ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.000545/2009-10

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	16327.000545/2009-10
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-002.770 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de março de 2019
Matéria	COMPENSAÇÃO
Recorrente	ITAU UNIBANCO HOLDING S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO PARCIAL

Legítima a não homologação da compensação de crédito cuja certeza e liquidez não restarem comprovadas.

Por outro lado, a parcela do crédito reconhecida por meio de diligência fiscal deve ser homologada.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefícios de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: (i) reconhecer, para efeitos de Saldo Negativo de IRPJ ano calendário 2008, os créditos provenientes do IR pago no Chile e Uruguai, respectivamente nos montantes de R$ 10.944.934,17 e R$ 20.230.339.86, POR UNANIMIDADE; (ii) por conseqüência do item (i), reduzir proporcionalmente a base de cálculo da multa isolada objeto do processo apenso nº 16327.721247/2013-43, POR UNANIMIDADE; e (iii) afastar a cobrança da multa de mora de R$ 3.405.752,82 objeto de cobrança no processo apenso nº 16327.000627/2010-06, POR MAIORIA. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Lizandro Rodrigues de Sousa e Efigênio de Freitas Jùnior.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo, apensado aos processos nºs 16327.000627/2010-06 (*multa de mora*) e 16327.721247/2013-43 (*multa isolada de 50% sobre os débitos cuja compensação não foi homologada*), decorrente de compensações de débitos tributários próprios (cf. fls. 65/100) com crédito relativo a Saldo Negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário de 2008, no valor originário de R$297.641.892,94.

O crédito foi demonstrado no PER/DCOMP nº 01746.94867.300109.1.3.02-1211 (fls. 31/36), que foi retificado pelo PER/DCOMP nº 19135.49648.260411.1.7.02-2013 (fls. 94/100).

De acordo com o PER/DCOMP retificador, o crédito pleiteado decorre de:

(i) IR pago no exterior no montante de R$63.046.071,42;

(ii) IRRF (código 5706) no valor de R$317.598.637,49;

(iii) estimativa de IRPJ relativa a fevereiro/2008 no valor de R$667.802,32;

(iv) estimativa de janeiro/2008 compensada com Saldo Negativo de período anterior, no valor de R$360.506,86 (PER/DCOMP nº 36454.70988.150208.1.3.02-2849).

Além disso, a contribuinte transmitiu, em 06/01/2009, outros PER/DCOMP (fls. 698/732), visando liquidar outros débitos com crédito relativo a IRRF sobre juros sobre o capital próprio.

Em seguida (em 07/07/2010), a contribuinte protocolizou petição de fls. 38. Informa erro no preenchimento desses outros PER/DCOMP, uma vez que a origem do crédito não seria de IRRF sobre JCP, mas sim de *Saldo Negativo de IRPJ - AC 2008* e esclarece que não foi possível efetuar a retificação por meio eletrônico, razão pela qual encaminhou os formulários de Declaração de Compensação em papel (fls. 50 a 56).

Por meio de despacho decisório (fls. 754/777), a autoridade *a quo* se manifestou no seguinte sentido:

(i) pela inaplicabilidade da denúncia espontânea em relação aos débitos compensados após o vencimento legal e, conseqüentemente, exigiu a multa de mora correspondente;

(ii) pelo deferimento da petição de fl. 38, com substituição para todos os efeitos legais, dos PER/DCOMP às fls. 698/732, pelas Declarações em Papel às fls. 50/56;

(iii) pela existência e suficiência do crédito de IR-Fonte de R$ 317.598.637,49, bem como da estimativa de janeiro/2008 (de R$ 360.506,86);

(iv) que o crédito de estimativa de fevereiro/2008 seria de R$ 531.355,57, e não R$ 667.802,32 (diferença, portanto, de R$ 136.446,75); e

(v) pela improcedência da compensação do imposto pago no exterior no montante de R$ 63.046.071,42.

