



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.003912/2002-61  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.336 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO ITAULEASING S.A.

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

Ano-calendário: 1997

**SALDO NEGATIVO. ATUALIZAÇÃO**

Os saldos negativos apurados anualmente poderão ser restituídos ou compensados acrescidos de juros calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação, mesmo se as estimativas que o integram forem pagas sem recomposição integral da mora, em razão de dispensa por lei que confere anistia.

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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), que votou por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

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 em exercício). Ausente a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do Acórdão n.º 1401-001.511 que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário manejado por BANCO ITAULEASING S.A. (atual denominação de CIA. ITAULEASING DE ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.).

Os autos referem-se à análise de PER/DComp por intermédio da qual o contribuinte busca compensar débitos com suposto crédito decorrente do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 1997, no valor original de R\$ 5.206.600,66.

Em primeira análise, a unidade de origem reconheceu o crédito original de R\$ 3.246.075,07.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade e a DRJ converteu o julgamento em diligência (e-fls. 426-430) a fim de que a unidade de origem analisasse o pleito do contribuinte levando-se em consideração também pagamentos de estimativa realizados a destempo com os benefícios previstos no art. 10 da MP n.º 1.858-6/1999<sup>1</sup> e no art. 13 da Lei n.º 10.637/2002<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 10. O art. 17 da [Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:

"§ 1º O disposto neste artigo estende-se:

I - aos casos em que a declaração de constitucionalidade tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário;

II - a contribuinte ou responsável favorecido por decisão judicial definitiva em matéria tributária, proferida sob qualquer fundamento, em qualquer grau de jurisdição;

III - aos processos judiciais ajuizados até 31 de dezembro de 1998, exceto os relativos à execução da Dívida Ativa da União.

§ 2º O pagamento na forma do **caput** deste artigo aplica-se à exação relativa a fato gerador:

I - ocorrido a partir da data da publicação do primeiro Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, na hipótese do inciso I do parágrafo anterior;

II - ocorrido a partir da data da publicação da decisão judicial, na hipótese do inciso II do parágrafo anterior;

III - alcançado pelo pedido, na hipótese do inciso III do parágrafo anterior.

**§ 3º O pagamento referido neste artigo:**

I - importa em confissão irretratável da dívida;

II - constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil;

III - poderá ser parcelado em até seis parcelas iguais, mensais e sucessivas, vencendo-se a primeira no mesmo prazo estabelecido no **caput** para o pagamento integral e as demais no último dia útil dos meses subseqüentes;

**IV - relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, poderá ser efetuado em quota única, até o último dia útil do mês de julho de 1999.**

§ 4º As prestações do parcelamento referido no inciso III do parágrafo anterior serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês de vencimento da primeira parcela até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

**§ 5º Na hipótese do inciso IV do § 3º, os juros a que se refere o parágrafo anterior serão calculados a partir do mês de fevereiro de 1999.**

§ 6º O pagamento nas condições deste artigo poderá ser parcial, referente apenas a determinado objeto da ação judicial, quando esta envolver mais de um objeto.

§ 7º No caso de pagamento parcial, o disposto nos incisos I e II do § 3º alcança exclusivamente os valores pagos.

Após nova análise por parte da unidade de origem, foi proferido despacho decisório complementar para reconhecer o valor adicional, e originário, de R\$ 5.036.980,49 (relativo ao montante pago pelo contribuinte referente a estimativas de IRPJ do ano-calendário de 1997, recolhidos com base em leis que concederam anistias). Os valores foram reconhecidos considerando-se a data do pagamento tido por indevido, incidindo juros moratórios somente a partir de tais datas. A unidade de origem manteve ainda o indeferimento de valores relativos a recolhimentos de PIS-Dedução que, no entender da autoridade fiscal, não poderiam compor o saldo negativo de IRPJ por se tratar de contribuição social, e, portanto, de natureza distinta do imposto e sujeito à destinação legal própria<sup>3</sup>.

À fl. 816, o contribuinte esclarece e consolida os valores já reconhecidos pelo Fisco, conforme reproduzido a seguir:

9. Importante esclarecer que o crédito reconhecido pela Autoridade Administrativa totaliza o valor original de R\$ 8.524.281,28, conforme quadro abaixo.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ/1997	VALORES	E-Processo
Saldo Negativo Reconhecido	3.426.075,07	Fls. 368 a 374
Exigível suspenso - anistia	5.036.980,49	Fls. 528 a 539
PA 16327.001932/2001-18 - anistia	61.225,72	Fls.728 a 739
<b>Total</b>	<b>8.524.281,28</b>	

A DRJ, então, proferiu nova decisão indeferindo a manifestação de inconformidade apresentada, mantendo a decisão da unidade de origem.

Intimado, o contribuinte manejou Recurso Voluntário que redundou no Acórdão n.º 1401-001.511 (sessão de 22/01/2016) que proveu parcialmente o apelo e recebeu a seguinte ementa:

§ 8º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS." (NR) [grifos nossos]

<sup>2</sup> Art. 13. Poderão ser pagos até o último dia útil de janeiro de 2003, em parcela única, os débitos a que se refere o [art. 11 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), vinculados ou não a qualquer ação judicial, relativos a fatos geradores ocorridos até 30 de abril de 2002.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos a serem pagos e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundam as referidas ações.

**§ 2º Na hipótese de que trata este artigo, serão dispensados os juros de mora devidos até janeiro de 1999, sendo exigido esse encargo, na forma do § 4º do art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, acrescido pela [Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), a partir do mês:**

**I - de fevereiro do referido ano, no caso de fatos geradores ocorridos até janeiro de 1999;**

II - seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos.

§ 3º Na hipótese deste artigo, a multa, de mora ou de ofício, incidente sobre o débito constituído ou não, será reduzida no percentual fixado no caput do [art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991](#).

§ 4º Para efeito do disposto no caput, se os débitos forem decorrentes de lançamento de ofício e se encontrarem com exigibilidade suspensa por força do [inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), o sujeito passivo deverá desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto.

<sup>3</sup> A fim de se evitar aprofundar a discussão sobre o tema, esclarece-se que essa matéria, apesar de ter sido objeto de Recurso Especial por parte do contribuinte, além de o recurso não ter sido admitido tanto em sede de despacho de admissibilidade do próprio recurso, e também em despacho de agravo, o contribuinte apresentou petição de fls. 956-957 informando sobre sua desistência a respeito dessa matéria (inclusão dos débitos compensados indevidamente no Programa Especial de Regularização Tributária - PERT).

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ***Ano-calendário: 1997*

*SALDO NEGATIVO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. A atualização de indébito decorrente de pagamento a maior de IRPJ-estimativa, feito após o fim do ano-calendário, deve ter por base a data da apuração do saldo negativo, e não a data do efetivo recolhimento, não havendo que se falar em enriquecimento sem causa do contribuinte em prejuízo da Fazenda Pública quando o contribuinte efetua o recolhimento no âmbito de programas de anistia.*

*RECOLHIMENTO DE PIS-DEDUÇÃO SOBRE ESTIMATIVA DE IRPJ. CONVERSÃO EM INDÉBITO DE IRPJ. IMPOSSIBILIDADE. O recolhimento feito a título de PIS-DEDUÇÃO, embora relativo a IRPJ-estimativa pago a maior, não pode compor eventual Saldo Negativo do IRPJ a Pagar, pois, como contribuição social, é tributo de natureza distinta de imposto e sujeito à destinação legal própria, e cuja conversão em indébito de IRPJ reclama autorização expressa de norma legal, ora inexistente.*

O contribuinte interpôs Recurso Especial sobre a matéria referente ao PIS-Dedução, o recurso não foi admitido. Intimado, interpôs Agravo que manteve o despacho denegatório. Ato contínuo, o contribuinte apresentou petição de fls. 956-957 informando sobre a inclusão dos débitos compensados no PERT e a consequente desistência do recurso sobre a matéria.

A PGFN foi intimada do acórdão recorrido e apresentou Recurso Especial que, por meio do Despacho de Admissibilidade fls. 757-762, foi admitido. Destaco os principais excertos do despacho em questão:

Cientificada, a PFN manejou Recurso Especial (e-fls. 741/748), argüindo que a interpretação dada à legislação tributária pelo Acórdão n.º 1401-001.511 diverge de outras decisões proferidas pelo CARF e/ou Conselho de Contribuintes, no que toca à seguinte questão:

**Divergência: termo inicial para a contagem dos juros calculados à taxa SELIC sobre os valores recolhidos e depositados em juízo, que vieram a compor o saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 1997, o qual posteriormente veio a se tornar crédito pleiteado pelo contribuinte via declaração de compensação.** [art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95, conforme expressamente indicado pela PGFN à fl.746]

Indica como paradigma o Acórdão n.º 1102-00.045.

[...]

