



---

**Nota Técnica**      **31 - Cosit**  
**Data**                20 de novembro de 2013  
**Interessado**        COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

E-processo nº 10166.729109/2012-35

Fornecida por meio de SIC – Lei de Acesso à Informação – excluídas informações protegidas pelo sigilo fiscal ou funcional.

Trata-se de consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contendo dúvidas decorrentes da conclusão contida no Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, expedido em resposta à provocação desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) através da Nota Técnica Cosit nº 34, de 2012, que solicitou à PGFN a ratificação ou retificação do posicionamento exarado no Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011.

2. Referida consulta à PGFN (por meio da Nota Técnica Cosit nº 34, de 2012) se justificou pelo fato de que o entendimento consignado no Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, enseja a necessidade de alteração, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de vários entendimentos e rotinas na compensação, no parcelamento, na cobrança e no julgamento das manifestações de inconformidade contra as decisões de não homologação de compensação, além do lançamento da multa isolada estipulada no art. 74, § 17, da Lei nº 9.430, de 1996, e da multa de ofício de que trata o art. 44, inciso II, alínea “b”, da mesma lei.

3. A conclusão do Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, foi pela ratificação do entendimento contido no Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, além da proposta de regulação da matéria, em consonância com o disposto no art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997.

4. O Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, por seu turno, resultou dos questionamentos veiculados por meio da Nota Técnica Cosit nº 15, de 2011, em torno da possibilidade de cobrança e inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) de valores apurados por estimativa de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em virtude de opção do contribuinte por tributação pelo Lucro Real anual, que tenham sido confessados em Declaração de Compensação (DComp) e cuja compensação não tenha sido homologada. O entendimento exarado foi o de que “os valores mensalmente apurados por estimativa, a título de antecipação do Imposto de Renda da Pessoa

Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e não pagos, ainda que objetos de Declaração de Compensação não homologada, não podem ser inscritos em Dívida Ativa da União e, conseqüentemente, cobrados *de per si*.”.

5. Em pronunciamento anterior, por intermédio da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit n.º 18, de 13 de outubro de 2006, esta Cosit havia inferido que os débitos informados em DComp referentes a estimativas podem ser cobrados em caso de não homologação da compensação, não cabendo a glosa dessas estimativas por ocasião da apuração do IRPJ a pagar (ou CSLL a pagar) ou do saldo negativo na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Essa orientação, no entanto, tem gerado discordâncias por parte de diversas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que entendem não ser possível a cobrança de valores estimados de imposto ou contribuição.

SCI Cosit n.º 18, de 2006

16. Por todo o exposto, no que diz respeito ao tratamento da estimativa não paga ou não compensada, cabe concluir que:

16.1. os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União;

16.2. na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa;

16.3. 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;

6. Por oportuno, transcrevem-se os seguintes trechos do Parecer PGFN/CAT n.º 1.658, de 2011, ratificado pelo Parecer PGFN/CAT n.º 193, de 2013, e conclusivo no sentido de que a estimativa não é crédito tributário propriamente dito, mas mera antecipação do IRPJ ou da CSLL devidos, e que, por isso, não seria passível de cobrança, do que resulta que a estimativa compensada indevidamente deverá ser excluída da composição do saldo negativo ou da apuração do saldo a pagar, declarados na DIPJ:

3. A questão trazida à análise desta Procuradoria-Geral pertinente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na modalidade de apuração por estimativa, em decorrência da opção do contribuinte pela tributação pelo lucro real anual, cujo valor foi consignado como débito em declaração de compensação (DCOMP) não homologada pela Autoridade fazendária.

(...)

12. Voltando à hipótese em apreciação, temos que os valores de IRPJ e CSLL apurados mensalmente por *estimativa* não foram pagos antecipadamente e foram declarados como débitos em Declaração de Compensação que restou não homologada pelo Fisco.

13. A questão a deslindar é se tal declaração basta à cobrança e inscrição em Dívida Ativa da União dos débitos em comento.

14. Reportando-se à análise feita, vemos que os valores apurados mensalmente *por estimativa* constituem mera antecipação do tributo devido, cujo *fato gerador* irá completar-se, de fato, em 31 de dezembro (ou na data dos eventos previstos no art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996).

15. Ora, somente com a completude do *fato gerador* surge a *obrigação tributária principal*, que tem por objeto o *pagamento do tributo* (CTN, art. 113, § 1º) e da qual decorre o *crédito tributário* (CTN, art. 139).

(...)

**18. Daí que o valor apurado mensalmente por estimativa, a título de antecipação do tributo devido, não assume a natureza de obrigação e crédito tributários.**

(...)

**22. É patente, assim, que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo não pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez.**

(...)

25. Da legislação de regência se extrai que, em geral, o débito (*crédito tributário*) a compensar com o crédito titularizado pelo contribuinte, se afastada a compensação declarada, está íntegro para imediata *cobrança*, inclusive com base no documento referido pelo art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (DCOMP), já que este passou a implicar *confissão de dívida* a partir do advento da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (e Medida Provisória originária nº 135, de 30.10.2003), o que não vigora, porém, para as hipóteses de *compensação* tida como *não declarada*.

(...)

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por *estimativa* não se qualificam como *crédito tributário*, mas como mera antecipação do pagamento deste.

**29. Assim, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a *antecipação do tributo (estimativa)* em *crédito tributário*.**

(...)

**31. Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.** (grifos originais)

6.1. Nota-se que, diferentemente da conclusão exarada na SCI Cosit nº 18, de 2006, a PGFN propugna a tese de que não são possíveis a cobrança e a inscrição em DAU dos débitos de estimativa informados em DComp não homologadas. Deve, portanto, a glosa das estimativas não pagas ser realizada por ocasião da análise da DComp ou do saldo negativo, com lançamento de redução do saldo credor, concomitantemente, conforme o caso, com a exigência do saldo de IRPJ ou CSLL a pagar porventura apurado, acrescido da multa de ofício

de que trata o art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além da multa isolada estipulada no art. 74, § 17, da mesma lei.