Como resultado dessa análise, a parte dispositiva do despacho decisório foi assim redigida:

> *DECISÃO*
>
> *Diante do exposto, com fundamento no Regimento Interno da RFB aprovado pela Portaria MF n° 587, de 21 de dezembro de 2010, e nos termos do disposto no art. 74 da Lei n° 9.430, de 1996, APROVO a proposição apresentada e DECIDO:*
>
> *RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório contra a Fazenda Nacional relativo ao Saldo Negativo de IRPJ apurado na DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, às fls. 118 por Itaú Unibanco Holding S/A, CNPJ nº 60.872.504/0001-23, no valor original de **R$234.459.374,77**, sobre o qual deverão incidir juros equivalentes à taxa SELIC, conforme legislação em vigor;*
>
> *DEFERIR a petição de fls. 38 do processo principal 16327.000545/2009-10, com substituição para todos os efeitos legais, dos PER/DCOMP às fls. 698/732, pelas Declarações em Papel às fls.50/56;*
>
> *COBRAR Multa de Mora, conforme relatório de fls. 750/753, pela compensação em atraso, do débito informado na Petição às fls. 04 do processo apensado 16327.000627/2010-06, através do PER/DCOMP 01750.93296.290110.1.3.02- 2020 às fls. 05/08 do processo apensado;*
>
> *HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações informadas nos PER/DCOMP relacionados no item 5 deste Despacho Decisório, vinculadas ao crédito aqui analisado, nos termos do disposto no art. 74 da Lei n° 9.430/96, conforme relatório de fls. 750/753;*

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fls. 792/804), acompanhada dos documentos de fls. 805/898. Alega, em síntese, que:

(i) preencheu os requisitos concernentes ao instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, devendo ser afastada a cobrança da multa de mora na hipótese de compensação, na linha da jurisprudência do STJ;

(ii) que a estimativa de fevereiro/2008, no valor de R$667.802,32, foi quitada com os benefícios da anistia, não havendo fundamento legal para considerar apenas o valor de R$531.355,58;

(iii) é correta a compensação do imposto pago no exterior em 2006 e em 2007, visto que a matéria ainda se encontra em discussão administrativa nos processos de números 16327.721297/2012-40 e 16327.720527/2012-53, respectivamente;

(iv) os lucros das empresas domiciliadas no Chile e Uruguai, assim como os pagamentos do IR, foram sim comprovados, conforme documentos anexados; e

(v) deve ser cancelada a multa isolada em face da comprovação da totalidade do crédito declarado.

Em Sessão de 24 de Julho de 2014, a 10ª Turma da DRJ/SPO proferiu o Acórdão (fls. 910/940), o qual julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, reconhecendo a parcela de R$ 136.446,75 do total do crédito pleiteado.

A ementa da decisão possui a seguinte redação:

> *SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVA PAGA COM OS BENEFÍCIOS DA LEI Nº 11.941/2009.*
>
> *A estimativa de IRPJ paga com a redução de encargos moratórios prevista no art. 1º, §3º, inciso I, da Lei nº 11.941/2009 pode ser integralmente utilizada na composição do saldo negativo do período.*
>
> *IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.*
>
> *Na apuração do IRPJ, apenas são dedutíveis os valores do imposto incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior quando atendidos cumulativamente os seguinte requisitos legais: (i) adição da receita auferida no exterior ao lucro real apurado no Brasil; (ii) observância, na compensação, do limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre as referidas receitas; (iii) comprovação do recolhimento em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido, salvo se se restar comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.*
>
> *JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.*
>
> *Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação precluindo o direito de fazê-lo em momento*

> *posterior, salvo nos casos expressamente previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.*
>
> *PRODUÇÃO DE EFEITOS LEGAIS. DOCUMENTOS REDIGIDOS EM IDIOMA ESTRANGEIRO.*
>
> *Para produzirem efeitos legais no País e valerem em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, os documentos em língua estrangeira deverão ser legalizados pelo Serviço Consular no país de emissão, traduzidos para o português por tradutor juramentado e registrados no Registro de Títulos e Documentos.*
>
> *DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITOS COMPENSADOS. INAPLICABILIDADE.*
>
> *Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Declaração de Compensação.*

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em 22/08/2014 (fl. 955) e interpôs Recurso Voluntário em 23/09/2014 (fls. 958/980), por meio do qual reitera suas alegações de defesa, rebate pontos específicos da decisão de primeira instância e anexa documentos complementares.

