de envio da DCOMP. Prevaleceu o voto vencedor do ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, que validou as estimativas parceladas na formação do saldo negativo porque *a inclusão do débito de estimativa em processo de parcelamento comporta confissão irrevogável e irretratável do contribuinte*, de modo *a eventual não homologação significaria uma cobrança em duplicidade contra o contribuinte, a primeira ocorreria em relação ao próprio processo de parcelamento e a segunda ao débito compensado através da DCOMP*.

Na medida em que para este primeiro paradigma foi irrelevante o pagamento, ainda que parcial, das estimativas parceladas, conclui-se que o entendimento nele expresso reformaria o recorrido.

No paradigma nº 9101-004.687 apresenta algumas distinções, porque a estimativa parcelada foi, originalmente, informada como paga, e glosada na formação do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, destinado a compensação em 31/03/2004, por não confirmação do pagamento. O sujeito passivo alegou que, em verdade, houve compensação com saldos negativos anteriores, mas restou apurado que o direito creditório foi insuficiente para liquidação da estimativa e o excedente foi parcelado no âmbito da Lei nº 11.941/2009, em cumprimento a ordem judicial. A ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner, invocando reformulação de voto para acompanhar esta Conselheira no entendimento manifestado no Acórdão nº 9101-004.440, validou a glosa da estimativa parcelada, destacando que:

> De fato, a questão é mais complexa do que simplesmente reconhecer a confissão de dívida no parcelamento para fins de eventual cobrança em caso de inadimplemento. Quando declara uma parcela objeto de parcelamento para fins de compensação em DCOMP, o contribuinte pretende utilizar valores ainda não pagos, paralisando os acréscimos moratórios incidentes sobre crédito tributário efetivamente devido, declarado como débito na DCOMP.
>
> Ademais, o parcelamento não é espécie de pagamento, na medida em que não se enquadra nas hipóteses de extinção do crédito tributário do art. 156, mas de suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI, ambos do CTN. Assim, não pode caracterizar crédito líquido e certo para fins de compensação autorizada na forma do art. 170 do citado CTN.

Contudo, prevaleceu o entendimento redigido pela ex-Conselheira Lívia De Carli Germano, que traz a seguinte ponderação:

DOCUMENTO VALIDADO

> Em síntese, a Turma entendeu que, na declaração de compensação que pretenda utilizar crédito de saldo negativo, cabe computar o valor das estimativas confessadas como devidas, mesmo que estas estejam sendo cobradas em processo de parcelamento, eis que, do contrário, a decisão de não homologação implicaria potencial cobrança adicional da mesma dívida: a estimativa já cobrada no processo de parcelamento e, então, o débito no processo de Per/DCOMP.
>
> [...]
>
> O trecho que acima grifamos destaca que a própria Receita Federal, por meio do Parecer COSIT/RFB 02/2018, reconhece que o valor correspondente a estimativas confessadas, mesmo quando parceladas, compõe o saldo negativo.
>
> De fato, o artigo 170 do CTN exige que o crédito a ser compensado seja "líquido e certo", características que um débito confessado pelo contribuinte em processo de parcelamento efetivamente possui. Exigir que, para além de líquido e certo, tal crédito tributário esteja extinto por pagamento (art. 156, I, do CTN) – fazendo-se oposição às hipóteses de suspensão do crédito tributário (art. 151 do CTN) --, é um exercício que tem como resultado negar ao valor confessado a própria natureza de crédito tributário, aplicando-se condição não prevista em lei, em detrimento da situação do contribuinte que pode, em tese, ver então o montante sendo-lhe duplamente exigido.

Vê-se que no paradigma foi irrelevante o momento do parcelamento da estimativa. Assim, ainda que nele a estimativa glosada tenha sido parcelada depois da apresentação e da não-homologação da DCOMP, resta claro que o entendimento ali expresso reformaria o recorrido que demandou não só o parcelamento, mas também a sua liquidação antes da apresentação da DCOMP.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

No mérito, esta Conselheira mantém o entendimento em linha com o recorrido e com o voto vencido do paradigma nº 9101-004.687.

Em casos mais recentes, o parcelamento de estimativas foi suscitado em circunstâncias distintas, como no Acórdão nº 9101-006.598, no qual houve aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ignorando seu parcelamento promovido antes do início da ação fiscal. Na medida em que a inclusão dos débitos em parcelamento especial só foi evidenciada ao Fisco depois do lançamento, e o parcelamento foi mantido, inclusive com acréscimos moratórios aplicados às estimativas parceladas, esta Conselheira concordou com precedentes que compreendiam que a Administração Tributária produzia comportamento contraditório em aplicar a penalidade isolada e permitir o recolhimento parcelado dos débitos. Em caso anterior, objeto do Acórdão nº 9101-005.895, esta Conselheira votou pelo cancelamento de exigência porque a autoridade fiscal, ciente do parcelamento das estimativas, não considerou sua

DOCUMENTO VALIDADO

Original

parcial quitação ao determinar a base de cálculo da multa isolada, impondo a aplicação do art. 112, inciso II do CTN.