6.2. Ou seja, consoante os termos do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, na impossibilidade de inscrição em DAU das estimativas declaradas em DComp não homologadas, com ou sem manifestação de inconformidade, adota-se procedimento semelhante ao previsto para os casos de compensação considerada como não declarada, cujo débito não tenha sido confessado ou constituído de ofício.

6.3. Tal entendimento ensejou a necessidade de revisão do posicionamento emitido na SCI Cosit nº 18, de 2006, à época elaborada em resposta a questionamentos oriundos da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 1ª e da 3ª Regiões Fiscais (Disit/SRRF01 e Disit/SRRF03), e emissão de nova manifestação por parte desta Cosit.

7. Diante das implicações do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, e inconformada com o seu posicionamento, esta Cosit encaminhou a Nota Técnica nº 34, de 2012, em que apresentou argumentos no sentido da possibilidade, em caráter excepcional, da cobrança e inscrição em DAU de estimativas quando estas tiverem sido objeto de parcelamento inadimplido ou de compensação não homologada ou considerada não declarada:

8. Dada a regra geral de que a estimativa não paga não é passível de cobrança, de acordo com a inteligência do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, vale ressaltar que, à luz das disposições da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, pode-se inferir que, **excepcionalmente, a estimativa estaria sujeita a cobrança e inscrição em DAU, quando objeto de parcelamento inadimplido ou de compensação não homologada ou considerada não declarada.** Isto porque a referida lei trata a estimativa como débito "cobrável", conforme se passa a expor:

8.1. Por meio da edição da Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, houve a tentativa de vedação da compensação de estimativas mediante entrega, pelo sujeito passivo, da Dcomp:

Art. 29. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 74. (...)

(...)

§ 3º (...)

(...)

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º.”

#### Exposição de Motivos

27. Também altera o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, visando vedar a compensação de débitos de pequeno valor, dado os altos custos operacionais de processamento e administração das declarações de compensação. Além disso, veda o pedido de compensação

ou ressarcimento de débitos que constituem mera antecipação do imposto devido na declaração de ajuste das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, a fim de agilizar a cobrança dos débitos e inibir a apresentação de compensações indevidas, determinando que sejam considerados como declarados todos os débitos apresentados na declaração de compensação, mesmo que posteriormente a compensação seja considerada não-declarada. (grifou-se)

8.2. A proposta de vedação da compensação de estimativa teve o mesmo fundamento do Parecer PGFN/CAT n.º 1.658, de 2011, qual seja, o de que as estimativas não podem ser cobradas por se tratarem de mera antecipação do IRPJ e da CSLL devidos em 31 de dezembro, razão pela qual não se justifica permitir a existência de débito de estimativa após o ajuste anual. Entretanto, a tentativa foi frustrada, pois a vedação não se manteve na lei que resultou da conversão da MP n.º 449, de 2008 (Lei n.º 11.941, de 2009).

8.3. Ocorre que, ao não permitir a vedação da compensação de estimativa, o legislador não excluiu a possibilidade de compensá-la, ainda que não expressa no art. 74 da Lei 9.430, de 1996, que permite a compensação de débitos próprios do sujeito passivo relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

8.4. Ademais, na sessão em que se discutiu, na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei de Conversão n.º 2, de 2009, referente à MP n.º 449, de 2008, o relator, Deputado Tadeu Filippelli, expôs suas justificativas para que se mantivesse a permissão de compensação de estimativas, conforme trecho da respectiva ata que abaixo se transcreve:

Com a ajuda do próprio Executivo, que, diga-se de passagem, foi sempre presente em todas as discussões, suprimimos o art. 29, que trazia um grave problema a todo o sistema empresarial brasileiro, impedindo a compensação dos créditos de tributos com o pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL.

Só para imaginar o que isso representa, o empresário com crédito na mão, com direitos na sua mão, na hora de pagar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica mensalmente, ou a CSLL, era obrigado a usar novamente o seu dinheiro, mesmo tendo crédito com o Governo, ou ir a bancos atrás de crédito para o pagamento dessas contribuições. Portanto, suprimimos.

8.5. Se a estimativa pode ser compensada por meio de Dcomp, pode advir a decisão administrativa de não homologação da compensação, permitindo-se a apresentação de manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como a suspensão do débito, com esteio nos §§ 5º e 9º a 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

8.6. Ora, se é possível, ao final da análise da Dcomp e do julgamento pela DRJ e pelo CARF, manter-se não homologada a compensação de valores de estimativa, tem-se, por conseqüência lógica, a possibilidade de sua cobrança após o ajuste anual, inclusive por parte da PGFN.

9. Seguindo o mesmo raciocínio, tentou-se vedar o parcelamento de estimativas, por meio do art. 34 da MP nº 449, de 2008, o que se manteve no art. 35 da Lei nº 11.941, de 2009, que, alterando o art. 14 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, incluiu os valores de estimativa no rol de vedações ao parcelamento ordinário, *in verbis*:

Art. 35. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 14. ....

I – tributos passíveis de retenção na fonte, de desconto de terceiros ou de sub-rogação;

.....