Os autos, então, foram encaminhados para julgamento, tendo o Colegiado, mediante Resolução 1101-000233 (fls. 1.579/1.594), requerido diligência nos seguintes termos:

> *Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para determinar a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA de forma que os presentes autos retornem à Delegacia de origem e aguardem o resultado das diligências determinadas nos autos dos processos administrativos 16327.721297/2012-40 e 16327.720527/2012-53, para que então retorne juntamente aos processos acima mencionados para julgamento por esta turma.*

Não obstante o pedido de diligência, houve elaboração de Informação Fiscal (fls. 1.655/1.670) que analisou o valor dos créditos disponíveis no AC 2008 e provenientes do Chile e Uruguai, manifestação da qual a contribuinte se manifestou às fls. 1.678/1.682, questionando apenas o resultado apurado relativo ao Uruguai.

Às fls. 1.788/1.807 foram juntados os Relatórios Fiscais acerca das diligências efetuadas nos autos dos processos administrativos 16327.721297/2012-40 e 16327.720527/2012-53.

Em seguida foram anexadas nova Informação Fiscal (fls. 1.810/1.868), relativa à análise do Saldo Negativo do AC 2013, bem como Manifestação da contribuinte sobre a conclusão fiscal (fls. 2.101/2.103).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

Conforme visto, a parte do crédito não homologado diz respeito **(i)** à falta de comprovação do imposto pago no exterior e deduzido do IRPJ devido no AC 2008; e **(ii)** à imputação de multa de mora ao débito liquidado via compensação com o benefício do artigo 138 do CTN.

Imposto pago no exterior

Chile

Com relação ao IR proveniente do Chile, o relatório fiscal de fls. 1.655/1.670 assim concluiu:

> *Foram submetidos a auditoria os documentos fiscais e contábeis relativos ao ano-calendário 2008, acostados pelo contribuinte e aceitos pelo Conselho Administrativo Fiscal, como fidedignos.*
>
> *Constam das Demonstrações Financeiras (Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Fluxo de Caixa a apuração de Lucro Líquido na ordem de R$ 143.599 (em milhares de reais).*
>
> *Na DIPJ foi declarado a título de Lucro Líquido o Valor de R$ 143. 598.610,04.*
>
> *Restou comprovado e confirmado em auditoria (demonstrativos de pagamentos de antecipações e apuração anual, acostados ao processo) o pagamento do Imposto de Renda no montante de 10.944.934,17. Muito embora tenha o contribuinte informado na DIPJ o valor de R$ 32.411.310,40, na peça recursal fez referência ao mesmo valor apurado pela RFB. Vejamos:*
>
> *[...]*
>
> *De fato, o contribuinte efetuou pagamentos mensais (pagos provisionais) no montante de R$ 32.411.310,40, contudo no ajuste anual, em regra, apurou imposto em valor inferior ao montante antecipado, o que lhe garantiu direito a devolução do valor pago a maior que o devido.*
>
> *O pedido de devolução do pagamento a maior que o devido no Chile é feito em campo próprio da Declaração de Anual –*

> *Formulário 22, não havendo necessidade de utilização de documento específico, como ocorre no Brasil (PER/DCOMP).*
>
> *[...]*
>
> *Faz-se oportuno informar que o valor de R$ 10.944.934,17 pago pela controlada Itau Chile Holding, encontra-se dentro do limite estabelecido pela legislação brasileira como passível de utilização como antecipação do devido na declaração de ajuste anual da controladora Brasileira, conforme determina o art. 14, § 9º e seguintes da IN SRF 213/2002.*

Em suas manifestações, a Recorrente não questiona o cálculo em questão, cálculo este que a meu ver também não merece nenhum reparo.