Ainda, no Acórdão nº 9101-006.232, esta Conselheira concordou com a conclusão do relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, de negar provimento ao recurso especial da PGFN que pretendia restabelecer a glosa de estimativas parceladas na formação de saldo negativo de IRPJ. Mas isto porque o voto condutor do acórdão lá recorrido tomou como premissa que o parcelamento se deu depois da não-homologação da compensação da estimativa. Irrelevante, assim, se houve parcelamento posterior, porque a Súmula CARF nº 177 estabelece que: "Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.".

De fato, a premissa do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 177 é a confissão da estimativa em instrumento que não só promove sua extinção, mas também permite sua cobrança caso aquela extinção seja rescindida. No mesmo sentido são os fundamentos do Parecer Normativo nº 2/2018, invocados no acórdão recorrido para afastar o argumento de que estimativa confessada no parcelamento seria objeto de cobrança.

Assim, cabe aqui reiterar o entendimento desta Conselheira citado no voto vencido do segundo paradigma, mediante transcrição do voto proferido no Acórdão 9101-004.447, sessão de julgamento de 09 de dezembro de 2019[1].

> Inicialmente no que se refere à estimativa parcelada, a PGFN defende que *na hipótese destes autos não se cumpriu uma condição básica para o deferimento do direito à restituição/compensação do saldo negativo de IRPJ, qual seja, o efetivo pagamento do tributo*. Destaca que à época da transmissão da DCOMP não havia crédito líquido e certo disponível para compensação.
>
> A Contribuinte, de seu lado, argumenta que a glosa da estimativa na composição do saldo negativo representaria sua cobrança indireta, bem como enriquecimento sem causa ao Erário, dado que o parcelamento foi aceito e está sendo devidamente quitado. Invoca, ainda, manifestação desta Turma no Acórdão nº 9101-002.093, proferido na sessão de 21 de janeiro de 2015 e assim ementado:
>
> > IRPJ SALDO NEGATIVO ESTIMATIVA APURADA PARCELAMENTO COMPENSAÇÃO CABIMENTO.
> >
> > Descabe a glosa na composição do saldo negativo de IRPJ de estimativa mensal quitada por compensação, posteriormente não homologada e cujo valor foi incluído em parcelamento especial.
>
> Do seu voto condutor extrai-se:

[1] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A questão objeto de recurso especial se relaciona a glosa de parcela de estimativa que compôs o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2002, desconsiderada em razão de ter sido objeto de parcelamento especial.

A meu juízo, não merece reparo o acórdão vergastado.

De fato, trata-se, na origem, de parcela da estimativa de fevereiro de 2002, declarada em DCTF, e quitada por compensação formalizada no Processo nº 10410.007361/200289, e que, em 2009, diante da não homologação da compensação, foi incluída no parcelamento especial.

Obviamente, se o valor da estimativa quitado por compensação não foi homologado, e o correspondente débito foi objeto de parcelamento cuja regularidade do adimplemento não foi questionada, não há como desconsiderá-la na composição do saldo negativo de 2002, sob pena de resultar em exigência em duplicidade.

A situação é análoga à das estimativas quitadas por compensação declarada após a vigência da MP 135/2003 (com caráter de confissão de dívida) e não homologadas. Para esses casos, exatamente em razão de as estimativas quitadas por compensações não homologadas estarem confessadas, a Secretaria da Receita Federal expediu orientação no sentido de não caber a glosa na apuração do saldo negativo apurado na DIPJ.

Esclarece a Solução de Consulta Interna Nº 18/2006:

"(...)

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ."

A incerteza sobre essa orientação, gerada pelos pronunciamentos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio dos Pareceres PGFN/CAT nº 1658/2011 e 193/2013, no sentido de impossibilidade de inscrição na dívida ativa dos débitos correspondentes às estimativas não pagas, foi superada com o Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014, no sentido de, *verbis:*

"(...) legitimidade de cobrança de valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativa, uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo à substituição da estimativa pelo imposto de renda."