IV – tributos devidos no registro da Declaração de Importação;

V – incentivos fiscais devidos ao Fundo de Investimento do Nordeste – FINOR, Fundo de Investimento da Amazônia – FINAM e Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo – FUNRES;

VI – pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

VII – recolhimento mensal obrigatório da pessoa física relativo a rendimentos de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988;

VIII – tributo ou outra exação qualquer, enquanto não integralmente pago parcelamento anterior relativo ao mesmo tributo ou exação, salvo nas hipóteses previstas no art. 14-A desta Lei;

IX – tributos devidos por pessoa jurídica com falência decretada ou por pessoa física com insolvência civil decretada; e

X – créditos tributários devidos na forma do art. 4º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, pela incorporadora optante do Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação.

Parágrafo único. (Revogado).” (NR) (grifou-se)

9.1. Ao mesmo tempo em que veicula a vedação do parcelamento ordinário de valores de estimativa, todavia, a Lei nº 11.941, de 2009, em seu art. 13, prescreve que os impedimentos contidos no art. 14 da Lei nº 10.522, de 2002, não se aplicam aos parcelamentos especiais por ela disciplinados, além de ter incluído o art. 14-C na Lei nº 10.522, de 2002, para permitir também o parcelamento simplificado de estimativas. Em outras palavras, a Lei nº 11.941, de 2009, traz a permissão de parcelamento de estimativas.

9.2. Destaque-se que não se justifica a adoção do entendimento da PGFN para as compensações não homologadas de estimativas, e não para o parcelamento especial ou simplificado dessas mesmas estimativas.

9.3. No entanto, mais uma vez observa-se que, se a lei especial admite o parcelamento de estimativas, eventual inadimplência levará à sua cobrança e execução por parte da PGFN, a exemplo do que dispõe a própria Lei nº 11.941, de 2009, e a Portaria Conjunta

PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009. Assim, se é oportunizado ao sujeito passivo incluir valores de estimativa no parcelamento especial ou no parcelamento ordinário simplificado, aceita-se que, por ocasião do ajuste anual, seja reduzido o saldo a pagar ou aumentado o saldo negativo com esses valores parcelados.

Lei nº 11.941, de 2009

Art. 1º. (...)

(...)

§ 9º A manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança.

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009

Art. 21. Implicará rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em DAU ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento:

I - de 3 (três) prestações, consecutivas ou não, desde que vencidas em prazo superior a 30 (trinta) dias; ou

II - de, pelo menos, 1 (uma) prestação, estando pagas todas as demais. (grifou-se)

10. Os valores de estimativa informados em Dcomp não homologada podem inclusive ser incluídos em parcelamento, conforme explicitado no item "9.1", o que sujeitará o contribuinte inadimplente a ter executados todos os seus débitos parcelados e não pagos, aí incluídos os de estimativa. Não seria racional que a lei previsse que o contribuinte, que deveria ter antecipado o pagamento do IRPJ ou da CSLL e não o fez tempestivamente, pudesse parcelar essa "antecipação" e, ao final, esse débito não pudesse ser cobrado.

11. Portanto, se a lei permite o parcelamento e a compensação de valores de estimativa, há que se concluir que está implicitamente admitindo sua cobrança, seja no âmbito da RFB, seja no da PGFN. Dessa forma, não se deve glosar do ajuste a estimativa cuja compensação não foi homologada.

11.1. Tal permissão legal pressupõe a submissão às regras aplicáveis à compensação e ao parcelamento, especialmente as que dispõem sobre o caráter de confissão de dívida da Dcomp e do pedido de parcelamento, podendo o débito confessado de estimativas ser prontamente exigido em caso de não quitação, já que computado no crédito tributário então constituído, nos seguintes termos:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 74. (...)

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Lei nº 10.522, de 2002

Art. 12. O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Lei nº 11.941, de 2009

Art. 5º A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei. (grifou-se)

12. Por óbvio, resta concluir que o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os arts. 13 e 35 da Lei nº 11.941, de 2009, permitem, por via indireta, a cobrança e execução de débito de estimativas compensadas indevidamente ou parceladas e não pagas.

(...)

14. Mantido o seu posicionamento, solicita-se àquela Douta Procuradoria que esclareça quais procedimentos devam ser adotados pela RFB quanto aos débitos de estimativas oriundos de compensação não homologada ou de parcelamento inadimplido, uma vez que não há norma tributária em vigor que confira outro tratamento que não o da cobrança de tais débitos, como se depreende da leitura do art. 74, §§ 7º a 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, do art. 1º, § 9º, da Lei nº 11.941, de 2009, e do art. 21 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009. Isto porque a RFB, cuja atuação é vinculada à lei, não pode vedar a compensação e o parcelamento de estimativas.

8. Da análise das ponderações supra decorreu a edição do Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, em que restou confirmada a natureza de antecipação do pagamento do IRPJ e da CSLL atribuída às estimativas, as quais, ao final do período de tempo necessário ao confronto de despesas e receitas, são substituídas pelos respectivos tributos. Acrescentou o aludido opinativo ser impossível a realização da cobrança do IRPJ e CSLL devidos por estimativa, haja vista que esta antecipação não pode ser considerada nem mesmo crédito tributário, muito menos líquido e certo, tornando inviável a inscrição em DAU. Manteve, assim, o entendimento firmado no Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, trazendo em sua argumentação transcritos de julgados administrativos e judiciais que apontam para a impossibilidade de lançamento e cobrança de estimativas após o término do ano-calendário.

8.1. O Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, evidencia que a permissão para compensação de estimativas não implica possibilidade de sua cobrança, ainda que tenham sido objeto de compensação não homologada. Importa transcrever o seguinte excerto do documento:

12. A existência da compensação não implica em sua possibilidade de cobrança, afinal, ao ser concluído o exercício, a estimativa é substituída pelo imposto apurado, consoante exposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011 e assim como é definido pela própria Receita Federal do Brasil no art. 16 da **Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997**:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

13. A orientação da Receita Federal do Brasil é bastante clara quanto aos procedimentos a serem adotados no que se refere a não cobrança dos valores relativos a pagamento por estimativa, mantendo perfeita sintonia entre a disciplina das estimativas e o nosso sistema jurídico.