De acordo com o art. 7º, § 5º, da Portaria MF n.º 527/2010, tratando-se de processo eletrônico, o prazo para a interposição do recurso especial pela PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN) mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo. Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 10/03/2016 (e-fl. 740). Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 09/04/2016, sábado. Já o prazo de 15 (quinze) para interposição de recurso especial tem como termo inicial o primeiro dia útil seguinte, dia 11/04/2016 e final o dia 25/04/2016. Desse modo, é tempestivo o recurso especial anexado ao e-processo em 25/04/2016 (encaminhamento do processo e-fl. 755).

Houve indicação de acórdão paradigma e as ementa do acórdão paradigma foi transcrita no corpo das razões recursais, assim como cópia integral da decisão foi anexada junto do Recurso Especial.

[...]

Como visto, nesta matéria, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

*SALDO NEGATIVO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. A atualização de indébito decorrente de pagamento a maior de IRPJestimativa, feito após o fim do ano-calendário, deve ter por base a data da apuração do saldo negativo, e não a data do efetivo recolhimento, não havendo que se falar em enriquecimento sem causa do contribuinte em prejuízo da Fazenda Pública quando o contribuinte efetua o recolhimento no âmbito de programas de anistia.*

O paradigma, na mesma matéria, veiculou a seguinte ementa:

Acórdão n.º 1102-00.045

*ESTIMATIVAS MENSASIS - Os débitos das estimativas mensais são provisórios, e com o encerramento do ano-calendário consolidam-se na apuração anual.*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO CUMULADO COM COMPENSAÇÃO. O pagamento das estimativas no âmbito da anistia implica alteração do saldo negativo, que pode ser aproveitado para compensação com a contribuição devida em período posterior.*

*DIREITO CREDITÓRIO - JUROS INCIDENTES - Sobre os pagamentos caracterizados como indevidos incidem juros a partir da data do efetivo pagamento a maior.*

O caso apreciado pelo acórdão recorrido diz respeito ao termo de início de atualização de indébito pela taxa SELIC, pleiteado em restituição, especificamente estimativas de IRPJ recolhidas/depositadas judicialmente/convertidas em renda no âmbito de programa de anistia, após o encerramento do ano-calendário, em valores maiores do que o próprio IRPJ apurado ao final do exercício.

No voto vencido, o relator original do voto assinalou que o contribuinte, ao recolher/depositar os valores no âmbito de programas de anistia, teria se beneficiado de reduções do saldo devedor e, por isso, pleitear o crédito de saldo negativo atualizado "como se saldo negativo fosse", ou seja, desde janeiro de 1998, lhe propiciaria uma espécie de "ganho", porque, por um lado, para fins de formação do indébito a compensar, o contribuinte teria os valores atualizados pela SELIC desde janeiro de 1998, enquanto que, para fins do cálculo do valor a ser pago/convertido em renda anos depois, o contribuinte se beneficiou de reduções, tendo, na prática, pago/depositado menos do que o crédito que pretende compensar.

Mas o relator do voto vencedor entendeu que o fato de o contribuinte se beneficiar de programas de anistia expressamente previstos em lei, não teria o condão de alterar a natureza dos pagamentos efetuados no âmbito de tais remissões. Assim, se o valor pago/depositado o foi a título de saldo negativo, é esta a natureza do pagamento, e assim ele deve ser corrigido pela SELIC, não obstante o pagamento/depósito tenha ocorrido apenas anos depois e com reduções previstas em lei.

No caso do paradigma, o colegiado avaliou a situação em que o contribuinte apresentou Dcomp informando a existência de direito creditório próprio, proveniente de parcela recolhida indevidamente ou a maior de CSLL relativa ao período de apuração anual de 1998, efetuada sob o amparo de anistia - MP 38/02. O contribuinte entendeu que encontrava-se em condições de se beneficiar da anistia, pois havia ajuizado ação para

discutir a majoração da alíquota da CSLL e, segundo consta em sua DIPJ, deixou de pagar parte das estimativas do ano de 1998 por estar discutindo judicialmente a majoração da alíquota. Para tanto, apresentou requerimento no qual figurava como valor a ser pago ou parcelado o somatório das parcelas das estimativas mensais não pagas por estarem com a exigibilidade suspensa. Todavia, entendeu que pagou a maior, e que o valor que deveria ter figurado como com exigibilidade suspensa é o que aparece no quadro 30 de sua DIPJ (retificadora, apresentada em 29 de abril de 2002), ou seja, o que permaneceu devido após o ajuste anual.

A autoridade administrativa não reconheceu o direito creditório ao argumento de que a adesão à anistia concedida pela MP 38/02 importaria em confissão irretratável de dívida, e que não seria possível alterar o valor efetivamente pago, para aquele que o contribuinte cogitaria ser correto.

O colegiado entendeu que a expressão "confissão irretratável de dívida" não teria o alcance tão amplo almejado pela autoridade fiscal, e que seria inegável que o pagamento das estimativas que estavam com exigibilidade suspensa tem como consequência inafastável a alteração do valor apurado na linha 35 da Ficha 30 da DIPJ - saldo da CSLL a pagar.

E concluiu que uma vez que o saldo negativo apurado pode, nos termos da lei, ser compensado nos meses subsequentes, a diferença a maior do saldo negativo decorrente de pagamento das estimativas no âmbito da anistia caracterizaria direito creditório a ser utilizado em compensação, sobre o qual incidirão juros a partir da data do efetivo pagamento a maior.

Como se vê, os casos confrontados tratam do pagamento de estimativas, com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, em regime de anistia.

Contudo, em que pese enfrentarem questões semelhantes, os colegiados decidiram de modo diverso.

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido entendeu que os valores recolhidos a título de estimativa intempestivamente em programa de anistia, por compor saldo negativo de 1997, deveria ser atualizado pela Selic a partir de 01/1998, o paradigma consignou que os juros deverão incidir do efetivo pagamento a maior caracterizado pelo recolhimento das estimativas no âmbito do programa de anistia.

Comprovada, portanto, a divergência jurisprudencial.

No mérito, assim aduziu a PGFN:

No que se refere à restituição, a Lei nº 9.250/95 prevê expressamente, *in verbis*:

“Art. 39. *omissis*.,

§4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a **compensação ou restituição** será acrescida de **juros** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, **calculados a partir da data do pagamento indevido** ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.” [grifos do recurso]

No caso dos autos, o contribuinte deixou de recolher valores devidos a título de estimativa referente ao ano-calendário de 1997 por força medidas judiciais. Em momento posterior, para se usufruir dos benefícios trazidos pela Lei nº 9.779, de 1999 em regime de anistia, o interessado desistiu das ações judiciais e promoveu o recolhimento das citadas estimativas na forma preconizada pelo citado ato legal.

Ressalte-se que o pagamento das estimativas somente se deu em 30 de julho de 1999, sob o benefício do artigo 17 da Lei nº 9.779/1999. Até esta data, a Fazenda Pública não esteve de posse das antecipações, nem do saldo negativo.

Assim, somente a partir de 30 de julho de 1999, quando se deu o pagamento das estimativas com a exigibilidade suspensa até então, seriam devidos os juros, sob pena de indenização financeira por privação fictícia, não real, de capital, pleito desprovido de fundamento no direito e na lei.

O fim da atualização de indébito reside em indenizar o titular do direito creditório pela privação dos recursos financeiros transferidos em excesso para os cofres da Fazenda Pública. Porém, na hipótese versada nestes autos, isso não se implementou, pois embora o indébito em questão se refira a fato gerador ocorrido no último dia do ano-calendário de 97, quando se apurou o saldo do IRPJ, a privação de recursos concretamente somente veio a ocorrer a partir das datas dos pagamentos realizados a maior.

Sem os recolhimentos das estimativas no ano de 97, por qualquer que seja o motivo, não incorreu em qualquer prejuízo que reclame compensação por juros.

Assim como procedeu a fiscalização, o saldo credor em favor do contribuinte, decorrente do pagamento tardio de estimativas, deve ser atualizado a partir do efetivo recolhimento de tais valores.

O contribuinte foi intimado acerca do Recurso Especial interposto pela PGFN em 30/11/2016 (fl. 766) e em 14/12/2016 (fl. 767) apresentou tempestivamente Contrarrazões de fls. 813-819 aduzindo, em síntese:

- que o Apelo Fazendário não deveria ser conhecido, pois:

15. Para comprovar o dissídio jurisprudencial, a Recorrente informa como decisão paradigma o acórdão nº 1102-00.045. No entanto, analisando as razões daquela decisão, verifica-se que ele apenas corrobora em parte o entendimento proferido no acórdão Recorrido, uma vez que reconhece que as estimativas quitadas na anistia compõem o saldo negativo do ano-calendário de 1998, caracterizando direito creditório a ser utilizado em compensação, in verbis:

"(...) É inegável que o pagamento das estimativas que estavam com exigibilidade suspensa tem como consequência inafastável a alteração do valor apurado na linha 35 da Ficha 30 da DIPJ (saldo da CSLL a pagar).