Portanto, é induvidoso que, em se tratado de estimativas objeto de compensação não homologada, mas que se encontram confessadas, quer por Declarações de Compensação efetuadas a partir da vigência da Medida Provisória nº 135/2003 (31/10/2003),

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> quer por parcelamento, os respectivos valores devem ser computados no saldo negativo do ano-calendário porque serão cobrados através do instrumento de confissão de dívida.
>
> Ante o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Contudo, este entendimento foi reformulado na sessão de 9 de agosto de 2008, conforme Acórdão nº 9101-003.708, decidido por voto de qualidade do Presidente em exercício e Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado pelos Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Demetrius Nichele Macei, divergindo os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Da ementa do julgado extrai-se:

> COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS PAGAS DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL.
>
> Para que um contribuinte postule restituição ou compensação de tributo, é necessário que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido. A restituição/compensação de saldo negativo formado por estimativas só é admissível na medida em que essas estimativas estejam quitadas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando elas passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/ compensado. Se a contribuinte realiza pagamento de estimativa depois do encerramento do período de apuração anual (por execução de Per/Dcomp com débito de estimativa que não foi homologado, ou por processo parcelamento), o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai sendo formado pelos referidos pagamentos de estimativas. Não há como admitir a ideia de a contribuinte primeiro receber a restituição (ainda que na forma de compensação), para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição

A seguir são transcritos os fundamentos do voto condutor do referido acórdão:

> A outra divergência a ser examinada diz respeito à formação de saldo negativo a partir de estimativas que foram quitadas por compensação em outro Per/Dcomp, nos casos em que não houve homologação dessa compensação, levando-se ainda em conta que essas estimativas estariam sendo (ou teriam sido) quitadas posteriormente em processo de parcelamento.
>
> Essa questão não é muito simples.
>
> Primeiro, vale transcrever os fundamentos pelos quais o acórdão recorrido não incorporou os valores dessas estimativas no saldo negativo reivindicado pela contribuinte:

ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM SALDO NEGATIVO DE PERÍODOS ANTERIORES

Argumenta a Recorrente que admitir que só as compensações homologadas podem compor o crédito é o mesmo que negar ao contribuinte o direito de compensar imediatamente o saldo negativo composto por elas.

Diz que, aceitar o procedimento do despacho decisório, é rasgar o devido processo legal, pois a lei estabelece um modus operandi para cobrança de compensações não homologadas, não podendo, de um lado, não homologar a compensação e cobrar o débito então compensado e, ao mesmo tempo, reduzir o crédito tributário originário desta quitação (para ela, agindo dessa forma, o Fisco estaria cobrando duas vezes a mesma coisa).

Com a devida permissão, não merece acolhimento a argumentação expendida pela ora Recorrente.

À evidência, nada impede que o contribuinte pleiteie compensação indicando crédito em que, na sua formação, foram utilizados valores que, por sua vez, foram objeto de compensação com créditos relativos a períodos anteriores.

Resta óbvio, entretanto, que a autoridade administrativa, ao apreciar o pedido de compensação, deve debruçar-se sobre todos os elementos que formam o crédito apontado para o encontro de contas. O ideal, inclusive, é que, na hipótese da existência de débitos compensados que constituem parcela do crédito indicado para compensação, a análise seja feita de forma conjunta.

A providência acima descrita representa tão simplesmente o cumprimento de condição estampada na norma autorizadora do procedimento, qual seja, a prevista no caput do art. 170 do Código Tributário Nacional, que impõe que os créditos cuja compensação a lei pode autorizar devem ser líquidos e certos.

No caso vertente, a contribuinte indicou crédito (saldo negativo do ano-calendário de 2003) em que, na sua formação, foram consideradas estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores.

O montante glosado (R$ 299.910,74), derivou da constatação da não homologação da compensação pleiteada (estimativas com saldo negativo de períodos anteriores).

Dando efetividade ao entendimento de que, no caso em que o crédito apontado para o encontro de contas é formado por valores que também foram objeto de compensação, o julgamento, se não for realizado de forma conjunta, deve levar em conta a eventual decisão administrativa final acerca da referida compensação, a Segunda Turma Ordinária desta Terceira Câmara decidiu converter o julgamento em diligência para que fosse juntada ao presente a decisão administrativa definitiva proferida no

DOCUMENTO VALIDADO

processo administrativo nº 10680.904418/2006-33, feito que tratou da compensação das estimativas questionadas no presente processo.

Conforme despacho de fls. 270, a Recorrente desistiu de discutir administrativamente a homologação parcial objeto do citado processo administrativo nº 10680.904418/2006-33 (fls. 267/268), aderindo ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

O parcelamento de débito, muito embora represente forma (indireta) de extinção do crédito tributário, não confere ao crédito que dele possa decorrer a liquidez e certeza exigidas pela lei autorizadora da compensação tributária.

Aqui, não se trata de duplicidade de exigência, como quer crer a Recorrente, mas, sim, de observância de critério eleito pela lei (liquidez e certeza do crédito), impeditivo de que se possa promover a compensação por meio de valores que não foram extintos ou, como é o caso, cuja extinção se supõe iniciada mas não foi concluída.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

O acórdão recorrido apresenta parâmetros muito consistentes para a análise da questão suscitada.

Realmente, nada impede que a contribuinte pleiteie restituição/ compensação de saldo negativo formado por estimativas que também foram quitadas por compensação.