14. Outro argumento para tentar a revisão do entendimento quanto à possibilidade de cobrança das estimativas era da possibilidade do parcelamento, ao mencionar que a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 afastaria os impedimentos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, contudo, esqueceu que o parcelamento ali referidos não mais abrangeriam estimativas, ou seja não existiam, ou não deveriam existir estimativas a serem cobradas, em razão da sua substituição pelo imposto apurado com base no lucro real ao término do ano. Assim, como não é possível parcelar, não é possível rescisão de parcelamento.

15. Também se levanta a hipótese de possibilidade de parcelamento de estimativas nas hipóteses de parcelamento simplificado, contudo, não existe nenhuma previsão objetiva de que as estimativas possam ser parceladas, trata-se, como já afirmado, apenas de uma hipótese levantada na consulta. Ainda que se elaborasse uma regulamentação que permitisse o parcelamento das estimativas, continua valendo a premissa do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011, a estimativa é simples antecipação do tributo, sendo substituída pelo resultado apurado ao final do ano base, podendo inclusive não existir valor devido a título de tributo. Assim, caso realizado um parcelamento, a estimativa deixaria de existir no ano seguinte, ficando sem respaldo o parcelamento.

8.2. De acordo com o parecer, ainda, não é possível realizar parcelamento de estimativas após o encerramento do ano-calendário e, caso seja realizado no decorrer deste, com o seu término o parcelamento perderia seu respaldo, uma vez que a estimativa deixa de existir ao final do ano-base, sendo substituída pelo resultado apurado no ajuste anual (tributo a pagar ou saldo negativo). Entretanto, a PGFN não considerou a possibilidade de que as estimativas parceladas fossem aquelas objeto de compensação não-homologada e, quase sempre, efetuado o parcelamento depois de ano-calendário encerrado. Ou seja, as estimativas parceladas podem ser aquelas que compuseram o ajuste anual do imposto apurado e deste foi deduzido por compensação que veio a ser não-homologada.

9. Considerando que as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, ratificadas pelo Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, têm grandes implicações nos procedimentos de cobrança e análises de compensação e restituição de IRPJ e CSLL, esta Cosit reuniu-se com a PGFN, quando se firmou compromisso de nova consulta ser elaborada com maiores esclarecimentos sobre o “débito de estimativa cuja compensação não tenha sido homologada”, no sentido de verificar se, após o ajuste anual, referida estimativa assume a natureza de imposto de renda ou de contribuição social sobre o lucro líquido.

10. Descrita a sequência das análises até aqui efetuadas, resta a esta Cosit buscar apresentar de outra forma, mais simples e didática, dados e informações que possam levar a PGFN ao entendimento de que os valores declarados a título de estimativa como compensados,

cuja compensação seja considerada não homologada ou não declarada, possam ser cobrados e, até mesmo, executados.

11. Para essa empreitada, é necessário analisar algumas questões afetas à legislação sobre estimativas e DComp.

12. De início, observa-se que o normativo que trata de estimativas é anterior à figura da DComp. A apuração e pagamento de estimativas referentes ao imposto de renda devido (aplicam-se à CSLL as mesmas regras do IRPJ) encontram-se disciplinados no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996:

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

§ 1º **O imposto a ser pago mensalmente** na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar **pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar** o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do **saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:**

(...)

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (grifou-se)

13. Como se constata, o que é estimada é a base de cálculo; o valor apurado sobre essa base estimada é o imposto a ser pago em antecipação ao valor total devido e apurado em 31 de dezembro do ano-calendário. Ou seja, o que se chama de “estimativa” de fato é imposto calculado sobre uma base provisória e que deve ser pago mês a mês.

14. Por sua vez, a IN SRF nº 93, de 1997 - citada pela PGFN em apoio às suas conclusões no sentido de que mesmo a RFB reconhece que as “estimativas” não pagas não são passíveis de cobrança, a não ser por meio de lançamento de ofício, - também foi editada anteriormente à Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Esta introduziu a Declaração de Compensação com o efeito de confissão de dívida e de extinção do crédito tributário.

15. Assim, nem os arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430, de 1996, nem a IN SRF nº 93, de 1997, servem para contestar a possibilidade de se cobrarem estimativas extintas por compensação, quando a mesma Lei, em seu art. 74, possibilitou ao sujeito passivo credor perante a RFB quitar seus créditos tributários por compensação, dando a esta o mesmo efeito de pagamento.

16. Evidentemente, nem a lei nem a IN, de início, previram a possibilidade de se antecipar o imposto “estimado” por outro meio que não o pagamento. Mas é fato que a lei evoluiu e trouxe ao contribuinte credor uma possibilidade de “pagar” esse imposto por meio de compensação.

17. Portanto, não se discute aqui a possibilidade de se extinguir a estimativa com a compensação. É fato. Isto nos leva a um ponto específico da discussão: se não está vedada a compensação de estimativas, o que foi tentado e rechaçado pelo legislador quando da conversão da MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, é porque tal valor deve ser considerado crédito tributário, mais especificamente, imposto devido. Do contrário, permitir a compensação com débito não tributário (admitindo-se o entendimento da PGFN de que estimativa não é crédito tributário), seria contrariar o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que veda compensações de crédito tributário com não tributário.

18. Resumindo: ao permitir a compensação de estimativas devidas, o legislador definiu que estimativa é crédito tributário. Se paga ou compensada, a estimativa é imposto antecipado e extinto. Se não pago e não compensado, é imposto devido. Neste ponto, reproduz-se o art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

19. Ao prever que a estimativa é “imposto devido”, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 6º, está a dizer que se trata, sim, de crédito tributário e, como tal, passível de compensação. A mesma lei é que, na alínea “b” do inciso II do art. 44, estabelece que, não sendo pago antecipadamente o imposto devido e apurado por estimativa, o sujeito passivo estará sujeito a multa de ofício e ao pagamento do imposto não antecipado.