No caso concreto, consideradas as informações contidas na DIN (fls.68), o pagamento das estimativas com o benefício da anistia implicaria a seguinte alteração: (quadro)

**Uma vez que o saldo negativo apurado pode, nos termos da lei, ser compensado nos meses subsequentes, a diferença a maior do saldo negativo decorrente do pagamento das estimativas no âmbito da anistia (R\$ 772.108,92) caracteriza direito creditório a ser utilizado em compensação.**  
[destaques das contrarrazões]

- segundo o raciocínio do contribuinte, no paradigma as estimativas recolhidas a destempo e em excesso em sede de anistia comporiam o saldo negativo requerido pelo contribuinte e, conseqüentemente, o direito creditório requerido pelo contribuinte teria sido reconhecido. No aresto recorrido, decidiu-se no mesmo sentido, portanto, não haveria divergência entre recorrido e paradigma para a admissão do Recurso Especial da Fazenda. Desse modo, o Apelo Fazendário não deveria ser conhecido;

- no mérito, argumenta que a legislação de regência não traria qualquer restrição quanto à utilização dos pagamentos de estimativa realizadas nos termos da MP 1.858/99 na composição do saldo negativo, citando alguns precedentes que corroborariam sua tese;

- desse modo, a atualização do direito creditório adicional reconhecido pelo Fisco e decorrente dessas estimativas deveria ser atualizado a partir de janeiro de 1998 (mês subsequente ao encerramento do ano-calendário), concluindo:

**20. Vale lembrar, conforme demonstrado nas folhas 463 a 475 dos autos, que foram considerados pelo Recorrido em seus pagamentos, a data de vencimento das estimativas dos meses de janeiro a dezembro de 1997, logo, na atualização monetária desses valores, ainda que com os benefícios de redução de juros e multa previstos nas respectivas anistias, foram consideradas a data do fato gerador e não a data do pagamento, não podendo, portanto, o direito creditório ser calculado a partir daquela data (30/07/1999). [destaques das contrarrazões]**

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, questionando, inclusive, o conhecimento do Apelo Fazendário em razão de o acórdão recorrido e o paradigma indicado supostamente não divergirem quanto à inclusão de estimativas recolhidas a destempo, em sede de anistia, na composição do saldo negativo do respectivo período de apuração.

Discordo do entendimento do contribuinte.

A discussão posta nos autos não repousa, em última análise, na inclusão ou não das estimativas pagas a destempo, com redução de juros moratórios em razão de anistia, na composição do saldo negativo, mas sim da data inicial em que devem ser aplicados os juros para fins de cálculo do direito creditório: *da data da formação do saldo negativo (juros a partir do primeiro dia do exercício seguinte), ou a partir da data do pagamento das estimativas quando recolhidas a destempo e em sede de anistia.*

No aresto recorrido consta no voto vencedor que o fato de o contribuinte se beneficiar de programas de anistia expressamente previstos em lei não alteraria o a natureza dos pagamentos efetuados no âmbito dessas exclusões de crédito tributário. Por essa razão, o valor recolhido, ainda que em sede de anistias, deveria ser corrigido pela taxa SELIC desde o encerramento do período de apuração, ainda que o pagamento tenha ocorrido apenas anos depois e com reduções previstas em lei. Veja-se excerto do voto nesse sentido:

Com a devida vênia, entendo que o fato de o contribuinte se beneficiar de programas de anistia expressamente previstos em lei não tem o condão de alterar a natureza dos pagamentos efetuados no âmbito de tais remissões. Assim, se o valor pago/depositado o foi a título de saldo negativo, é esta a natureza do pagamento, e assim ele deve ser corrigido pela SELIC, não obstante o pagamento/depósito tenha ocorrido apenas anos depois e com reduções previstas em lei.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento ao recurso voluntário quanto aos itens 1 e 3, considerando os respectivos valores como saldo negativo de 1997, portanto atualizados pela SELIC desde janeiro de 1998.

Já no paradigma indicado, embora, de fato, conclua-se que os pagamentos de estimativa realizados após o encerramento do período de apuração e em sede de anistia deveriam compor o saldo negativo, por outro lado, determinou-se que sobre o direito creditório reconhecido deveriam incidir juros **a partir da data do efetivo pagamento a maior**, conforme excertos do voto condutor do aresto a seguir reproduzidos:

Uma vez que o saldo negativo apurado pode, nos termos da lei, ser compensado nos meses subseqüentes, **a diferença a maior do saldo negativo decorrente do pagamento das estimativas no âmbito da anistia (R\$772.108,92) caracteriza direito creditório a ser utilizado em compensação.**

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso **para reconhecer o direito creditório** no valor de R\$772.108,92, **sobre o qual incidirão juros a partir da data do efetivo pagamento a maior.** [grifos nossos]

Desse modo, o fato de o paradigma afirmar que as estimativas recolhidas em sede de anistia devem compor o saldo negativo não significa que esse seja o cerne da discussão, pois a divergência apontada pela PGFN diz respeito, unicamente, à data de valoração desses pagamentos para fins de determinação do *dies a quo* para fins de incidência de juros em relação ao direito creditório decorrente desses pagamentos de estimativas.

Saliento que se a discussão travada dissesse respeito à data da transmissão da declaração de compensação, em hipótese em que essa tivesse se dado antes do pagamento das estimativas em um dos julgados, e, no outro, a transmissão fosse transmitida somente após o pagamento das estimativas, estaríamos diante de situação em que o paradigma em exame não guardaria a necessária semelhança fática para configurar a divergência interpretativa de lei para fins de admissibilidade de recurso especial. No caso dos acórdãos recorrido e paradigma, as compensações declaradas pelos contribuintes, em ambos os processos, *se deram após os pagamentos das estimativas a destempo*, e, portanto, não interferem na divergência de interpretação dada por ambos em relação ao disposto no § 3º do art. 39 da Lei nº 9.250/95<sup>4</sup>, dispositivo legal implicitamente aplicado de forma divergente em ambos os julgados.

Portanto, perfeitas as conclusões do Despacho de Admissibilidade que, com as escusas necessárias, por oportuno volto a reproduzir:

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido entendeu que os valores recolhidos a título de estimativa intempestivamente em programa de anistia, por compor saldo negativo de 1997, deveria ser atualizado pela Selic a partir de 01/1998, o paradigma consignou que os juros deverão incidir do efetivo pagamento a maior caracterizado pelo recolhimento das estimativas no âmbito do programa de anistia.

Assim sendo, encaminho meu voto para conhecer do Recurso Especial.

## 2 MÉRITO

O mérito da lide é relativamente simples: o contribuinte possuía débitos de estimativa de IRPJ com exigibilidade suspensa relativamente ao ano-calendário de 1997, e, em 30 de julho de 1999 quitou os referidos débitos no bojo de anistia instituída pela MP 1.858-6/99

---

<sup>4</sup> Art. 39. [...]

§4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

na qual somente incidiu taxa Selic *sobre os débitos somente a partir de fevereiro de 1999*<sup>5</sup>. Em novembro de 2002 o contribuinte protocolou declaração de compensação cuja origem de crédito era o saldo negativo de 1997. Afora as questões já resolvidas de forma definitiva nos autos, e no que interessa ao deslinde da presente controvérsia, a unidade de origem reconheceu a parcela do crédito pleiteado referente às estimativas recolhidas em sede de anistia, considerando como *dies a quo* para cálculo dos juros a data do efetivo recolhimento.

O contribuinte, por sua vez, entende essas estimativas, por compor o saldo negativo do ano-calendário de 1997, os juros a que faria jus deveriam ser calculados a partir do mês de janeiro de 1998.

A decisão recorrida acatou o pleito do contribuinte.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial.

Pois bem, sobre tema similar, ainda que de forma subsidiária, já me pronunciei no processo n.º 10680.901143/2013-13 (Acórdão n.º 1301-002.743) sobre os entraves decorrentes do desencontro entre a taxa de juros utilizada pelo contribuinte no cálculo de determinados débitos e aquela aplicada no cálculo do direito creditório a que faria jus o contribuinte em relação aos mesmos débitos recolhidos indevidamente, conforme reproduzido a seguir:

Com a devida vênia, ousou discordar de meus pares quanto ao provimento do recurso voluntário em exame.

Entendo que a liquidez e a certeza do crédito tributário devem ser aferidas no momento da transmissão da declaração de compensação. Não faz sentido homologar uma compensação em que o suposto crédito do sujeito passivo não existe na data do encontro de contas.

[...]

Pois bem, no caso concreto, à data de transmissão da declaração de compensação o contribuinte não havia adimplido com as estimativas que compunham o seu pretenso saldo negativo. Essas estimativas foram alvo de pedido de parcelamento, nos termos da Lei n.º 11.941, de 2009.

[...]