Mas também é bastante natural que a liquidez e certeza desse saldo negativo esteja condicionado à confirmação da quitação das estimativas (seja por pagamento, seja por compensação).

Seria mesmo ideal que as compensações que estão interligadas fossem analisadas conjuntamente (num mesmo nível de instância), mas quando isso não é possível (porque os processos caminharam separados, não se desenvolveram ao mesmo tempo, etc.), a decisão tem sim que levar em conta o que restou decidido sobre as compensações anteriores, porque há aí uma evidente relação de dependência.

Tudo isso é muito lógico, fácil de ser percebido.

A controvérsia levantada pela contribuinte surge porque, não havendo confirmação da compensação das estimativas, elas continuariam sendo exigidas e seriam (ou teriam sido) posteriormente pagas, seja em razão do próprio Per/Dcomp a elas referente (que não foi homologado), seja pela sua inclusão em processo de parcelamento.

É esse o contexto em que a contribuinte alega uma dupla cobrança. Ou seja, ela pagaria as estimativas e, mesmo assim, lhe seria negado o saldo negativo.

DOCUMENTO VALIDADO

A possibilidade de quitação de estimativas após o encerramento do período de apuração já traz em si certa controvérsia.

Há quem pensa ser descabido falar em estimativa devida (em aberto) após o encerramento do ano-calendário.

E houve época em que a Receita Federal não concedia parcelamento para estimativas que não tinham sido quitadas no momento oportuno.

Mas esse tipo de posicionamento reflete apenas um lado da questão abrangendo as estimativas mensais, o lado do Fisco.

Realmente, depois de encerrado o ano-calendário, a atuação da Fiscalização, no que toca ao tributo propriamente dito, se dá sempre pela ótica do ajuste anual. A Fiscalização não faz lançamento para exigir estimativas mensais não recolhidas. Em relação a essas estimativas, o que se lança é a multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Contudo, na ótica dos contribuintes, detectada a falta de recolhimento de alguma estimativa mensal, há de haver a possibilidade de se pagar essa estimativa em atraso, com os devidos acréscimos legais, mesmo depois de encerrado o ano-calendário.

Aliás, esta é a única forma que os contribuintes tem de evitar a referida multa isolada, ao mesmo tempo em que a estimativa recolhida em atraso (com os devidos acréscimos legais) passa a contribuir adequadamente para a quitação do tributo no final do ano, ou para a formação de saldo negativo.

Negar essa possibilidade aos contribuintes implicaria em mantê-los irreversivelmente em uma condição de infração, de irregularidade, o que não é razoável.

E é nessa perspectiva, penso eu, que a Receita Federal não apenas admite que os contribuintes paguem estimativa depois de encerrado o período de apuração, como também concede parcelamento para isso.

Mas por outro lado, também é importante lembrar que para um contribuinte postular restituição ou compensação de tributo, é necessário, de acordo com o Código Tributário Nacional CTN, que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido.

Sabe-se muito bem que a compensação, na forma em que vem sendo realizada desde a Lei 10.637/2002, implica em um aproveitamento imediato do reivindicado indébito, sob condição resolutória.

Sendo assim, o acolhimento do pleito da contribuinte implicaria em admitir a possibilidade de restituição/compensação de algo que ainda nem mesmo foi pago, o que afronta não só o sistema jurídico, mas a própria lógica das coisas, porque só se restitui (devolve) o que foi anteriormente dado (pago).

DOCUMENTO VALIDADO

Não há como admitir essa ideia, de a contribuinte primeiro receber a restituição, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição.

No caso, ainda haveria um agravante, porque a restituição/compensação do saldo negativo seria pelo seu valor cheio, com todos os acréscimos legais, enquanto que o pagamento parcelado das estimativas se daria com benefícios de anistia, previstos na Lei nº 11.941/2009 (inclusive com redução dos juros de mora).

Mas mesmo que não houvesse essa questão, mesmo que o pagamento futuro da estimativa (seja pela via da execução do Per/Dcomp que contém o débito de estimativa, seja pela via de um parcelamento normal) se desse com todos os acréscimos, ainda remanesceria um problema.

É que o momento para o encontro de contas continuaria sendo a data de envio do Per/Dcomp, e nós estaríamos autorizando a restituição/compensação de crédito que ainda não existia naquela data.

Não há dúvida de que as estimativas pagas posteriormente devem repercutir no ajuste anual.

Seria contraditório, por exemplo, exigir da contribuinte a quitação das estimativas (via execução de Per/Dcomp ou parcelamento) e também exigir o tributo no ajuste em razão da ausência destas mesmas estimativas.

O fato é que o pagamento das estimativas, mesmo extemporâneo, supre o imposto no ajuste, ao mesmo tempo em que afasta o fundamento para a sua cobrança (cobrança do tributo no ajuste).

