



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



**Processo n°** 13005.001715/2008-47  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-004.450 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BISTEX ALIMENTOS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2002, 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO.

ESTIMATIVAS PARCELADAS. A utilização de indébito tributário exige que o direito seja líquido e certo. Se a estimativa foi parcelada, ela somente pode ser admitida no saldo negativo na proporção das parcelas pagas até a apresentação da Declaração de Compensação - DCOMP. Inadmissível a contribuinte primeiro beneficiar-se do crédito, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquele indébito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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), Livia 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.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.450 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13005.001715/2008-47

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 829/837) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1801-00.367 (e-fls. 809/925), na sessão de 9 de novembro de 2010, no qual o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário *para (a) por unanimidade de votos, não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação em relação ao ano-calendário de 2001, (b) por maioria de votos, reconhecer o direito creditório em parte e homologar a compensação em parte em relação ao ano-calendário de 2002, ressalvando a atualização monetária do crédito reconhecido pelo mesmo índice utilizado no PAES.*

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002, 2003

PER/DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos contados da data da entrega da Per/DComp.

PER/DCOMP. RESTRIÇÃO TEMPORAL.

A atividade de verificação da existência, da certeza e da liquidez do direito creditório alegado pela Recorrente não sofre restrição temporal, já que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados devem ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

ANTECIPAÇÃO. PAES.

O valor da antecipação calculada sobre a base estimada mensalmente objeto de parcelamento especial PAES, pode ser utilizado na composição do saldo negativo de tributo ate que seja totalmente extinto.

PER/DCOMP. DÉBITOS.

A compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

O litígio decorreu do reconhecimento parcial dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário 2001 a 2003 e homologação parcial das compensações declaradas em razão, dentre outros aspectos, da glosa de estimativas parceladas nos anos-calendário 1999, 2000 e 2002 e não alcançadas pelos pagamentos do parcelamento imputados aos correspondentes débitos na forma do art. 163 do CTN (e-fls. 328/338). A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade (e-fls. 412/418). O Colegiado *a quo*, por sua vez, admitiu as estimativas parceladas em razão de as orientações de preenchimento da DIPJ exigirem, apenas, o pagamento do parcelamento, e não sua quitação, além de não ter sido observada regularmente a ordem prevista no art. 163 do CTN para a imputação das parcelas pagas, e o voto vencido da Conselheira Relatora trazer fundamentos que não constavam do ato originário de homologação parcial das compensações (e-fls. 809/825).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 18/10/2011 (e-fl. 827), mas há registro de sua ciência em 14/11/2011 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 16/11/2011, veiculando o recurso especial de e-fls. 829/837, no qual a Fazenda aponta divergência em face do Acórdão n.º 108-09.834, que não admitiu o cômputo de

estimativas não recolhidas tempestivamente e objeto de parcelamento no saldo negativo utilizado em compensação.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 845/847, do qual se extrai:

Na espécie, a recorrente colacionou cópia da íntegra do citado Acórdão n.º 203-11.648, fls. 230 a 241.

Da contraposição dos fundamentos expressos na ementa e no voto condutor dos Acórdãos paradigmas, evidencia-se que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

Com efeito, o voto do acórdão recorrido sustenta que “*dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano calendário, devem ser abatidas as parcelas referentes aos valores de tributos determinados por estimativas inscritos no PAES, uma vez que estes valores representam créditos tributários cuja exigibilidade esta suspensa*”. Em sentido inverso, porém, é o entendimento firmado pelo acórdão paradigma, haja vista expor tese no sentido de que levando em consideração que parcelamento não equivale a pagamento para fins tributários, o contribuinte não poderá utilizar no saldo negativo de IRPJ/CSLL, apurado no encerramento do ano-calendário a estimativa mensal não recolhida e parcelada enquanto as prestações do parcelamento não sobrepujarem o imposto devido no período em discussão.

Ante ao exposto, o acórdão apresentado pela Fazenda Nacional, ao meu ver, cumpre a exigência de demonstrar, fundamentadamente, a divergência de interpretação de lei tributária entre Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DÊ SEGUIMENTO ao recurso interposto em relação ao ponto questionado do acórdão recorrido.

A PGFN argumenta que a legislação que rege a compensação pressupõe excesso do pagamento de estimativas em relação ao IRPJ devido, em determinado período, e o parcelamento, embora no âmbito civil corresponda a novação e pagamento indireto, no âmbito tributário é hipótese de suspensão do crédito tributário, conforme reconhecido em jurisprudência judicial e doutrina citadas.

Pede, assim, que seja provido o recurso especial, *reformando-se o v. acórdão recorrido, com o conseqüente reconhecimento da ilegalidade da utilização das estimativas parceladas na composição dos saldos negativos dos tributos.*

Cientificada em 30/03/2012 (e-fls. 850), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 16/04/2012 (e-fls. 851/855) na qual assevera que *a questão demonstra-se favorável à Recorrida exatamente porque assim determina a lei*, destacando que Lei n.º 9.430/96, com as alterações das Leis n.º 10.833/2003 e 11.051/2004, citada no julgamento de 1ª instância representaria inovação nos fundamentos jurídicos do desconhecimento parcial de seus créditos. Faz referências às orientações de preenchimento da DIPJ 2003, que condicionariam a utilização das estimativas parceladas ao pagamento do parcelamento, sem exigir sua quitação, mas apenas que *tenha pagamento*. Apresenta objeções à interpretação do art. 163 do CTN dada pela Unidade de Origem, afirma que *existe base para as compensações* em 2003, cogita da necessidade de lançamento para tais questionamentos e, ao final, pede que seja mantido o acórdão recorrido.