20. Disso não se conclui que “estimativa” não paga não é crédito tributário, mas tão-somente que não se admite pagá-lo como antecipação quando antecipação já não é mais. Portanto, ao apurar, em 31 de dezembro, o valor total do imposto devido em todo o ano-calendário, o sujeito passivo há de pagar esse valor, não havendo porque a RFB manter a cobrança de um débito (estimativa) que foi incorporado por outro (imposto a pagar). Isso é pacífico. A RFB não cobra estimativa não paga no ano-calendário: aplica multa de ofício e cobra o imposto devido na forma de saldo a pagar.

21. Ocorre que não se está tratando de estimativa não paga no ano-calendário, mas de estimativa extinta por meio de compensação, cujo efeito legal é o mesmo do pagamento, conforme se depreende da leitura do art. 156, incisos I e II, do CTN e do art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

21.1. Por sua vez, a Lei nº 9.430, de 1996, não previa - e não foi atualizada nesse ponto - a hipótese de que o valor do imposto devido fosse antecipado por forma diversa do pagamento, *in casu*, a compensação, cujas regras próprias possibilitam a contestação dessa antecipação por meio da não-homologação, que ocorre, via de regra, apenas depois de 31 de dezembro, ou seja, depois de a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ser entregue e o imposto pago ou o saldo negativo apurado.

21.2. Ora, enquanto não homologada a compensação, extinto está o débito declarado a título de estimativa e, portanto, corretamente deduzido do total do imposto devido no ano e demonstrado na DIPJ. Essa extinção, entretanto, não é definitiva, mas se submete a condição resolutória de a RFB homologá-la ou não no prazo de cinco anos.

21.3. Assim, ao compor o imposto de renda apurado e devido ao final do ano-calendário, e ser declarado como extinto por meio de estimativa, tem-se que esse valor

informado na DIPJ como compensado já não é mais estimativa, mas imposto sobre a renda, crédito tributário definitivamente constituído por apuração e confissão do sujeito passivo. Tal caráter de confissão tanto se encontra assentado na informação do valor estimado e compensado prestada na DCTF, como na DComp.

22. Evidentemente, para fins de controle, a RFB nomeou os valores de imposto devido por antecipação com código distinto do imposto devido definitivamente depois de 31 de dezembro do ano-calendário, entretanto, não se pode negar que, ao compor o demonstrativo do imposto devido, deduzindo deste o valor antecipado por compensação, não importa se compensou estimativa ou imposto definitivamente constituído, trata-se exatamente do mesmo imposto sobre a renda. Portanto, a partir de 31 de dezembro, qualquer valor declarado como pago ou compensado, relativo ao imposto sobre a renda, é crédito tributário, ainda que tenha sido antecipado a título de estimativa.

23. Como já dito, é fato que o sujeito passivo pode compensar estimativas e permanece com essa possibilidade por decisão do legislador, que não aprovou a vedação dessa possibilidade, prevista na MP n.º 449, de 2008. Além disso, a Lei n.º 9.430, de 1996, ao dispor sobre a compensação não homologada, não trouxe qualquer ressalva quanto aos efeitos da correspondente DComp:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002) (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 608, de 2013) (Vide Lei n.º 12.838, de 2013)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal **extingue o crédito tributário**, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifou-se)

24. Da leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, depreende-se que o débito compensado (no caso, a estimativa devida) está extinto até que seja homologado ou não. Não homologada a compensação, o débito já confessado será cobrado, quando o contribuinte poderá efetuar seu pagamento ou apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação. Na ausência de pagamento, o referido débito será encaminhado à PGFN e inscrito em DAU. Apresentada a manifestação de inconformidade, o débito de estimativa terá sua cobrança suspensa.

25. Atente-se para o fato de que a não homologação da compensação ocorre, via de regra, depois de 31 de dezembro do ano-calendário em que se antecipou o imposto por meio da estimativa compensada. Além disso, a discussão administrativa pode se prolongar por anos, inviabilizando qualquer lançamento ou cobrança nesse período. Repise-se, não há na legislação sobre estimativa previsão de lançamento da multa de ofício pela estimativa extinta por compensação e não homologada, tal qual há para a hipótese de não pagamento. E não há na legislação sobre compensação previsão de que não se suspenda ou não se cobre o débito indevidamente compensado.

26. Vinculada que é à lei, a RFB não pode impedir a compensação de estimativas, tampouco pode cobrar a estimativa indevidamente compensada se houver manifestação de inconformidade ou recurso voluntário, nem lançar a multa de ofício pela estimativa não homologada seja por mera falta de previsão legal seja por estar a estimativa suspensa de cobrança durante a lide administrativa. Passados os 30 (trinta) dias sem que haja pagamento, discussão administrativa contra a não homologação ou finda a discussão e não paga a estimativa indevidamente compensada, o § 8º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, determina o envio do débito (estimativa) à PGFN para inscrição na DAU.

27. Resta esclarecer que, a despeito de a estimativa compensada ser uma antecipação do imposto, ao compor a apuração do imposto de renda em 31 de dezembro, deduzindo-se do valor devido, estará, nessa ocasião, compondo o crédito tributário, e estimativa não mais é.