Mas a restituição/compensação dessas estimativas na forma de saldo negativo implica em questões adicionais, porque elas somente se tornam aptas a embasar restituição ou compensação na medida que forem pagas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/ compensado.

Por isso, o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai se formando pelo pagamento das estimativas parceladas.

Neste processo, só se poderia admitir a compensação do saldo negativo formado (existente) até a data do envio do Per/Dcomp objeto destes autos, ou seja do saldo negativo formado pelas estimativas pagas até aquela data.

Ocorre que o Per/Dcomp foi apresentado em 11/01/**2005**, e o alegado parcelamento para quitação das estimativas foi feito muito depois disso, porque pautou-se pela Lei nº 11.941/**2009.**

A alegadas quitações de estimativas no processo de parcelamento, portanto, não dão base para utilização do alegado saldo negativo em 11/01/2005 (data do encontro de contas).

DOCUMENTO VALIDADO

> E ainda cabe um último registro importante. Mesmo que se aceitasse integralmente o pleito da contribuinte em relação às estimativas, ainda assim, no momento da execução dessa hipotética decisão pela Delegacia de origem, não haveria nenhuma modificação quanto ao resultado prático do acórdão recorrido, porque o não reconhecimento dos valores indicados como "IR EXTERIOR" (matéria cuja divergência não foi admitida) seria suficiente, por si só, para a reversão total do reivindicado saldo negativo e, portanto, para a negativa do Per/Dcomp objeto deste processo. Para perceber isso, basta verificar os valores contidos na tabela transcrita no início deste voto.
>
> Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte também para essa segunda divergência.

Tais circunstâncias, como bem exposto no voto retro transcrito, são distintas daquelas cogitadas em face de estimativas compensadas e simplesmente não homologadas. Isto porque, enquanto subsiste o litígio em torno da não-homologação, há possibilidade de sua reversão e de extinção da estimativa na data de apresentação daquela DCOMP. No presente caso, porém, a não-homologação é definitiva e o débito não foi pago com os acréscimos moratórios devidos, mas sim parcelado com os benefícios da Lei nº 11.941/2009, restabelecidos pela Lei nº 12.865/2013. Logo, a pretensão do sujeito passivo é liquidar débitos na data apresentação da DCOMP aqui em litígio, com a atualização do direito creditório desde a apuração do saldo negativo em 31/12/2007, mas integrando ao direito creditório o pagamento do parcelamento a partir de 2013, e ainda sem a recomposição integral da mora verificada desde o vencimento original da estimativa, em razão da anistia concedida naquele âmbito.

Neste contexto, inexiste enriquecimento sem causa do Erário, mas sim vantagens indevidamente pretendidas pela Contribuinte. Correta, portanto, a glosa, na composição do saldo negativo de IRPJ de 2007, da parcela de R$ 80.201,13, referente à estimativa de fevereiro/2007, facultando-se à Contribuinte utilizar este indébito apenas quando quitado o parcelamento correspondente.

Registre-se que o posicionamento desta 1ª Turma foi alterado em manifestações posteriores, como se vê nas seguintes decisões:

- Acórdão nº 9101-003.898: na sessão de julgamento de 8 de novembro de 2018, os Conselheiros André Mendes Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Rogério Aparecido Gil acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da possibilidade de sua cobrança e com vistas a evitar cobrança em duplicidade, divergindo os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Rafael Vidal de Araújo; e
- Acórdão nº 9101-004.003: na sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2019, os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa,

DOCUMENTO VALIDADO

> Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da anterior não-homologação de sua compensação, na forma do Parecer COSIT/RFB nº 02/2018, divergindo o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. As Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o relator pelas conclusões por constatar que a confissão irrevogável da estimativa em parcelamento asseguraria sua cobrança.

> Contudo, pelas razões antes expostas, não é possível reconhecer ao sujeito passivo direito creditório na data de apresentação da DCOMP em litígio se a liquidação da estimativa, desacompanhada da integralidade dos acréscimos moratórios, somente se verificou em momento posterior.
>
> Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto.

No presente caso, as estimativas parceladas não foram precedidas de compensação mediante DCOMP. A Contribuinte incluiu tais débitos em parcelamento e depois destinou o saldo negativo a compensação. Contudo, nada havia pagado no âmbito do parcelamento por ocasião da transmissão da DCOMP. Apesar disso, o direito creditório destinado à compensação foi afirmado como existente desde 31/12/2003 e destinado para liquidação de débitos na data de apresentação da DCOMP. Correta, portanto, a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que não há como admitir *o direito à restituição de indébito que sequer foram pagos*. Para o débito de estimativa, ainda que incluída em parcelamento especial, *enquanto não pago, não há certeza e liquidez do crédito, nos termos do artigo 170 do CTN*.