**No caso concreto há ainda outro fator que me leva a votar pelo desprovimento do recurso voluntário: em relação às estimativas em questão, além de terem sido extintas por pagamentos realizados após a data da transmissão da declaração de compensação, no âmbito do parcelamento disciplinado pela Lei n.º 11.941, de 2009, estiveram sujeitas a índices de juros moratórios reduzidos (redução de 20% a 40%), enquanto o débito que se pretendeu extinguir mediante compensação estava sujeito a incidência da taxa Selic sem qualquer redução, nos termos do § 3º do art. 1º daquele diploma legal.**

**Nesse caso, portanto, não se trata tão somente de ajuste temporal entre débito compensado e crédito pleiteado, pois os valores que ingressaram nos cofres públicos, além de terem sido recolhidos após o vencimento do débito em que se**

---

<sup>5</sup> Há ainda uma parcela adicional e de pouco relevo recolhida pelo contribuinte em junho de 2003 com fulcro no art. 13 da Lei n.º 10.637/2002, cujos juros também somente incidiram a partir de fevereiro de 1999.

pleiteou a compensação, **estiveram sujeitos à incidência de juros moratórios inferiores aos débitos que se buscou compensar.**

Ante o exposto, além da afronta ao *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se permitir que um débito seja compensado antes de o contribuinte possuir qualquer indébito perante o Fisco, **a toda evidência, a Fazenda Nacional arcará com esse prejuízo no diferencial dos juros aplicados nesse encontro de contas, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.** [destaques ora inseridos]

No caso concreto, frise-se, não há que se falar em diferencial de juros, pois tanto o débito do contribuinte, quanto o crédito pleiteado, utilizam-se da taxa Selic para correção dos respectivos valores. A controvérsia, gira, isso sim, sobre o aspecto temporal da incidência de juros: para o contribuinte, o seu crédito deveria ser corrigido a partir de janeiro de 1998, enquanto que, no entender da autoridade fiscal que subscreveu o despacho decisório complementar, a incidência de juros deve ser contada a partir do efetivo pagamento do débito, ou seja, 30/07/1999 considerando-se os recolhimentos referentes ao código de receita 2319, ou 31/01/2003 no que diz respeito aos recolhimentos realizados com o código de receita 9210, conforme detalhado na tabela de fl. 589 no bojo do despacho decisório complementar, a seguir reproduzida:

data arrec.	data venc.	proc.ref.	cód.	vl. princ.	total	situação	venc.deb.	sistema
30/07/1999	28/02/1997	95030761913	2319	958.666,20	1.080.896,14	alocado	28/02/1997	SIEF
30/07/1999	31/03/1997	95030761913	2319	203.316,51	229.239,37	alocado	31/03/1997	SIEF
30/07/1999	30/04/1997	95030761913	2319	15.650,11	17.645,50	alocado	30/04/1997	SIEF
30/07/1999	31/05/1997	95030761913	2319	2.192,44	2.471,98	alocado	31/05/1997	SIEF
30/07/1999	30/06/1997	95030761913	2319	21.093,06	23.782,43	NÃO alocado		SIEF
30/07/1999	31/08/1997	95030761913	2319	3.296,77	3.717,11	NÃO alocado		SIEF
30/07/1999	31/08/1997	9700142540	2319	10.270,74	11.580,26	NÃO alocado		SIEF
30/07/1999	31/08/1997	9700142540	2319	312.087,22	351.878,34	NÃO alocado		SIEF
30/07/1999	30/09/1997	9700142540	2319	2.011,43	2.267,89	alocado	30/09/1997	SIEF
30/07/1999	30/09/1997	9700142540	2319	19.975,32	22.522,17	alocado	30/09/1997	SIEF
30/07/1999	30/09/1997	9700142540	2319	57.038,48	64.310,89	alocado	30/09/1997	SIEF
30/07/1999	30/09/1997	9700142540	2319	649.866,50	732.724,48	alocado	30/09/1997	SIEF
30/07/1999	31/10/1997	9700142540	2319	13.471,47	15.189,08	alocado	31/10/1997	SIEF
30/07/1999	31/10/1997	9700142540	2319	30.499,59	34.388,29	PARC alocado	31/10/1997	SIEF
30/07/1999	31/10/1997	9700142540	2319	433.579,89	488.861,33	alocado	31/10/1997	SIEF
30/07/1999	31/10/1997	9700142540	2319	984.151,03	1.109.630,29	alocado	31/10/1997	SIEF
30/07/1999	30/11/1997	9700142540	2319	2.810,69	3.169,05	NÃO alocado		SIEF
30/07/1999	30/11/1997	9700142540	2319	97.136,17	109.521,03	NÃO alocado		SIEF
30/07/1999	31/12/1997	9700142540	2319	31.291,80	35.281,50	alocado	31/12/1997	SIEF
30/07/1999	31/12/1997	9700142540	2319	1.009.768,00	1.138.513,42	alocado	31/12/1997	SIEF
30/07/1999	31/01/1998	9700142540	2319	139.889,82	157.725,77	NÃO alocado		SIEF
				4.998.063,24	5.635.316,32			
31/01/2003	28/02/1997	9500337100	9210	3.724,63	6.770,26	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	31/03/1997	9500337100	9210	3.944,65	7.170,20	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	30/04/1997	9500337100	9210	3.434,88	6.243,58	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	31/05/1997	9500337100	9210	4.632,99	8.421,39	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	31/08/1997	9500337100	9210	14.988,91	27.245,34	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	30/09/1997	9500337100	9210	2.740,28	4.981,01	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	31/10/1997	9500337100	9210	2.727,39	4.957,58	NÃO alocado		SIEF
31/01/2003	30/11/1997	9500337100	9210	2.723,52	4.950,54	NÃO alocado		SIEF
				38.917,25	70.739,90			
				5.036.980,49	5.706.056,22			

Nos termos do no inciso IV do § 3º, c/c § 5º, do art. 10 da MP nº 1.858-6/1999<sup>6</sup> e no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei nº 10.637/2002<sup>7</sup> os débitos em questão do contribuinte somente passaram a ter incidência de taxa Selic - para quitação no âmbito das respectivas anistias – a partir de fevereiro de 1999.

Desse modo, mantendo-se a decisão recorrida, o contribuinte teria um direito a um reconhecimento de crédito referente à taxa Selic acumulada de janeiro de 1998 a janeiro de 1999

---

<sup>6</sup> Art. 10. O art. 17 da [Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:

"§ 1º O disposto neste artigo estende-se:

I - aos casos em que a declaração de constitucionalidade tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário;

II - a contribuinte ou responsável favorecido por decisão judicial definitiva em matéria tributária, proferida sob qualquer fundamento, em qualquer grau de jurisdição;

III - aos processos judiciais ajuizados até 31 de dezembro de 1998, exceto os relativos à execução da Dívida Ativa da União.

§ 2º O pagamento na forma do **caput** deste artigo aplica-se à exação relativa a fato gerador:

I - ocorrido a partir da data da publicação do primeiro Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, na hipótese do inciso I do parágrafo anterior;

II - ocorrido a partir da data da publicação da decisão judicial, na hipótese do inciso II do parágrafo anterior;

III - alcançado pelo pedido, na hipótese do inciso III do parágrafo anterior.

**§ 3º O pagamento referido neste artigo:**

I - importa em confissão irretratável da dívida;

II - constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil;

III - poderá ser parcelado em até seis parcelas iguais, mensais e sucessivas, vencendo-se a primeira no mesmo prazo estabelecido no **caput** para o pagamento integral e as demais no último dia útil dos meses subsequentes;

**IV - relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, poderá ser efetuado em quota única, até o último dia útil do mês de julho de 1999.**

§ 4º As prestações do parcelamento referido no inciso III do parágrafo anterior serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês de vencimento da primeira parcela até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

**§ 5º Na hipótese do inciso IV do § 3º, os juros a que se refere o parágrafo anterior serão calculados a partir do mês de fevereiro de 1999.**

§ 6º O pagamento nas condições deste artigo poderá ser parcial, referente apenas a determinado objeto da ação judicial, quando esta envolver mais de um objeto.

§ 7º No caso de pagamento parcial, o disposto nos incisos I e II do § 3º alcança exclusivamente os valores pagos.

§ 8º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS." (NR) [grifos nossos]

<sup>7</sup> Art. 13. Poderão ser pagos até o último dia útil de janeiro de 2003, em parcela única, os débitos a que se refere o [art. 11 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), vinculados ou não a qualquer ação judicial, relativos a fatos geradores ocorridos até 30 de abril de 2002.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos a serem pagos e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundam as referidas ações.

**§ 2º Na hipótese de que trata este artigo, serão dispensados os juros de mora devidos até janeiro de 1999, sendo exigido esse encargo, na forma do § 4º do art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, acrescido pela [Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), a partir do mês:**

**I - de fevereiro do referido ano, no caso de fatos geradores ocorridos até janeiro de 1999;**

II - seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos.