28. Cumpre observar que todas as decisões citadas pela PGFN nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, e nº 193, de 2013, se referem exclusivamente a estimativas não pagas, não tendo sido apresentados julgados sobre estimativas compensadas e não homologadas sobre as quais se tenha discutido a natureza do débito compensado ou sua cobrança. Informa-se que não se encontrou, até a presente data, decisão administrativa ou judicial a respaldar o entendimento da PGFN, no sentido de que a estimativa indevidamente compensada não é crédito tributário, não sendo passível, portanto, de execução.

29. Pretende-se, com as considerações em tela, distinguir a **estimativa não paga no ano-calendário da estimativa compensada e extinta do crédito tributário apurado em 31/12**. Esta é declarada na DIPJ como dedução do imposto devido, reduzindo-o, e pode mesmo resultar em saldo negativo também passível de ser utilizado em outras compensações como direito creditório. Cabe, a partir daqui, definir os procedimentos a serem adotados, caso se mantenha o entendimento até então adotado pela PGFN.

30. Pois bem, se firmado o entendimento de que não é possível efetuar a inscrição em DAU dos valores apurados por estimativa a título de antecipação do IRPJ e da CSLL,

objeto de DComp não homologada, devem-se estabelecer os procedimentos a serem adotados quando o contribuinte optante pelo lucro real anual confessa valores de estimativas ao longo do ano, entretanto se verifica que os créditos utilizados nas compensações correspondentes foram insuficientes para quitá-las e, ainda, que os valores confessados foram deduzidos do montante do tributo devido, por ocasião do ajuste anual.

31. Depreende-se das conclusões apresentadas pela PGFN que, constatada a não homologação da compensação de estimativas, deve-se efetuar a glosa dos valores não confirmados na apuração do ajuste anual, obtendo-se, assim, novo valor de tributo a pagar ou novo saldo negativo do período.

32. Todavia, há várias dificuldades operacionais relacionadas a esse procedimento, conforme será descrito a seguir.

## Compensação de Estimativas

33. Inicialmente, transcrevem-se as regras constantes do Programa Gerador da Declaração (PGD) da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da DIPJ relativas ao assunto:

### **DCTF:**

#### **9.1.2.2 Das Deduções**

...

#### **b) Imposto de Renda Mensal efetivamente 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 solicitada por meio do Programa PER/DComp ou Processo Administrativo;*

*- valores pagos por meio de Darf.*

### **DIPJ:**

#### **Linha 12A/19 - (-) 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 objeto da declaração.*

*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 solicitada por meio da Declaração de Compensação (PER/DComp) ou de processo administrativo, compensação autorizada por medida judicial e valores pagos mediante Darf.*

*Consideram-se, ainda, como efetivamente pagos por estimativa os valores recolhidos mensalmente aos fundos Finor, Finam e Funres, até o limite permitido no ajuste anual, exclusivamente pelas pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas de que trata o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991,...*

**Atenção:**

***O valor do imposto efetivamente pago por estimativa corresponde ao somatório dos valores mensais relativos à seguinte operação:***

*IEFP = Imposto Mensal Efetivamente Pago por Estimativa*

*IEFP = (Linhas 11/08 + 11/09 + 11/10 + 11/11 + 11/12 + Pagamentos de IRPJ mensal + Pagamentos Finor/Finam/Funres até o limite permitido no ajuste anual + **Compensação solicitada mediante Declaração de Compensação (PER/DComp) ou processo administrativo, e compensação autorizada por medida judicial.***

34. Nota-se que a RFB considera efetivamente pago por estimativa o crédito tributário objeto de compensação declarada em DComp. Portanto, há de se considerar que o débito foi extinto, embora sob condição resolutória da ulterior homologação pela autoridade, que possui cinco anos contados da data da entrega da DComp para se manifestar em sentido contrário à pretensão do contribuinte (§§ 2º e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

34.1 Até esse momento o débito confessado e compensado não pode ser cobrado, ainda que sobre a extinção paira a possibilidade de superveniência de condição resolutória. Logo, encerrado o ano de referência sem decisão acerca da homologação, tem o contribuinte o direito de efetuar a dedução dos valores de estimativas extintos por compensação na apuração do ajuste anual, reduzindo o valor do tributo a pagar ou aumentando o saldo negativo do período.

34.2. Conseqüentemente, se em momento posterior a Fazenda decide pela não homologação, poderá fazer a cobrança direta do débito, uma vez que, de fato, este não foi extinto com base na confissão/compensação declarada em DComp.

35. Tratamento diverso desse, decorrente do entendimento estabelecido nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, e PGFN/CAT nº 193, de 2013, deve considerar alguns aspectos, dentre eles a hipótese de existência de discussão administrativa ou judicial acerca da não homologação. Como não há prazo fixado para tais julgamentos, caso não seja possível efetuar a cobrança com base na DComp não homologada, todo o esforço despendido pela União para defender seu crédito administrativa ou judicialmente poderia ser inócuo, haja vista que, ao final do processo, poderia a Fazenda Pública estar impossibilitada de efetuar a cobrança dos valores devidos pela via do lançamento de ofício ou de reduzir o direito creditório do contribuinte, tendo em vista a extinção do seu direito pela decadência.

36. Cabe ainda destacar que, a depender do número de compensações de estimativas não homologadas, várias glosas do ajuste anual poderiam ser necessárias e o resultado do período assumiria diferentes valores, a serem confirmados apenas após decisão final acerca de todas as compensações existentes, o que poderia levar muitos anos.

36.1. Se tais glosas implicarem saldos de tributo a pagar, haveria necessidade de se realizarem tantos lançamentos de ofício quantas fossem as glosas, desde que dentro do prazo decadencial, demandando uma multiplicidade de autuações.

36.2. Para isso, o sistema teria que ser profundamente alterado para proceder aos lançamentos automaticamente, pois, de outra forma, haveria tamanha sobrecarga às unidades da RFB que seria impossível a sua realização.