Esclareça-se, por fim, que uma das premissas adotadas na condução do Acórdão nº 9101-004.447 foi revista quando apreciado o cômputo, no saldo negativo, de estimativas liquidadas com benefícios de anistia. No voto condutor do Acórdão nº 9101-005.101, reafirmado por maioria de votos[2] no Acórdão nº 9101-005.336, esta Conselheira concordou com o acréscimo de juros moratórios ao saldo negativo a partir do mês subsequente ao encerramento do período de apuração, mesmo se as estimativas que o integram fossem pagas sem recomposição integral da mora, em razão de dispensa por lei que confere anistia. E então observou que este entendimento contrariaria o argumento de que as estimativas parceladas não poderiam integrar saldo negativo utilizado em compensação também porque *os benefícios concedidos no parcelamento impedem a recomposição integral da mora*.

Ocorre que o argumento em questão tem origem na reiteração do entendimento acolhido por esta 1ª Turma no Acórdão nº 9101-003.708, e expresso no seguinte contexto de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

[2] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente), e divergiu o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Mas por outro lado, também é importante lembrar que para um contribuinte postular restituição ou compensação de tributo, é necessário, de acordo com o Código Tributário Nacional CTN, que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido.

Sabe-se muito bem que a compensação, na forma em que vem sendo realizada desde a Lei 10.637/2002, implica em um aproveitamento imediato do reivindicado indébito, sob condição resolutória.

Sendo assim, o acolhimento do pleito da contribuinte implicaria em admitir a possibilidade de restituição/compensação de algo que ainda nem mesmo foi pago, o que afronta não só o sistema jurídico, mas a própria lógica das coisas, porque só se restitui (devolve) o que foi anteriormente dado (pago).

Não há como admitir essa ideia, de a contribuinte primeiro receber a restituição, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição.

No caso, ainda haveria um agravante, porque a restituição/compensação do saldo negativo seria pelo seu valor cheio, com todos os acréscimos legais, enquanto que o pagamento parcelado das estimativas se daria com benefícios de anistia, previstos na Lei nº 11.941/2009 (inclusive com redução dos juros de mora).

Mas mesmo que não houvesse essa questão, mesmo que o pagamento futuro da estimativa (seja pela via da execução do Per/Dcomp que contém o débito de estimativa, seja pela via de um parcelamento normal) se desse com todos os acréscimos, ainda remanesceria um problema.

É que o momento para o encontro de contas continuaria sendo a data de envio do Per/Dcomp, e nós estaríamos autorizando a restituição/compensação de crédito que ainda não existia naquela data.

Não há dúvida de que as estimativas pagas posteriormente devem repercutir no ajuste anual.

Seria contraditório, por exemplo, exigir da contribuinte a quitação das estimativas (via execução de Per/Dcomp ou parcelamento) e também exigir o tributo no ajuste em razão da ausência destas mesmas estimativas.

O fato é que o pagamento das estimativas, mesmo extemporâneo, supre o imposto no ajuste, ao mesmo tempo em que afasta o fundamento para a sua cobrança (cobrança do tributo no ajuste).

Mas a restituição/compensação dessas estimativas na forma de saldo negativo implica em questões adicionais, porque elas somente se tornam aptas a embasar restituição ou compensação na medida que forem pagas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/ compensado.

DOCUMENTO VALIDADO

> Por isso, o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai se formando pelo pagamento das estimativas parceladas.
>
> Como se vê, o fato de as estimativas somente serem pagas depois da utilização do saldo negativo em compensação é a motivação principal para não se admitir a integração das estimativas parceladas ao direito creditório. Assim, ainda que a recomposição da mora fosse integral, sem os benefícios referidos, a conclusão exposta prevaleceria, pois as antecipações somente poderiam integrar o direito creditório para utilização em compensação depois da liquidação do parcelamento.

Contudo, admitindo-se que a recomposição integral da mora pode ser dispensada por lei que concede anistia, inclusive internamente à concessão de parcelamento especial, resta, ainda, determinante para a inadmissibilidade das estimativas parceladas na composição do saldo negativo, o fato de elas não terem sido liquidadas e integrarem direito creditório utilizado para compensação extintiva de outros débitos.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER do recurso especial da Contribuinte e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, redator designado

Em julgamentos pretéritos, como no acórdão recorrido, vinha adotando o posicionamento nele trazido no sentido de não admitir que as estimativas de IRPJ/CSLL que não haviam sido pagas no prazo, ainda que posteriormente parceladas, integrassem o saldo negativo apurado, por entender que não devia ser admitida a compensação de valores que ainda não haviam sido recolhidos aos cofres públicos. Quando muito admitia, em determinadas circunstâncias, a compensação dos valores já pagos relativos ao parcelamento.