§ 3º Na hipótese deste artigo, a multa, de mora ou de ofício, incidente sobre o débito constituído ou não, será reduzida no percentual fixado no caput do [art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991](#).

§ 4º Para efeito do disposto no caput, se os débitos forem decorrentes de lançamento de ofício e se encontrarem com exigibilidade suspensa por força do [inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), o sujeito passivo deverá desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto.

sem que tenha arcado com quaisquer juros relativos a esse mesmo período, em franco e evidente prejuízo à Fazenda Nacional.

Na mesma linha de raciocínio que esquadrinhei no Acórdão n.º 1301-002.743, esse descasamento de correção entre os débitos e créditos do contribuinte não fazem qualquer sentido.

A propósito, tratando-se de outro direito de crédito pleiteado por esse mesmo contribuinte, no Acórdão n.º 105-16.794, de relatoria do sempre brilhante e então Conselheiro Waldir Veiga Rocha, o contribuinte teve seu pleito indeferido, conforme depreende-se da ementa do julgado a seguir transcrita:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - EXERCÍCIO: 1996 COMPENSAÇÃO - JUROS SOBRE O INDÉBITO - Verificado que os valores que ensejaram o saldo negativo foram recolhidos com juros de mora, com base no § 5º do art. 17 da Lei n.º 9.779/1999, é de se reconhecer a incidência de juros compensatórios a partir de fevereiro de 1999 sobre o saldo negativo apurado.

Também no âmbito desta 1ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9101-004.447<sup>8</sup>, de relatoria da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, decidiu-se nesse mesmo sentido, ainda que utilizando esse fundamento como razão complementar de decidir. Veja-se:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS PARCELADAS. A utilização de indébito tributário exige que o direito seja líquido e certo. Se a estimativa somente foi quitada em razão de posterior parcelamento, ela não pode ser admitida no saldo negativo, ainda que o parcelamento seja formalizado depois da não homologação de Declaração de Compensação - DCOMP apresentada para liquidação da estimativa. O procedimento correto é apresentação de DCOMP à medida que o saldo negativo vai sendo formado pelos pagamentos parcelados. Inadmissível a contribuinte primeiro se beneficiar do crédito, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquele indébito, **mormente se os benefícios concedidos no parcelamento impedem a recomposição integral da mora.**

[...]

[Trechos do voto condutor do aresto:]

---

<sup>8</sup> Julgado na sessão de 09/10/2019.

Participaram do 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.

Dispositivo do julgado: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, i) quanto às estimativas parceladas, por voto de qualidade, acordam 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; ii) quanto às estimativas compensadas, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial para reformar o acórdão recorrido na parte que reconheceu o saldo negativo formado por estimativas compensadas, sobrestando os autos na Unidade de Origem até o encerramento do litígio administrativo em torno das estimativas compensadas e posterior retorno ao colegiado de origem para apreciação das demais questões daí decorrentes, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões, quanto à primeira divergência, a conselheira Viviane Vidal Wagner.

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 n.º 11.941/2009, restabelecidos pela Lei n.º 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, inexistente enriquecimento sem causa do Erário, mas sim vantagens indevidamente pretendidas pela Contribuinte. Correta, portanto, a glosa, na composição do saldo negativo de IRPJ [...]

A bem da transparência, cumpre-se esclarecer que a matéria foi decidida por voto de qualidade, embora pareça-me que o principal enfoque dado pela maioria da corrente vencida no julgamento fundava-se na possibilidade de que as estimativas parceladas, e ainda não totalmente adimplidas à data da transmissão da declaração de compensação, pudessem compor o saldo negativo.

Cumpre esclarecer, contudo, que no Acórdão n.º 9101-005.101, também de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, este mesmo colegiado - tratando unicamente dessa matéria - decidiu nos exatos termos do aresto recorrido.

Saliente-se ainda que este relator, naquela ocasião, acompanhou o voto condutor daquele acórdão, mas que, reanalisando o tema, desta vez na condição de relator, entendeu por bem reformular seu entendimento sobre a matéria.

Assim sendo, encaminho meu voto para prover o Recurso Especial da PGFN para que a incidência de juros compensatórios sobre a parcela do saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativas recolhidas em sede de anistia, relativo ao ano-calendário de 1997, seja calculado considerando-se como *dies a quo* a data do adimplemento das respectivas estimativas.

### 3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado reiterou o posicionamento expresso por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.101, nos seguintes termos:

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN apresenta, para caracterização do dissídio jurisprudencial, paradigma exarado em face do mesmo sujeito passivo, tendo em conta compensação de saldo negativo formado com estimativas pagas no âmbito da anistia regrada pelo art. 11 da Medida Provisória n.º 38, de 2002, e afirma que há divergência porque naquele julgado os juros aplicados sobre o indébito teriam como termo inicial o recolhimento das antecipações, e não a apuração do saldo negativo.

No paradigma n.º 1102-00.045 trata-se de saldo negativo de CSLL apurado pela mesma Contribuinte no ano-calendário 1998, valendo-se de estimativas também recolhidas com o benefício da anistia trazida pela Medida Provisória n.º 38, de 2002, e destinado à liquidação de estimativa de CSLL apurada em fevereiro/2003. No recorrido a dessemelhança se dá, apenas, no tributo que enseja o saldo negativo (IRPJ, e não CSLL), o ano-calendário de apuração (1996, e não 1998) e o débito liquidado por compensação (estimativa de IRPJ apurada em setembro/2002). Contudo, em ambos os casos se verificam os efeitos retroativos das estimativas liquidadas no âmbito da anistia, dada sua integração a saldo negativo de ano-calendário anterior ao pagamento das antecipações.

Assim, diversamente do alegado pela Contribuinte, há identidade fática entre os casos comparados. Para além disso, constata-se no paradigma que, apesar de reconhecer a formação de saldo negativo no valor apontado pela interessada, a 2ª Turma da 1ª Câmara deu provimento parcial ao recurso voluntário, *para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ R\$772.108,92, sobre os quais incidirão juros a partir da data do efetivo pagamento.*

O relatório do paradigma assim define os contornos do litígio lá apreciado:

Itaú Previdência e Seguros S.A. recorre da decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que indeferiu sua manifestação de inconformidade com o Despacho Decisório da autoridade administrativa não reconhecendo o direito creditório pleiteado, ao fundamento de inexistência de pagamento indevido ou a maior e, por consequência, não homologou a compensação declarada, quanto à quitação parcial da CSLL, código 2469 (estimativa), do período de apuração de 28/02/2003.

Na Declaração de Compensação apresentada, a interessada informou a existência de direito creditório próprio, proveniente de parcela recolhida indevidamente ou a maior da CSLL relativa ao período de apuração anual de 1998, efetuada sob o amparo da MP 38/02.



A autoridade não reconheceu o direito creditório ao argumento de que a adesão à anistia concedida pela MP 38/02 importa em confissão irretratável de dívida. Afirmou não ser possível alterar o valor efetivamente pago, de R\$ 3.861.624,45, para aquele que o contribuinte cogita ser correto, de R\$ 1.767.319,67.

Em sua manifestação de inconformidade, a interessada ponderou que:

a) O valor efetivamente pago, de R\$ 3.861.624,45, é composto por R\$ 423.238,11 (que é 1/6 de R\$ 2.539.428,59) + R\$ 2.116.190,55 (que são 5/6 de R\$ 2.539.428,59) + os juros da anistia no montante de R\$ 1.322.195,79, e o montante correto é de R\$ 1.767.319,67, que foi aquele informado na DIPJ/99 como sendo a CSLL com exigibilidade suspensa;

b) a autoridade administrativa ateve-se somente ao valor recolhido, desconsiderando a informação prestada pela Manifestante em sua DIPJ e que é o valor devido de fato, e glosou o recolhimento efetuado a maior com base no § 7º do art. 5º da Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 900/02, vedando ao contribuinte sua restituição;

c) pela aplicação da imputação proporcional e considerando que o valor devido seria de R\$ 3.861.624,45, o julgador constatou insuficiência no recolhimento de R\$ 1.514.270,34, o qual também será objeto de cobrança;

d) o crédito supostamente inexistente é oriundo do pagamento de antecipações, a maior que o devido no ajuste anual, de CSLL do ano-calendário de 1998, cuja exigibilidade foi discutida no Mandado de Segurança n.º 98.0002625-8, e o pagamento decorreu da adesão à anistia fiscal concedida pela MP 38/02 (doc.06);

e) a Manifestante, ao invés de recolher apenas o valor do principal da CSLL suspensa apurada em dezembro/98 (artigo 16 da IN n.º 93/97), no valor de R\$ 1.767.319,67 (linha 34 da ficha 30 da DIPJ de 1998), efetuou o recolhimento de todas as antecipações apuradas no decorrer do ano, com principal no montante de R\$ 2.539.428,59, efetuando, desta forma, **pagamento a maior de principal no valor de R\$ 772.108,92, que com juros SELIC de 77,75% até mar/03, totalizou os R\$ 1.372.423,61 compensados** (conforme demonstrativo anexo ao documento 05);

f) a confissão irretratável a que se refere a fiscalização só pode ser aplicada quanto à dívida efetivamente devida pelo contribuinte, e o fato de o contribuinte efetuar pagamento de tributo a maior não significa dizer que os respectivos valores serão incorporados ao patrimônio público, sem ter o contribuinte o direito à restituição ou compensação, o que implica evidente enriquecimento ilícito do fisco.

g) a Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 900/2002, ao prever, em seu artigo 5º, §7º, que o pagamento de tributos com base na anistia concedida pela MP 38/02 não implicará restituição de quantias pagas, nem compensação de dívidas, afronta a legislação tributária que trata do instituto da compensação/restituição, e por esse motivo deve ser afastada sua aplicação pelo julgador administrativo.