Dessa forma, reconheço o IR proveniente do **Chile,** no montante de **R$ 10.944.934,17,** como parcela que compõe o Saldo Negativo objeto das compensações ora em análise.

<u>Uruguai</u>

No tocante ao IR relativo ao Uruguai, assim se manifesta a diligência:

> *Restou comprovado e confirmado o pagamento do Imposto de Renda no montante de R$ 21.090.466,66 (valor consolidado). Este valor é superior ao declarado na DIPJ pelo contribuinte. Verificou-se que houve erro nessa informação, pois foram informados apenas os valores recolhidos a título de antecipação mensal, sem considerar que houve pagamentos adicionais a título de Imposto de Renda, no ajuste anual.*
>
> *[...]*
>
> *Em obediência à disposição contida no artigo 14 §9° e seguintes da IN SRF 213/2002 realizamos os cálculos dos limites do valor passível de utilização como antecipação do devido no Brasil e constatamos que do montante efetivamente pago (R$ 21.089.466,66) o contribuinte poderá utilizar o valor de R$ 20.246.929,53 (sic - vide tabela). O cálculo foi elaborado com base na regra da possibilidade de consolidação dos valores pagos no exterior, quando se tratar de empresas estabelecidas em um mesmo país. O resultado é o que segue:*

Cálculo individualizado/consolidado(Uruguai) feito com base na Auditoria das Declarações Ficais apresentadas no EXTERIOR e Legislação aplicável					LIMITES (15%+10% = 25% IR x Valor IR pago.		
Ficha 34 e 35 RESUMO – PARTICIPAÇÕES NO EXTERIOR X LUCROS DISPONIBLIZADOS	PAÍS	%	LUCRO EXTERIOR INDIVIDUALIZADO	LUCRO EXTERIOR CONSOLIDADO	1 – LIMITE - IMPOSTO PAGO no exterior CONSOLIDADO	2 – LIMITE - IRPJ (15% + 10% lucro dispon)	IRPJ Valor máximo a ser utilizado = comparação entre os dois valores O MENOR
ACO LTDA	URU		165.893,87				
ITAU URUGUAY S.A	URU	100	35.385.482,52				
0CA CASA FINANCEIRA	URU	100	9.401.189,38				
OCA S. A	URU	100	36.035.152,35				
VALOR CONSOLIDADO			80.987.718,12	80.987.718,12	21.089.466,66	20.230.339,86	**20.230.339,86**

Se ao invés da regra de consolidação se tivesse aplicado a da individualidade o contribuinte poderia utilizar como antecipação o valor de R$ 16.360.162,13, tendo em vista a relação que se faz entre o lucro disponível x valor do IR pago individualmente, pelas Pessoas Jurídicas. Vejamos o cálculo:

Cálculo individualizado feito com base na Auditoria das Declarações Ficais apresentadas no EXTERIOR				LIMITES (15%+10% = 25% IR x Valor IR pago.		
Ficha 34 e 35 RESUMO – PARTICIPAÇÕES NO EXTERIOR X LUCROS DISPONIBLIZADOS	PAÍS	%	LUCRO EXTERIOR	1 - IMPOSTO PAGO no exterior	2 - LIMITE IRPJ (15% + 10% lucro dispon)	IRPJ Valor máximo a ser utilizado = comparação entre os dois valores O MENOR
ACO LTDA	URU	99,24	165.893,87	0,00	24.884,08	0,00
ITAU URUGUAY S.A	URU	100	35.385.482,52	13.572.675,16	8.846.370,62	8.843.370,63
0CA CASA FINANCEIRA	URU	100	9.401.189,38	651.864,33	2.350.297,34	651.864,33
OCA S. A	URU	100	36.035.152,35	6.864.927,17	9.008.788,08	6.864.927,17
TOTAL			80.987.718,12	21.089.466,66	20.230.339,86	**16.360.162,13**

A contribuinte, por sua vez, muito embora tenha informado em sua DIPJ (fls. 206/211) valor inferior aos dos cálculos em questão (declarou R$ 15.580.813,37 de IR pago no Uruguai e R$ 80.987.718,12 de lucro), passou a sustentar que teria direito de computar R$ 21.096.989,14 de IR, sendo o lucro correto de R$ 93.609.558,64.