37. No caso de apuração de saldo negativo no período, em cuja composição haja valores de estimativas objeto de DComp ainda não homologadas, poder-se-ia sugerir que a Fazenda, para se resguardar, sobrestasse a análise de todas as declarações de compensação ou pedidos de restituição que utilizassem a parcela desse saldo negativo ainda não confirmada até que houvesse a homologação/não homologação final.

37.1. Esse sobrestamento, todavia, não poderia transpor o prazo de 5 anos da transmissão do PER/DComp, prazo máximo de análise pela RFB. Ao se verificar a aproximação do término desse prazo sem decisão final sobre a real composição do saldo negativo, a autoridade administrativa teria que se manifestar sobre o PER/DComp sobrestado, sob pena de haver homologação tácita.

37.2. Ocorre que, nesse caso, tanto o deferimento como o indeferimento do PER/DComp seriam equivocados, já que decididos sem definição acerca da existência ou não do direito creditório.

38. É de se ressaltar que tal procedimento levaria ao acúmulo de todos os PER/DComp relacionados a um crédito pendente de reconhecimento, o que diminuiria expressivamente a eficiência das análises dos requerimentos com crédito do tipo Saldo Negativo. Além disso, destaca-se que a implementação dessa rotina de análise exigiria uma grande modificação do SCC – Sistema de Controle de Compensações, em virtude dos controles temporais requeridos.

39. Caso não se optasse pelo sobrestamento e se permitisse a utilização do saldo negativo antes de sua validação total, ao se confirmar a não homologação final da compensação de estimativas e ainda sendo possível efetuar a glosa da dedução indevida (direito da Fazenda ainda não extinto pela decadência), seria necessário revisar todas as compensações ou restituições que tenham utilizado o crédito em questão. Esse procedimento geraria grande insegurança jurídica, uma vez que a confirmação inicial do crédito poderia ser posteriormente desfeita.

40. **Entende-se que a única forma de conciliar a faculdade dada ao contribuinte de compensação de débitos de estimativas e de discussão acerca da não homologação com o direito de a Fazenda reaver seu crédito decorrente de DComp não homologada, caso haja decisão que lhe seja favorável, seria a cobrança com base em DComp, sem necessidade de glosa na apuração do ajuste anual e, conseqüentemente, sem necessidade de lançamento de ofício.**

40.1. Um importante aspecto deve ser cuidadosamente analisado pela PGFN. Na quase totalidade dos casos, tal cobrança e inscrição em DAU **apenas se processam no ano-calendário seguinte àquele em que as estimativas deveriam ter sido pagas** (portanto após a apuração anual), quando já foram substituídas pelo IRPJ e pela CSLL, na forma de tributo a pagar. Dessa forma, a cobrança haveria que ser sob a forma de IRPJ ou CSLL, e não mais como débitos de estimativas, uma vez que, tendo encerrado o ano-base, estas são substituídas pelo tributo apurado, conforme já explicado.

40.2. Confirmado o encerramento da hipótese suspensiva, com a não-homologação definitiva no âmbito administrativo, e tendo sido o valor dessas estimativas deduzido na apuração anual, pode-se concluir que tais antecipações compõem o resultado e, conseqüentemente, o tributo apurado, podendo ser cobradas como tal.

41. XXXXXX.

42. Se for necessária a glosa desses valores na apuração anual com o conseqüente lançamento de ofício, corre-se o risco de ter ocorrido, em muitos casos, o transcurso do prazo decadencial e não ser mais possível efetuar o lançamento da diferença a pagar ou a redução do saldo negativo. Do contrário, se for efetuada a cobrança direta, com base em DComp, inicia-se a contagem do prazo prescricional a partir da emissão do despacho decisório, não havendo perdas por parte da Fazenda.

43. Ademais, a glosa de tais valores na apuração anual, nos casos em que ocasionasse redução do saldo negativo do período, implicaria a necessidade de revisão de todas as declarações de compensação ou pedidos de restituição que envolvessem o crédito dele decorrente, muitas delas possivelmente já homologadas, trabalho que seria extremamente complexo e de difícil operacionalização. Explica-se, é possível que estimativas compensadas (que venham a ser não homologadas posteriormente), ao serem deduzidas do imposto devido no ajuste anual, gerem saldo negativo que, por sua vez, será usado como direito creditório (crédito) de outras DComp que estão extinguindo outros débitos, inclusive de estimativas de anos posteriores, caindo-se no círculo sem fim de compensações indevidas.

44. XXXXX.

45. Portanto, a parcela dos saldos negativos composta por débitos de estimativas extintos por compensação é muito elevada, tanto em termos percentuais como em valor nominal. Isso significa que a impossibilidade de cobrança dos débitos com base em DComp, em caso de não homologação da compensação de estimativas, e o dever de glosa no ajuste anual, trariam grande impacto aos saldos negativos apurados pelos contribuintes e perda real de crédito tributário para o qual não houvesse mais prazo para o lançamento.

45.1. Referidos saldos negativos poderiam: (i) ter parcelas bastante significativas sobrestadas até decisão final acerca da não homologação ou até a aproximação do prazo de 5 anos para análise da DComp, o que ocorresse primeiro, limitando a utilização do crédito pelo contribuinte; ou (ii) ter que ser revistos após a confirmação da não homologação, se ainda não transcorrido o prazo decadencial, gerando insegurança jurídica.

45.2. Na impossibilidade de revisão pela ocorrência da decadência, perdas consideráveis seriam vislumbradas pela Fazenda.

46. XXXXX.

47. Considerando os longos prazos para julgamento administrativo e judicial, haveria um incentivo para o contribuinte realizar compensações de estimativas com a utilização de créditos fictícios, uma vez que a Fazenda possivelmente veria seu direito de reaver o crédito extinto pela decadência antes da confirmação da não homologação final.