Não obstante, por ocasião do julgamento do recurso especial consubstanciado no Acórdão nº 9101-006.922, após os debates e uma maior reflexão sobre o tema, modifiquei meu entendimento e acompanhei o voto do d. relator, conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no sentido de admitir o aproveitamento na compensação do saldo negativo das parcelas

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de estimativas que embora não pagas no vencimento foram objeto de parcelamento, ainda que não definitivamente quitadas, dada a natureza de confissão irretratável de dívida, passível de execução no caso de inadimplemento pelo sujeito passivo, circunstância equiparável à confissão da estimativa em Declaração de Compensação não homologada que passou a ser admitida administrativamente a partir do Parecer Cosit nº 02/2018 e que restou afirmada por meio da sumula CARF nº 177.

Importa transcrever o voto do i. conselheiro Guilherme Mendes no citado julgado, que adoto como razão de decidir, *verbis*:

> Ainda não havia me debruçado sobre o tema do cômputo de estimativas parceladas na apuração de saldo negativo, mas, de longa data, já me posicionei acerca de hipótese que, no meu entender, é similar, isto é, estimativas constantes de DComp não homologadas.
>
> Cito o AC nº 1401-001.085, de 25 de julho de 2017, em consignei os seguintes fundamentos:
>
> > A questão ora em disputa diz respeito ao reconhecimento de saldo negativo de IRPJ para o ano-calendário de 2007, relativamente às parcelas de estimativa de outubro e dezembro que haviam sido extintas por compensação, as quais, contudo, não foram homologadas.
> >
> > Já julguei de forma similar à posição adotada pela DRJ. Sempre tive a convicção de que estimativas não podem ser lançadas, nem cobradas. Caso não recolhidas, a omissão deve ser punida com a multa isolada e repercutir no saldo negativo do período ou no tributo a recolher que, este sim, deve ser lançado relativamente à diferença não recolhida. Desse modo, uma compensação não homologada não poderia repercutir na formação do saldo negativo do período.
> >
> > Nada obstante, a Administração Tributária entende de modo diverso e efetivamente cobra estimativas declaradas em Dcomp não homologadas. Cite-se, nesse sentido o Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013, cuja conclusão reproduzimos abaixo:
> >
> > > *CONCLUSÃO*
> > >
> > > *22. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser respondidos nos seguintes termos:*
> > >
> > > *a) Entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste;*
> > >
> > > *b) Propõe-se que sejam ajustados os sistemas e procedimentos para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo, cujo fato gerador ocorreu ao tempo adequado e em relação ao qual foram contabilizados valores da compensação não homologada, a fim de garantir maior segurança no processo de cobrança.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Em razão dessa premissa, tanto a Receita Federal do Brasil, quanto a Procuradoria da Fazenda Nacional já se manifestaram no sentido de a estimativa objeto de compensação não homologada compensada possa compor o saldo negativo do período, conforme podemos constatar na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e no Parecer/PGFN/CAT nº 88/2014, cujas ementas transcrevo abaixo:

> *Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit n° 18, de 13 de outubro de 2006:*
>
> *Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.*
>
> *PARECER PGFN/CAT/Nº 88/2014:*
>
> *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança.*

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já assentou esse entendimento, conforme podemos constatar pela ementa do Acórdão nº 9101002.493, de 23/11/2016:

> *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).*

Não há, pois, razão para a glosa das estimativas extintas por meio de compensação posteriormente não homologada.

Essa posição veio a ser sumulada quatro anos depois, por meio da Súmula CARF nº 177, em 06/08/2021, assim redigida:

> Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

Pois bem, a razão que orientou a minha posição foi a da cobrança da estimativa por meio de DComp não homologada. Essa razão está presente também nas hipóteses em que as estimativas são parceladas. Afinal, conforme aduzi anteriormente, sempre entendi que estimativas não poderiam ser cobradas, sobretudo se constituídas após o encerramento do ano-calendário. No lugar da sua cobrança, deveria ser lançada a multa isolada. Todavia, se efetivamente são cobradas as estimativas, independentemente do modo de formalização desse

crédito tributário, não há motivo para se negar a sua utilização na quantificação do saldo negativo do período, sob pena de se cobrar em duplicidade um mesmo valor.

Essa posição já foi vencedora neste Colegiado por ampla margem (apenas um voto dissidente), conforme podemos verificar pelo Acórdão nº 9101-004.003, de 18/01/2019, assim ementado:

> COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS PARCELADAS. UTILIZAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DA CSLL AO FINAL DO PERÍODO. POSSIBILIDADE. Na declaração de compensação, com crédito de saldo negativo de CSLL, cabe computar estimativas de CSLL, confessadas e cobradas em processo de parcelamento, eis que a decisão de não--homologação implicaria dupla cobrança da mesma dívida: a estimativa no processo de parcelamento e o débito no processo de Per/Dcomp.