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 16/04/2012 (e-fls. 856/858) no qual arguiu divergências não admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 861/863, seguindo-se a confirmação da negativa de seguimento em despacho de reexame datado de 14/11/2012 (e-fls. 864/865), dos quais a Contribuinte foi cientificada em 09/01/2013.

Os autos retornaram ao CARF e foram sorteados para relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Com sua dispensa do mandato, promoveu-se novo sorteio.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

A divergência jurisprudencial está regularmente demonstrada, nos termos do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 845/847, cujas razões são aqui adotadas. De fato, enquanto no acórdão recorrido admitiu-se que estimativas parceladas compusessem os saldos negativos de IRPJ e CSLL utilizados em compensação, no paradigma n.º 108-09.834 afirmaram a impossibilidade de dedução das estimativas *enquanto as prestações pagas no parcelamento não sobrepujarem o imposto devido no período*.

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

A matéria em questão já foi apreciada por esta Turma no Acórdão n.º 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:

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 n.º 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 N.º 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 n.º 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/n.º 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 indubitoso 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 n.º 135/2003 (31/10/2003),

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 n.º 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. 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 processo administrativo n.º 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 n.º 10680.904418/2006-33 (fls. 267/268), aderindo ao parcelamento instituído pela Lei n.º 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.

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).

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 n.º 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 n.º 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).

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.

Ressalte-se que não se trata, aqui, de estimativas compensadas, não-homologadas e parceladas, mas sim de estimativas não recolhidas e parceladas no âmbito do PAES. Logo, a pretensão do sujeito passivo é liquidar débitos na data apresentação das DCOMP aqui em litígio, com a atualização do direito creditório desde a apuração dos saldos negativos em 31/12/2002 e 31/12/2003, mas integrando ao direito creditório o pagamento do parcelamento a partir de 2003.

Neste contexto, adotando-se aqui as razões expostas no voto condutor do Acórdão n.º 9101-003.708, não merece reparos o despacho decisório de e-fls. 332/333, que assim expõe:

Neste ponto convém transcrever orientações concernentes às linhas 12A/16 - Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa e 12A/17 - Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada, constantes das instruções de preenchimento da DIPJ/2003:

**"Linha 12A/16 - Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa**

(.....)

*Somente podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores de estimativa efetivamente pagos relativos ao ano-calendário.*

*Considera-se efetivamente pago por estimativa o crédito tributário extinto por meio de: dedução do imposto de renda retido ou pago sobre as receitas que integram a base de cálculo, compensação de pagamento a maior e/ou indevido, compensação do saldo negativo de IRPJ de períodos anteriores, compensação solicitada por meio de processo administrativo, compensação autorizada por medida judicial e valores pagos por meio de Darf.*

(.....)

**Linha 12A/17 - Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada**

*Informar, nesta linha, o valor original correspondente a parcelamento de IRPJ apurado no transcorrer do ano-calendário sobre a base de cálculo estimada ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução.*

*Atenção:*

*O pedido de restituição ou a utilização para compensação, mediante processo administrativo ou não, do saldo parcelamento de deimposto de renda sobre a base de cálculo estimada, ou apurado em balanço ou balancete de suspensão ou redução, ficam condicionados ao pagamento do referido parcelamento.*

(.....)

(os grifos não constam no original)

22. Resta claro que somente podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores das estimativas efetivamente pagos. As estimativas parceladas não são consideradas efetivamente pagas, e, portanto, não podem ser deduzidas.

23. Esta conclusão tem por suporte legal o art. 6º, §1º, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que determina:

**"Pagamento por Estimativa**

*Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.*

*§ 1º saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:*

(.....)

*II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.*

(.....)"

Correta, portanto, a verificação promovida pela autoridade fiscal quanto ao efetivo pagamento dos valores incluídos no PAES até 23/12/2003 (*Data da transmissão da Dcomp original mais recente*). Apenas que, como a PGFN não arguiu divergência acerca da interpretação firmada no acórdão recorrido acerca dos critérios que deveriam ser adotados nesta imputação, mediante interpretação do art. 163 do CTN, os cálculos devem ser reformulados segundo as diretrizes ali fixadas.

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

- Acórdão n.º 9101-003.898: na sessão de julgamento de 8 de novembro de 2018, os Conselheiros André Mendes Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteadado, 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 n.º 9101-004.003: na sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2019, os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadado, Livia 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 n.º 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, além de não se tratar aqui de estimativas compensadas e posteriormente parceladas, pelas razões antes expostas, não é possível reconhecer ao sujeito passivo direito creditório na data de apresentação da DCOMP em litígio relativamente às estimativas que somente foram liquidadas, mediante pagamento do parcelamento, em momento posterior.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto para reconhecer a *ilegalidade da utilização das estimativas parceladas na composição dos saldos negativos dos tributos*, mas com observância dos demais critérios fixados no acórdão recorrido, não controvertidos no recurso especial interposto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