48. Diante de todo o exposto, e tendo em vista que os valores de estimativas devidos foram confessados em DComp e que, após o encerramento do ano-calendário, não há mais que

se falar em estimativa, pois as antecipações passam a se revestir do caráter de tributo, tanto que passam a compor o resultado apurado no final do ano-base, questiona-se:

- a) Na hipótese de o contribuinte utilizar como dedução na apuração anual do tributo valores de estimativas que tenham sido confessadas em DComp, cuja compensação não tenha sido homologada, a RFB não pode efetuar a cobrança da diferença devida com base na DComp, cobrando esse valor como tributo e não mais como estimativa, mesmo que seja após a ocorrência do fato gerador (31 de dezembro)?
- b) Qual seria o marco para início de incidência dos acréscimos legais: (i) o vencimento da estimativa não paga (último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir), ou (ii) o vencimento do tributo (último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao ano-base)?
- c) Qual seria o termo inicial do prazo de que a Fazenda disporia para efetuar a cobrança dos valores confessados e indevidamente deduzidos do ajuste anual? Seria a data da confissão do débito de estimativa em DComp, considerando, ainda, que o prazo prescricional não corre no período que medeia a entrega da DComp e a não homologação da compensação?
- d) Em se mantendo o entendimento de que as estimativas não são créditos tributários, por isso não podem ser cobradas com base na DComp não homologada, mas que devem ser objeto de lançamento de ofício, pergunta-se: não sendo crédito tributário, as estimativas poderiam ser compensadas, uma vez que a legislação sempre trata da compensação entre créditos tributários líquidos e certos?

### Parcelamento de estimativas

49. No que tange ao parcelamento de estimativas, vale reproduzir as regras constantes do PGD da DIPJ:

***Linha 12A/20 - (-) 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 do saldo de parcelamento de imposto de renda apurado sobre a base de cálculo estimada, ou apurado em balanço ou balancete de suspensão ou redução, ficam condicionados ao pagamento do referido parcelamento.*

***Exemplo:***

*Valor originário do imposto = R\$ 10.000,00;*

*Parte do valor original do débito constante do processo de parcelamento = R\$ 4.000,00;*

*Valor total constante do processo de parcelamento (principal + multa + juros) = R\$ 7.000,00;*

*Neste caso o valor a ser informado como parcelamento formalizado é R\$ 4.000,00.*

50. Sobre o tema, a Procuradoria afirma que é juridicamente impossível realizar parcelamento de estimativas após o encerramento do ano-calendário e, caso seja efetuado no decorrer deste, com o seu término o parcelamento perderia seu fundamento, já que a estimativa deixa de existir ao final do ano-base, sendo substituída pelo resultado apurado no ajuste anual.

51. Ocorre que, conforme já explicitado nos itens “9” a “12” da Nota Técnica Cosit n.º 34, de 2012, o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, c/c os arts. 13 e 35 da Lei n.º 11.941, de 2009, permitem, por via indireta, a cobrança e execução de débito de estimativas compensadas indevidamente ou parceladas e não pagas, sendo possível, inclusive, parcelar a estimativa compensada e não-homologada.

52. XXXXXX. Sendo assim, diante da existência da permissão legal, tanto que existente crédito tributário nessa situação, questiona-se: a RFB pode, por ato infralegal, restringir o direito do contribuinte, vedando a inclusão de tais antecipações no parcelamento simplificado, com base no argumento de que, ao final do ano-base, as estimativas são substituídas pelo tributo apurado? E quando o parcelamento for de estimativas cuja compensação não foi homologada e se der depois de 31/12 do ano-calendário a que correspondem as antecipações?

53. Por fim, diante das ponderações contidas na presente Nota Técnica, bem como na Nota Técnica Cosit n.º 15, de 2011, e na Nota Técnica Cosit n.º 34, de 2012, a RFB propugna pela revisão do entendimento exarado nos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658, de 2011 e n.º 193, de 2013, de modo que:

- a) dada a regra geral de que a estimativa não paga não é passível de cobrança, excepcionalmente a estimativa estaria sujeita a cobrança e inscrição em DAU, quando objeto de parcelamento inadimplido ou de compensação não homologada ou considerada não declarada;
- b) se a lei permite a compensação de estimativas por meio de DComp, pode advir a decisão administrativa de não homologação, com posterior manifestação de inconformidade, bem como de suspensão do débito;
- c) sendo possível, ao final da análise da DComp e do julgamento pela DRJ e pelo CARF, manter-se não homologada a compensação de valores de estimativa, tem-se, por consequência lógica, a possibilidade de sua cobrança após o ajuste anual;
- d) se a lei especial admite o parcelamento de valores de estimativa informados em DComp não homologada, eventual inadimplência levará à sua cobrança e execução por parte da PGFN;
- e) do contrário, a manter o entendimento dos referidos pareceres, que se pronuncie quanto aos questionamentos constantes nos itens 48 e 52.

54. Propõe-se o encaminhamento à PGFN, para análise e manifestação.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
Olívia Carla Custódio do Amaral  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração das Coordenadoras da Copen e da Cotir.

Assinado digitalmente  
Eduardo Gabriel de Góes V. F. Fogaça  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Dinog

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente Mirza Mendes Reis Auditora-Fiscal da RFB Coordenadora da Copen	Assinado digitalmente Cláudia Lúcia Pimentel M. da Silva Auditora-Fiscal da RFB Coordenadora da Cotir
---	--

Aprovo. Encaminhe-se à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), observando-se o disposto no art. 12 da OS Cosit nº 1/2013.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador-Geral da Cosit e Subsecretário de Tributação e Contencioso Substituto.