Ocorre, porém, que não há justificativa e comprovação dos motivos que teriam levado a alteração do lucro proveniente do Uruguai, o que impede o presente Julgador acatar a existência de mero erro ou equívoco nas informações declaradas na DIPJ.

Ademais, os documentos tendentes a apurar o efetivo lucro daquele País foram exaustivamente analisados pela autoridade diligenciante, que acabou validando as informações dos lucros prestadas na DIPJ.

Dessa forma, acato o montante reconhecido na diligência, qual seja, de **R$ 20.230.339.86**.

<u>Do IR pago no exterior em 2006 e 2007</u>

Quanto aos saldos oriundos de anos anteriores (2006 e 2007), além do fato do resultado das diligências ter sido no sentido contrário ao que advoga a Recorrente, concordo com a decisão da DRJ de que não houve comprovação da liquidez e certeza desses indébitos.

Ocorre, entretanto, que em se tratando de compensação, a comprovação da liquidez e certeza da totalidade do crédito constitui ônus da contribuinte, conforme interpreta-se do 170 do CTN abaixo transcrito, sob pena de indeferimento do pedido.

> *"**Artigo 170 -** A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."* Grifei.

Posto isso, não reconheço crédito de exercícios anteriores a 2008 que seja passível de utilização nesse processo administrativo.

Da denúncia espontânea na compensação tributária

De início, cumpre observar que a própria autoridade fiscal alega que o débito de CSLL "compensado espontaneamente" não foi declarado em DCTF e nem lançado de ofício, fato este que afasta a aplicação da Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça STJ (*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*).

Registrada a ressalva, verifica-se que a discussão gira em torno da aplicação ou não da dispensa de multa moratória na hipótese de compensação tributária, ou seja, da aplicabilidade da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN) na liquidação de débito por meio de compensação formalizada após o vencimento legal, mas antes de iniciada qualquer medida de fiscalização.

Trata-se, na verdade, de tema que ainda é norteado de insegurança jurídica, afinal há verdadeira instabilidade jurisprudencial e doutrinária acerca do gozo do direito dos benefícios advindos da denúncia espontânea na liquidação de tributo em mora via compensação.

Para tanto, não se pode perder de vista que a compensação, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação, assim como o pagamento, constituem causas de extinção do crédito tributário.

Também não pode ser desprezado o fato de que a legislação prescreve que o débito cuja compensação (ou parte dela) não for homologada deve ser cobrado de ofício com multa de mora e multa isolada.

Há, portanto, uma conseqüência legal específica ao tributo indevidamente compensado, assim como existe à insuficiência do pagamento, situações estas que ensejam o lançamento de ofício, sem prejuízo da exigência de juros e multas.

Esse procedimento, porém, não produz efeitos no que diz respeito à espontaneidade do sujeito passivo, que pode optar por liquidar o débito em mora por meio de pagamento ou compensação, sem que esta escolha lhe traga o ônus de atrair a multa moratória. Dito de outros modos: a compensação, para efeitos de denúncia espontânea, é equiparada ao pagamento.

Nesse contexto, me curvo à tese na qual considera aplicável o instituto da denúncia espontânea em situação como a presente, em conformidade com o voto do I. Conselheiro Luis Flávio Neto, proferido em Sessão da CSRF ocorrida em 07/08/2018 e que ora transcrevo (Acórdão n° **9101-003.687):**