Requeru, afinal:

(a) a reforma da decisão denegatória, para que seja reconhecido o direito creditório tal como pretendido, homologando-se, via de consequência, a compensação declarada e extinguindo o crédito tributário, nos termos do artigo 156, II, do CTN;

**(b) o cancelamento da Carta de Cobrança n.º 138, emitida em 14/11/06, que exige o pagamento da CSLL compensada da competência fevereiro de 2003, no valor principal de R\$ 1.372.423,61;**

(c) seja afastado qualquer procedimento de cobrança relativamente à suposta insuficiência de pagamento da CSLL mensal apontada pela autoridade fiscal, no valor de R\$ 1.514.270,34.

A Turma *a quo* indeferiu a manifestação de inconformidade, mantendo o decidido no despacho recorrido. Ciente da decisão em 17 de julho de 2007, a interessada ingressou com recurso em 08 de agosto seguinte, reeditando as razões declinadas perante a DRJ

É o relatório.

Como se vê, o pedido da Contribuinte, naqueles autos, foi a homologação integral da compensação declarada, mediante utilização do saldo negativo de R\$ 772.108,92 com o acréscimo de taxa SELIC até março/2003 que, acumulada em 77,75%, equivale à variação verificada entre janeiro/99 a fevereiro/2003, acrescida da taxa de 1% no mês de março/2003.

Já o voto condutor do paradigma, apesar de reconhecer a formação de saldo negativo no montante de R\$ 772.108,92, conclui que deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

A solução do litígio prende-se ao alcance do dispositivo legal que trata da anistia usufruída pelo contribuinte.

O artigo 11 da MP 38, de 2002 permitiu que fossem pagos ou parcelados, até o último dia útil do mês de julho de 2002, nas condições estabelecidas pelo art. 17 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e no art. 11 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 30 de abril de 2002, relativamente a ações ajuizadas até essa data.

Para gozo do benefício, o § 2º do art. 11 da MP 38 exigia que a pessoa jurídica comprovasse a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos a serem pagos ou parcelados na forma do caput, e renunciasse a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundam as referidas ações.

Por seu turno, o § 3º do art. 17 da Lei n.º 9.779, de 1999, acrescido pela MP n.º 2.158-35/2001, determinou que o pagamento nas condições estipuladas importa em confissão irretratável da dívida e constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil.

O contribuinte encontrava-se em condições de se beneficiar da anistia, pois havia ajuizado ação para discutir a majoração da alíquota da CSLL e, segundo consta em sua DIPJ (retificadora transmitida em 29/04/2002), deixou de pagar parte das estimativas do ano de 1998 por estar discutindo judicialmente a majoração da alíquota. Para tanto, apresentou requerimento no qual figurava como valor a ser pago ou parcelado o somatório das parcelas das estimativas mensais não pagas por estarem com a exigibilidade suspensa.

Todavia, entendeu o contribuinte que pagou a maior, e que o valor que deveria ter figurado como com exigibilidade suspensa é o que aparece no quadro 30 de sua DIPJ (retificadora, apresentada em 29 de abril de 2002), ou seja, o que permaneceu devido após o ajuste anual.

A autoridade administrativa da DEINF assentou que a adesão à anistia concedida pela MP 38/02 importa em confissão irretratável de dívida, descabendo comparar o valor das estimativas efetivamente pagas com o valor correto do débito de CSLL devido no ano, para a apuração de pagamento a maior.

A decisão recorrida, confirmando o entendimento da autoridade administrativa da DEINF e se reportando ao art. 111 do CTN, decidiu que o pagamento promovido pelo contribuinte ao abrigo da MP nº 38, de 2002, nos valores de R\$ 423.238,11 em 31/07/2002 e de R\$ 3.438.386,34 em 30/08/2002, quanto ao valor principal no total de R\$ 3.861.624,45 (detalhamento às fls.229), importa em confissão irretratável da dívida e constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil, conforme previsto no art. 11 da MP nº 38/2002 combinado com o §3º do art. 17 da Lei 9779/99.

Quanto à alegação de "*afrenta a legislação tributária*" pela Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 900/2002, cujo artigo 5º, § 7º prevê que o pagamento de tributos com base na anistia concedida pela MP 38/02 não implicará restituição de quantias pagas, nem compensação de dívidas, no voto condutor da decisão, o julgador pondera que tem o dever de observá-la.

Entendo que a expressão "*confissão irretratável de dívida*" não tem o alcance ilimitado que pretendeu lhe dar a decisão recorrida. Ofenderia os princípios da boa fé e da moralidade, representando enriquecimento ilícito, interpretá-lo como de alcance irrestrito.

Assim por exemplo, em caso de erro comprovado no preenchimento do requerimento do demonstrativo do débito abrangido pela opção, é inadmissível, em face dos princípios que devem orientar a administração pública, que não seja restituído o valor pago a maior. Veja-se que a DCTF também constitui confissão de dívida, e pode ser retificada.

No caso em análise, aparentemente, a hipótese de erro comprovado no preenchimento do demonstrativo que acompanha o requerimento da anistia não teria se configurado, pois os valores ali consignados são, exatamente, os informados mês a mês como estimativa devida e não paga por estar com sua exigibilidade suspensa.

Entretanto, essa é uma impressão que parte de uma análise simplista, mas que merece um aprofundamento. De acordo com as próprias orientações da Receita Federal, os débitos relativos a estimativas são provisórios, e após o encerramento do ano-calendário, existe apenas o débito do saldo do tributo apurado no ano.

É inegável que **o pagamento das estimativas que estavam com exigibilidade suspensa tem como consequência inafastável a alteração do valor apurado na linha 35 da Ficha 30 da DIPJ (saldo da CSLL a pagar)**. No caso concreto, consideradas as informações contidas DIPJ (fl. 68), o pagamento das estimativas com o benefício da anistia implicaria a seguinte alteração:

Ficha 30

Linha	Discriminação	Valor
23	CSLL apurada	3.181.175,41
25	CSLL paga por estimativa	2.538.428,59
28	CSLL a pagar	642.746,82
29	Pagamentos	1.767.319,67
35	SALDO DA CSLL A PAGAR	(1.399.796,05)

Uma vez que o saldo negativo apurado pode, nos termos da lei, ser compensado nos meses subseqüentes, **a diferença a maior do saldo negativo decorrente do pagamento das estimativas no âmbito da anistia (R\$772.108,92) caracteriza direito creditório** a ser utilizado em compensação.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório no valor de R\$772.108,92, sobre o qual incidirão **juros a partir da data do efetivo pagamento a maior.**

O reconhecimento integral do direito creditório em seu valor original, associado ao provimento parcial do recurso voluntário e o uso do adjetivo “efetivo” somente permitem concluir que os juros incidiriam a partir da efetiva formação do indébito, com o pagamento das estimativas.

Frise-se que não há registro de embargos de declaração opostos, ou mesmo de recurso especial interposto pela Contribuinte contra referido paradigma. Para além disso, ela se limitou, em contrarrazões, a apontar a dessemelhança entre os fatos analisados e defender que a matéria sobre a qual reside a divergência não foi apreciada no referido julgado, sem apresentar qualquer materialização em sua execução que confirmasse ser outra a interpretação que deveria ter sido dele extraída.

É certo que o paradigma não traz interpretação expressa acerca do art. 39, §4º da Lei nº 9.250, de 1995, invocado pela PGFN em seu recurso especial. Mas é certo que o acórdão recorrido também não o faz. Para além disso, a indicação da legislação interpretada de forma divergente é ônus imposto ao recorrente, e a demonstração da divergência se faz mediante a apresentação de decisões que, diante de semelhante contexto fático, regido por aquela norma, alcançam conclusões diferentes.

Evidenciado que a PGFN logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial sob estes contornos, seu recurso especial deve ser CONHECIDO.

#### Recurso especial da PGFN – Mérito

A PGFN defende a aplicação dos juros a partir do *efetivo pagamento a maior caracterizado pelo recolhimento das estimativas no âmbito do programa de anistia*, e destaca que a Fazenda Pública só dispôs dos valores recolhidos pela Contribuinte a partir dos pagamentos promovidos com o benefício do art. 17, da Lei nº 9.779, de 1999.

A indisponibilidade, pela Fazenda Pública, dos recursos que integram a formação de indébito tem influenciado o entendimento expresso por esta Conselheira em outros julgados, no sentido de condicionar sua utilização em compensação à quitação das antecipações que o integram. Cite-se, por exemplo, o voto condutor do Acórdão nº 9101-004.447<sup>9</sup>, exigindo a quitação do parcelamento de estimativas para constituição de saldo negativo e sua compensação mediante Declaração de Compensação – DCOMP, instrumento que se presta à extinção do débito compensado na data de sua apresentação. Na mesma linha é o voto vencedor do Acórdão nº 1101-001.116<sup>10</sup>, excluindo da

---

<sup>9</sup> 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 e Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano

<sup>10</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente em exercício), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, e divergiram na matéria os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior (relator), Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

composição do saldo negativo estimativas depositadas judicialmente, cuja extinção somente se verifica com a conversão dos depósitos em renda da União.

Aqui, porém, a utilização do indébito em compensação é posterior à quitação da estimativa, e sua definição como direito creditório não se deu sob a alegação de pagamento indevido ou a maior de estimativa, mas sim como saldo negativo do período correspondente. E este aspecto é determinante para a definição dos juros aplicados sobre o indébito.

Inicialmente registre-se que a legislação de regência invocada não aborda, especificamente, esta questão. Veja-se:

Lei n.º 8.383, de 1991

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei n.º 9.069, de 29.6.1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei n.º 9.069, de 29.6.1995)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (Redação dada pela Lei n.º 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Redação dada pela Lei n.º 9.069, de 29.6.1995)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 9.069, de 29.6.1995)

Lei n.º 9.250, de 1995

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Lei nº 9.532, de 1997

Art. 73. O termo inicial para cálculo dos juros de que trata o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, é o mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido.

As normas legais, portanto, apenas estipulam a data do pagamento indevido ou a maior como referência para definição da aplicação de juros a partir do mês subsequente a ela.

Contudo, no âmbito da apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, as antecipações devidas são convertidas em pagamento no encerramento do período de apuração, e somente caracterizam indébito quando superam o tributo devido apurado neste momento. A Lei nº 9.430, de 1996, expressa esta definição ao tratar da apuração anual do IRPJ:

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 O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

~~I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;~~

~~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.~~

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Nos mesmos termos era a Lei nº 8.981, de 1995, aplicável ao ano-calendário 1996, no qual se formou o saldo negativo aqui em debate:

Art. 40. O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:  
(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

I - pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

A redação original da Lei nº 9.430, de 1996, replicando o art. 40 da Lei nº 8.981, de 1995, poderia indicar que o saldo negativo somente se formaria a partir da entrega da declaração de rendimentos correspondente. Mas as alterações inseridas pela Lei nº 12.844, de 2003, que afastam esta cogitação, em verdade veiculam interpretação diversa, e desde antes expressa no Ato Declaratório SRF nº 3, publicado no Diário Oficial da União em 11 de janeiro de 2000, permitindo a restituição ou compensação de saldo negativo verificado em apuração anual desde o encerramento do período de apuração:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 1º e 6º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro líquido devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

A regra, portanto, é que o saldo negativo seja acrescido de juros a partir do mês subsequente ao do **encerramento do período de apuração**, e não de sua apuração. Significa dizer que a quitação tardia da estimativa permite seu reconhecimento como antecipação na apuração correspondente e assim gera saldo negativo na data de encerramento daquele período de apuração, caso o tributo devido seja inferior às antecipações do período.

Neste cenário a alegada *indenização financeira por privação fictícia, não real, de capital*, em favor da Contribuinte, alegada pela PGFN, é evitada assegurando-se que a quitação tardia da estimativa se faça com os devidos acréscimos. Assim será no âmbito de parcelamentos regulares, consolidados com juros e multa de mora correspondentes, bem como na conversão em renda da União de depósitos judiciais, sujeitos a atualização monetária em favor do credor, embora sem acréscimos moratórios, dada a prévia disponibilização do valor, pelo devedor, ao juízo da causa. Sob a mesma lógica, nos recolhimentos em atraso de estimativas, os acréscimos feitos pelo sujeito passivo serão conferidos e, em caso de insuficiência, resultarão em um menor valor de principal antecipado, por imputação proporcional do valor pago ao débito com os acréscimos devidos.

Aqui, porém, a Contribuinte fez os recolhimentos em atraso com dispensa parcial de acréscimos moratórios em razão da anistia concedida pela Medida Provisória nº 38, de 2002<sup>11</sup>. Logo, apesar de o saldo negativo correspondente somente se **evidenciar** com o recolhimento efetivo das antecipações, o indébito por ele representado é **constituído** na data de encerramento do período de apuração no qual as estimativas eram devidas, e estas devem ser reconhecidas em sua formação na integralidade porque a lei dispensou os acréscimos moratórios que eram devidos em razão do atraso verificado no seu recolhimento.

Em outras palavras, o favorecimento experimentado pela Contribuinte decorre da anistia concedida pela Lei, que como norma de exclusão do crédito tributário pode assim

---

<sup>11</sup> Na forma do art. 11, § 1º, inciso II da Medida Provisória nº 38, de 2002, eram devidos juros a partir do mês de fevereiro de 1999, quando o recolhimento se referisse a fatos geradores ocorridos até janeiro de 1999.

estabelecer e caracterizar quebra de isonomia, por exemplo, entre dois sujeitos passivos que pagaram débitos em atraso antes e depois de sua edição.

Adicione-se que o descompasso apontado pela PGFN ocorre, apenas, neste contexto específico de estimativas com mora parcialmente anistiada e que compõem saldo negativo, pois o pagamento indevido de um tributo somente favoreceria o sujeito passivo com juros a partir da data de seu recolhimento. Mas, nestes caso, para evitar o prejuízo apontado e a vantagem auferida pela Contribuinte, caberia à Lei excluir do alcance da anistia o recolhimento de antecipações de tributos incidentes sobre o lucro<sup>12</sup>, ou eventualmente permitir a dispensa de seu recolhimento quando superior ao tributo devido ao final do ano-calendário. Ao deixar de fazê-lo, impõe-se reconhecer que a Contribuinte liquidou integralmente o principal devido, com os acréscimos moratórios anulados por lei, e o recolhimento assim promovido, na hipótese de exceder o tributo originalmente devido na apuração anual, tem o condão de evidenciar, no momento de sua efetivação, saldo negativo sujeito a juros a partir do mês subsequente ao do **encerramento do período de apuração**.

Admitir que, no presente caso, os juros somente seriam aplicáveis a partir do recolhimento promovido pela Contribuinte significaria dizer que as antecipações passaram a constituir indébito autônomo apenas porque pagas no âmbito da anistia. No acórdão n.º 1401-001.511, citado no acórdão recorrido, encontra-se argumentação desenvolvida em favor deste entendimento pelo ex-Conselheiro Antonio Bezerra Neto:

O argumento utilizado de que a natureza do crédito em questão seria de saldo negativo e como tal não poderia se transmutar em pagamento indevido, dissociando-se assim a sua atualização monetária do valor principal com marco em dezembro de 1997, para a data do pagamento indevido é sedutora, mas não é uma regra absoluta e inexorável, mormente quando a jurisprudência administrativa derrubou o seu vigor em situações favoráveis à Recorrente.

Refiro-me à situação em que o contribuinte efetivamente demonstra que houve pagamento a maior das estimativas, onde nesses casos o entendimento da Receita quanto da Jurisprudência era de que, independentemente disso, a restituição só se daria por meio da apuração do saldo negativo no final do exercício e a atualização monetária, portanto, não se daria a partir do pagamento indevido da estimativa, mas sim do exercício seguinte à formação do Saldo devedor. Porém, esse dogma foi derrubado seja por novo entendimento da SRFB, através de alteração por meio de uma nova Instrução Normativa, bem assim do CARF mesmo em relação a situações anteriores à essa mudança de critério jurídico.

Ora, se então é permitido desvincular situações particulares referidas originalmente à restituição de saldo negativo, tal critério deve funcionar isonomicamente contra ou a favor os contribuintes.

Discorda-se desta argumentação porque, como antes consignado, necessário seria que a lei, ao conceder a anistia, promovesse esta conversão. Ademais, a interpretação prevalente de que as estimativas podem evidenciar indébito passível de restituição ou compensação<sup>13</sup> tem por pressuposto a existência de erro em sua quantificação e presta-se a superar o rigor formal deste erro não se dar em pagamento de tributo, mas sim em

---

<sup>12</sup> Neste sentido cite-se: i) a vedação a parcelamento de estimativas presente no art. 14, inciso VI, da Lei n.º 10.522, de 2002, desde a edição da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009; e ii) a vedação à compensação de estimativas incluída no art. 74, § 3º, inciso IX da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 13.670, de 2018, depois de não convertida em lei a restrição antes veiculada, no mesmo sentido, na Medida Provisória n.º 449, de 2008.

<sup>13</sup> Súmula CARF n.º 84: É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.



recolhimento de antecipação<sup>14</sup>. Ou seja, o recolhimento não perde sua natureza de antecipação apenas porque reconhecido como indevido.

Deve prevalecer, portanto, o voto vencedor do Acórdão n.º 1401-001.511, de lavra da Conselheira Lívia De Carli Germano, do qual destaca-se:

Acontece que tal resultado positivo não é "enriquecimento sem causa" do contribuinte, mas consequência direta das próprias anistias concedidas pelo Governo. Ou seja, a "causa" do "ganho" ou "resultado positivo" auferido pelo contribuinte é exatamente a anistia prevista em lei, cujas condições, supõe-se, o contribuinte regularmente preencheu. De fato, não fosse por tal perdão, os valores de crédito e débito se equivaleriam, eis que corrigidos pela mesma taxa SELIC.

Com a devida vênia, entendo que o fato de o contribuinte se beneficiar de programas de anistia expressamente previstos em lei não tem o condão de alterar a natureza dos pagamentos efetuados no âmbito de tais remissões. Assim, se o valor pago/depositado o foi a título de saldo negativo, é esta a natureza do pagamento, e assim ele deve ser corrigido pela SELIC, não obstante o pagamento/depósito tenha ocorrido apenas anos depois e com reduções previstas em lei.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento ao recurso voluntário quanto aos itens 1 e 3, considerando os respectivos valores como saldo negativo de 1997, portanto atualizados pela SELIC desde janeiro de 1998.

Acrescente-se que a Contribuinte estava obrigada a recolher os valores devidos no ano-calendário 1996 no vencimento mensal, ainda que a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas tenha sido prevista, apenas, com a edição da Lei n.º 9.430, de 1996. Isto porque a Lei n.º 8.981, de 1995, estipulava, para o ano-calendário 1996, o recolhimento mensal dos tributos incidentes sobre o lucro, permitindo sua suspensão ou redução mediante levantamento de balancetes e apuração do ajuste anual com dedução das antecipações, mas a Instrução Normativa SRF n.º 51, de 1995, previa lançamento dos valores indevidamente reduzidos ou suspensos mensalmente:

Lei n.º 8.981, de 1995

Art. 25. A partir de 1º de janeiro de 1995, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o Imposto de Renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 1º É facultado às sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas (art. 1º do Decreto-Lei n.º 2.397, de 21 de dezembro

---

<sup>14</sup> Neste sentido restou consignado no voto condutor de lavra desta Conselheira, no paradigma n.º 1101-00.330, que sustenta a Súmula CARF n.º 84:

"Até cogito que tal seria possível em razão destes recolhimentos não se constituírem, propriamente, em pagamentos, na medida em que não extinguem uma obrigação tributária principal, aproximando-se, mais, de obrigações acessórias impostas aos contribuintes que optam pela apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para não se sujeitar à regra geral de apuração trimestral destas bases de cálculo. Esta interpretação, porém, exigiria que a Administração Tributária se posicionasse contrariamente à formação de indébitos de estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição, como já verificado em outros litígios que relatei perante esta Turma."

de 1987) optarem pelo regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, a opção, de caráter irrevogável, se fará mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário da opção ou do mês de início da atividade.

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

[...]

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Sobre o lucro real será aplicada a alíquota de 25%, sem prejuízo do disposto no art. 39.

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

- a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;
- b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
- c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
- d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

§ 4º O Imposto de Renda retido na fonte, ou pago pelo contribuinte, relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, correspondente às receitas computadas na base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica, poderá, para efeito de compensação com o imposto apurado no encerramento do ano-calendário, ser atualizado monetariamente com base na variação da Ufir verificada entre o trimestre subsequente ao da retenção ou pagamento e o trimestre seguinte ao da compensação.

§ 5º O disposto no caput somente alcança as pessoas jurídicas que:

- a) efetuaram o pagamento do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no curso do ano-calendário, com base nas regras previstas nos arts. 27 a 34;
- b) demonstrarem, através de balanços ou balancetes mensais (art. 35): (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995

b.1) que o valor pago a menor decorreu da apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, na forma da legislação comercial e fiscal; ou (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995

b.2) a existência de prejuízos fiscais, a partir do mês de janeiro do referido ano-calendário. (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995

§ 6º As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no § 5º deverão determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de acordo com a legislação comercial e fiscal.

§ 7º Na hipótese do parágrafo anterior o imposto e a contribuição social sobre o lucro devidos terão por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do período mensal.

[...]

Art. 40. O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo; (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

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. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

#### Instrução Normativa SRF n.º 51, de 1995

Art. 15. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou da contribuição social sobre o lucro, está sujeita aos acréscimos legais previstos na legislação tributária federal.

§ 1º No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.

§ 2º A forma de apuração de que trata o parágrafo anterior será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação, no prazo nele consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá ao lançamento do imposto com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 6º deste artigo e no art. 35.

§ 4º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão o lançamento pelo valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica quando a irregularidade constatada for decorrente de omissão de receita, cujo imposto será exigido na forma do art. 43 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

§ 6º Quando a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, inclusive a escrituração do LALUR, demonstrando a base de cálculo do imposto, relativa a cada mês, o lançamento será efetuado com base nas regras do lucro real.

Art. 16. A não-escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10.

Importa esclarecer, ainda, que a evidenciação de saldo negativo passado não encontra óbice na disposição do art. 17, §3º da Lei nº 9.779, de 1999, invocado pela Medida Provisória nº 38, de 2002, e segundo o qual o pagamento promovido no âmbito da anistia *importa em confissão irretratável da dívida*. Isto porque a afirmação do saldo negativo tem por pressuposto serem devidas as estimativas. Seu recolhimento, portanto, confirma que elas são devidas, e sua integração ao saldo negativo não pode representar negativa da confissão de dívida expressa no âmbito da anistia.

Assim, resta evidente que a Contribuinte se beneficiou de juros aplicados sobre o indébito no intervalo de janeiro/1997 a janeiro/1999, mas tal decorreu da dispensa que lhe foi concedida pela Medida Provisória nº 38, de 2002, que exigiu recomposição apenas parcial da mora no recolhimento das antecipações devidas no ano-calendário 1996.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O recorrido, no presente caso, é justamente o Acórdão nº 1401-001.511, acima referenciado, cujos fundamentos do voto vencido foram enfrentados e cujo voto vencedor fora endossado. As questionadas vantagens se verificaram entre janeiro/1998 e janeiro/1999, mas em razão da anistia oferecida e aproveitada pelo sujeito passivo.

Pertinente acrescentar, ainda, que como bem observado pelo I. Relator, esta Conselheira tem manifestado, em votos como o proferido no Acórdão nº 9101-004.447, que estimativas parceladas não poderiam integrar saldo negativo utilizado em compensação também porque os *benefícios concedidos no parcelamento impedem a recomposição integral da mora*. Tal argumento, de fato, contradiz assertivas do presente julgamento, e demanda aperfeiçoamento.

A referência 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:

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.

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.

Já no presente caso, as DCOMP somente foram apresentadas a partir de 11/11/2002, quando já pagas as estimativas, ainda que com os benefícios referidos. Assim, o ajuste na argumentação em referência não altera a conclusão dos votos proferidos em ambos os casos: as estimativas somente poderiam integrar o saldo negativo, para fins de compensação, após o seu pagamento. Em consequência, no precedente referido, como a compensação se deu com as estimativas ainda parceladas, o direito creditório correspondente não poderia ser reconhecido, e, no presente caso, inexistiria este óbice, restando também esclarecido que o fato deste pagamento se dar em atraso, sem recomposição integral da mora em razão de dispensa por anistia, não altera o cabimento de juros sobre o indébito a partir da formação do saldo negativo, no encerramento do ano-calendário correspondente.

Registre-se, por fim, que a discordância em relação ao cômputo de estimativas parceladas, e ainda não liquidadas, na formação do saldo negativo para fins de compensação, é posicionamento minoritário defendido por esta Conselheira e pelo I. Relator neste Colegiado,

conforme, inclusive, reiterado no julgamento do Acórdão n.º 9101-005.334<sup>15</sup>, nesta mesma reunião de julgamento.

Portanto, são as razões antes expostas no Acórdão n.º 9101-005.101 que se prestam como fundamento para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

---

<sup>15</sup> Acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordaram em negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por dar-lhe provimento.