Votaram pelas conclusões, as Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, mas podemos verificar, pelas razões expressas pela primeira, que sua posição decorreu do fato de que o parcelamento implicou a confissão irretratável dos débitos. Assim, alinha-se com o entendimento que expus.

Mais recentemente, o tema voltou a ser analisado por este Colegiado, por meio do Acórdão nº 9101-005.532, de 14/07/2021, em que o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli registrou assim seu voto:

> Em que pese a mencionada estimativa não ter sido objeto de pagamento antes da compensação do Saldo Negativo, restou provado que ela foi incluída em parcelamento, fato este que a meu já confere o direito da contribuinte de computá-la no indébito.
>
> Ora, o parcelamento decorre de lei, possui efeitos de confissão de dívida e garante ao fisco adotar todas as medidas necessárias para exigir a satisfação da obrigação assumida pelo contribuinte.
>
> Admitir, portanto, a glosa de estimativa parcelada no cômputo do Saldo Negativo, além de contrariar a sua natureza jurídica de estimativa e os próprios efeitos jurídicos do parcelamento, permitiria ainda ao fisco cobrar um crédito tributário em duplicidade, o que a meu ver definitivamente não se sustenta.
>
> De qualquer forma, não se pode perder de vista que a interpretação da própria Receita Federal do Brasil caminhou em direção oposta ao da decisão ora recorrida. É o que podemos constatar do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018, o qual, não obstante tenha tratado dos efeitos da extinção de estimativas por compensação, reconheceu a possibilidade de inclusão de estimativa parcelada no saldo apurado a título de Saldo Negativo. Confira-se:
>
> > *11.2. Ainda, o entendimento aqui esposado não só protege o direito do sujeito passivo de ter o direito creditório reconhecido, como também os interesses*

DOCUMENTO VALIDADO

> *fazendários. Ora, não faria sentido indeferir o direito creditório no saldo negativo ou na base negativa se isso significasse ter de rever a cobrança das estimativas não compensadas, as quais podem estar até em execução fiscal ou, pior, estarem parceladas. Mesmo no caso de um pedido de restituição, os interesses fazendários também estão protegidos, uma vez que o crédito eventualmente reconhecido deve ser objeto de compensação de ofício, consoante arts. 89 a 96 da IN RFB nº1.717, de 2017.*
>
> Nesse sentido, entendo que é ilegítima a negativa, para fins de compensação de Saldo Negativo, do direito ao cômputo de estimativa mensal que foi objeto de parcelamento, ainda que este tenha sido formalizado em momento posterior ao do fato gerador do respectivo IRPJ.
>
> A votação foi mais estreita, uma vez que houve três votos contrários à pretensão do contribuinte, mas ainda assim prevaleceu o mesmo resultado.
>
> Pois bem, como já consignei acima, alinho-me com esse entendimento. Se valores de estimativa podem ser cobrados em razão de terem sido parcelados (aliás, se são parcelados é porque podem ser cobrados; do contrário, não se deveria parcelar as estimativas e, no seu lugar, lançar a multa isolada), não se pode negar o direito de considerar tais valores na apuração do saldo negativo em razão de ser instrumento de constituição de dívida diferente da DComp.
>
> Se ambos os instrumentos (DComp e pedido de parcelamento) produzem os mesmos efeitos jurídicos (instrumentalizar a Fazenda Pública de cobrar os valores consignados), não há razão para se distinguir regimes jurídicos com relação ao aproveitamento dos valores para fins de apuração do saldo negativo.
>
> **Conclusão**
>
> Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso da Procuradoria para, no mérito, negar-lhe seguimento.

Com efeito, para além do aspecto jurídico concernente à natureza de confissão irretratável de dívida do parcelamento, há que se reconhecer que ao admitir o parcelamento das estimativas não pagas a própria administração tributária criou um problema sistêmico que se tornaria insolúvel se não admitida a compensação das estimativas confessadas por meio de parcelamento no saldo negativo.

Senão vejamos.

Ao negar sua integração ao saldo negativo do período em que foram devidas, uma vez quitadas elas jamais poderiam ser aproveitadas, posto que é vedado ao contribuinte apresentar nova DCOMP para pleitear o mesmo crédito.

De outra parte, também, não poderia pleitear o valor pago a título de parcelamento das próprias estimativas como indevidos, posto que devidamente confessados e conforme os valores que foram apurados anteriormente e declarados.

DOCUMENTO VALIDADO

Destarte, negar seu aproveitamento resultaria, sem dúvida nenhuma, no enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública, caracterizando-se um verdadeiro "*bis in idem*".

Assim, em que pesem os muito bem lançados fundamentos trazidos no acórdão recorrido pela d. relatora, brilhante ex-conselheira Maria Lucia Micelli, a quem acompanhei na oportunidade, revejo minha posição para admitir o aproveitamento no saldo negativo pleiteado.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

DOCUMENTO VALIDADO