> *O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência do art. 138 do CTN, especialmente quanto à exigência de extinção do crédito tributário por meio de "pagamento" ou de "compensação".*
>
> *O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:*
>
> > Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontanea da infraçao, acompanhada, se for o caso, do **pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuracao.
> >
> > Parágrafo único. Não se considera espontanea a denuncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalizac,ao, relacionados com a infracao.
>
> *O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo "pagamento", adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de "quitação em dinheiro" ou se contempla acepção mais ampla de* adimplemento, *abarcando, no caso, a compensação tributária.*
>
> *De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo "pagamento" no sentido de* quitação em dinheiro, *valendo-se deste em sua acepção mais ampla de* adimplemento. *É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.*
>
> *Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:*
>
> > Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Note-se que o CTN utilizou a dicção "antecipar o pagamento" no sentido de antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa. *Não há dúvidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumar o típico "lançamento por homologação" tutelado pelo art. 150 do CTN.*

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o adimplemento *dar-se mediante* pagamento em dinheiro *ou* compensação tributária *para a incidência do art. 150 do CTN:*

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃ. MAI/05. TRANSCURSO DE PRAZO SUPERIOR AO QUINQUENIO LEGAL. ART. 150, §4o, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO.
>
> 1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por forca do §4o do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4o do art. 150 do CTN.
>
> 2. Recurso especial provido.
>
> (STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONCALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)
>
> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4o, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4o, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Goncalves, Primeira Seçao, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONCALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9º, § 2°, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescritivo estabelece, em seu caput, que, "à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento".

Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o adimplemento do tributo correspondente, em quota única. *Não há sinais de que o legislador procurou se referir a* quitação em dinheiro, *mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao* adimplemento *da obrigação, como é o caso da* compensacão.

Esse foi precisamente o entendimento adotado por esta 1ª Turma da CSRF, em julgamento recente sobre o tema:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2003, 2004
>
> SALDO ACUMULADO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INTEGRAL EM COTA ÚNICA. COMPENSAÇÃO.
>
> À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderia ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.532/1997, art. 9°). Exercício da opção mediante o adimplemento do valor correspondente. A regular compensação, assim como a regular quitação em dinheiro, era meio hábil para o exercício da opção. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n. 10
>
> O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização.
>
> (CSRF, 9101-002.352, 14/06/2016)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo "pagamento", *não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de* quitação em dinheiro, *requerendo o* adimplemento *em sentido amplo, o que inclui a* compensação tributária.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de "pagamento", para abrager hipóteses de adimplemento como a "compensacao", in verbis:

> "18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, **não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequencia, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.**
>
> 18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6° da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

> 18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.
>
> 18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:
>
> a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo "pagamento" assuma a acepção de "adimplemento". *Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o* adimplemento *integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante* pagamento em dinheiro *ou* compensação.

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.
>
> 1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instancias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.
>
> 2. **Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na**

> **operação de compensação.** Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.
>
> 3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.
>
> 4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.
>
> (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, **julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015)** AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.
>
> 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.
>
> **2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.**
>
> 3. Agravo regimental improvido.
>
> (STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

O mesmo entendimento tem sido adotado por este Tribunal administrativo, como se observa desta recente decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção:

> CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO NO CARF. Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, Crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF. (Acórdão 3401002.706, Sessão de 21/08/2014)

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de pagamento em dinheiro: *a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente* adimplemento, *como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretacao ampliativa ou restrintiva, mas de reconhecimento do ambito de incidência prescrito pelo legislador. Nao há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.*

Nesse sentido, afasto a cobrança da multa de mora formulada no processo apenso nº 16327.000627/2010-06, por considerar aplicável o artigo 138 do CTN (denúncia espontânea) nas compensações formalizadas pelo contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para:

(i) reconhecer, para efeitos de Saldo Negativo de IRPJ 2008, os créditos provenientes do IR pago no **Chile** e **Uruguai,** respectivamente nos montantes de **R$ 10.944.934,17 e R$ 20.230.339.86;** e

(ii) por consequencia do item (i) acima, reduzir proporcionalmente a base de cálculo da multa isolada objeto do processo apenso nº 16327.721247/2013-43; e

(iii) afastar a cobrança da multa de mora de R$ 3.405.752,82 objeto de cobrança no processo apenso nº 16327.000627/2010-06.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli