



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

192 – COSIT

DATA

25 de setembro de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO ORIGINAL DECLARADO A MENOR E COMPENSADO. POSTERIOR RETIFICAÇÃO PARA MAIOR, ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DA DIFERENÇA E DOS JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DOS BENEFÍCIOS PREVISTOS NO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Aplicam-se os benefícios da denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara a menor o valor que seria devido e compensa o débito declarado, e, posteriormente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, reconhece a existência da infração e retifica a declaração para maior, com o respectivo pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 138; Solução de Consulta Interna Cosit nº 7, de 2024; Portaria RFB nº 1.936, de 2018, art. 12, II; Portaria RFB nº 20, de 2021, arts. 2º, XIX e XX, e 4º, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 31, *caput*.

RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta interposta em nome da pessoa jurídica acima referida, cuja petição, atravessada às fls. 44-49, dirigida a esta Coordenação-Geral, vem subscrita por seus causídicos. De início, afirma que busca dirimir dúvida a respeito da possibilidade de pagamento, por meio de Documento de Arrecadação de Tributos Federais - Darf, nos termos do art. 156, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), de crédito tributário, com os benefícios da denúncia espontânea, nas situações em que o débito original (declarado a menor) houver sido quitado por via de compensação.

2. Ressalta que, no processo de apuração e pagamento dos tributos federais, utiliza a compensação, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para fins de extinção do crédito tributário, consoante o art. 156, II, do CTN.

3. Neste contexto, salienta que, verificada a existência de crédito passível de compensação, a Consulente declara os débitos na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e apresenta a respectiva Declaração de Compensação (DCOMP), extinguindo o crédito tributário, na forma da legislação de regência.

4. Sublinha que, após a entrega da DCOMP, caso seja constatada a existência de débito remanescente de mesma competência não declarado na DCTF original e, portanto, não quitado dentro do respectivo prazo de vencimento, a Consulente entende que é possível formalizar o exercício da denúncia espontânea para quitação do débito tributário remanescente, ao abrigo do art. 138 do CTN.

5. Evoca o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011, e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, segundo os quais a configuração da denúncia espontânea implica a exoneração da multa moratória e da multa punitiva.

6. Refere a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema Repetitivo 385, que assim dispõe:

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

7. Alude ao Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 20 de dezembro de 2011, o qual reconhece a mencionada tese firmada pelo STJ e autoriza, nas ações judiciais que discutam a matéria, a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes.

8. Em seguida, a Peticionária articula como segue, literalmente:

Tem-se, portanto, que, na situação em que o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e efetua o pagamento integral do valor inicialmente declarado,

posteriormente retifica a declaração, majorando o valor do débito, e realiza o pagamento de toda a diferença até o momento da retificação, resta caracterizada a denúncia espontânea, que resulta na exoneração da multa.

O cenário fático considerado pelo STJ para fins de configuração da denúncia espontânea enquadra-se na situação descrita pela Consulente, pois o pagamento da diferença (saldo devedor) via Darf ocorreria antes da apresentação da DCTF retificadora, com o acréscimo dos juros moratórios aplicáveis, sem o cômputo da multa.

Ocorre que, pela Solução de Consulta Cosit nº 233/2019 (SC Cosit 233/2019), a Consulente poderá ser surpreendida por interpretação da d. Autoridade Fiscal de que a denúncia espontânea não estaria configurada, vez que o débito original teria sido objeto de compensação, a despeito de a diferença objeto da denúncia espontânea ter sido liquidada em espécie (Darf).

A partir daí, considerando possíveis situações futuras que envolvam a necessidade de pagamento de tributo em atraso, dúvidas surgiram a respeito da possibilidade de pagamento via Darf (art. 156, I, do CTN) da diferença com os benefícios do instituto da denúncia espontânea, nas situações em que o débito original (declarado a menor) tiver sido quitado via compensação.

A Consulente está ciente do entendimento formalizado pela Receita Federal do Brasil por meio da SC Cosit 233/2019, no sentido de que os institutos do pagamento e da compensação, previstos no art. 156, incisos I e II, do CTN, respectivamente, não se confundem para fins de configuração de denúncia espontânea.

Na ótica da Receita Federal do Brasil, o art. 138 do CTN trata expressamente de pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora, não incluindo nenhuma das outras hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN.

Ocorre que o caso apresentado pela Consulente envolve denúncia espontânea formalizada mediante o pagamento da diferença via Darf (art. 156, I, do CTN).

Ou seja, situação diversa daquela analisada na SC Cosit 233/2019, em que a questão envolve denúncia espontânea formalizada mediante a compensação da diferença (art. 156, II, do CTN).

Portanto, a dúvida reside em saber se, nas situações futuras envolvendo pagamento em atraso, ficará configurada a denúncia espontânea prevista pelo artigo 138 do CTN, na situação em que o débito original tenha sido quitado via compensação (art. 156, II, do CTN) e a diferença (principal acrescido de juros), por pagamento via Darf (art. 156, I, do CTN), desde que, claro, observados os demais requisitos especificados em lei.

Não há dúvida de que o instituto da denúncia espontânea previsto pelo artigo 138 do CTN representa verdadeiro estímulo aos contribuintes para que se mantenham regulares perante a Administração Tributária, fomentando o pagamento espontâneo da obrigação tributária em atraso, antes de qualquer ação do Fisco. Esse estímulo é materializado pela exoneração da multa.

Para além do estímulo aos contribuintes, os benefícios da denúncia espontânea também são experimentados pela Administração Tributária, na medida em que o pagamento espontâneo impede que a Administração incorra nos custos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito tributário.

Esse entendimento foi corroborado pelo STJ, que, por ocasião do julgamento dos EREsp n.º 1.131.090/RJ, afirmou: «Tal é a denúncia espontânea, uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN».

O racional por trás desse entendimento reside no fato de que a multa excluída pela denúncia espontânea corresponde àquela que seria aplicada pela Administração Tributária em decorrência da movimentação de sua estrutura para as atividades atreladas à fiscalização.

Nesse sentido, o STJ concluiu que «o instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária, que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito».

Em outras palavras, se o contribuinte confessa e paga a sua obrigação antes da atuação do Fisco, a multa não é necessária, pois o Estado não incorreu no custo atrelado à atividade de fiscalização e respectivos desdobramentos.

Assim, fica evidenciada a *mens legis* da norma em questão, segundo a qual a denúncia espontânea somente será admitida quando o Fisco for preservado dos custos administrativos relacionados ao lançamento de crédito tributário (leia-se, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal).

Nesse contexto, na interpretação da Consulente, há uma diferença crucial entre a situação analisada na SC Cosit 233/2019 — formalização da denúncia espontânea via compensação — e a hipótese ora consultada — débitos originários extintos por compensação e formalização da denúncia espontânea via pagamento (Darf).

Isso porque a denúncia espontânea formalizada via compensação não necessariamente resguardará a Administração de movimentar sua máquina estatal, uma vez que a extinção do crédito tributário estará condicionada à ulterior homologação.

O mesmo racional não se aplica ao pagamento via Darf, pois este procedimento implica a imediata extinção do respectivo crédito tributário, o que afastará a necessidade de qualquer atuação da Administração para fins de lançamento de crédito tributário.

O fato de o débito original ter sido extinto via compensação em nada altera esse cenário, pois o específico instituto da denúncia espontânea somente se opera no pagamento em atraso. Portanto, os efeitos do art. 138 do CTN não podem ser impactados por transações pretéritas.

Até porque, na hipótese de a compensação do débito originário não ser integralmente homologada pela Administração, os respectivos débitos terão o tratamento adequado, e o contribuinte estará oportunamente sujeito aos encargos moratórios e/ou punitivos previstos na legislação de regência.

Na perspectiva da Consulente, a interpretação restritiva do art. 138 do CTN não se sustenta, porque impacta diretamente a finalidade da norma. Isso porque o estímulo à regularidade de débitos não alcançará o contribuinte que legitimamente tiver optado pela compensação e, posteriormente, identificar a necessidade de pagamento em atraso.

É dizer, esse contribuinte estará impedido de formalizar a denúncia espontânea, a despeito de inexistir qualquer vedação legal a esse respeito. A magnitude dessa restrição é evidente, uma vez que a compensação de débitos é prática comum e corriqueira nas atividades empresariais.

Portanto, norteando a interpretação da legislação tributária a partir do exposto, é lícito afirmar que fica configurada a denúncia espontânea prevista pelo artigo 138 do CTN na situação em que o débito original for objeto de pagamento via declaração de compensação (art. 156, II, do CTN) e a diferença eventualmente apurada (principal acrescido de juros) é liquidada por pagamento via Darf (art. 156, I, do CTN).

9. Ao final, indaga se fica configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN na situação em que o débito originalmente declarado for pago via DCOMP (art. 156, II, do CTN) e a diferença eventual e posteriormente apurada (principal acrescido de juros) for quitada por pagamento mediante Darf (art. 156, I, do CTN), por não se enquadrar na hipótese analisada pela Solução de Consulta Cosit n.º 233, de 2019.

FUNDAMENTOS

10. O presente feito merece conhecimento, por preencher os requisitos legais de admissibilidade, tanto mais que a matéria em questão não é virgem de pronunciamento vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, tendo sido objeto de Solução de Consulta Interna Cosit.

11. Nesta esteira, a princípio, cumpre diferenciar os institutos da Solução de Consulta *tout court* («externa») e da Solução de Consulta Interna. Assim preceitua a Portaria RFB n.º 1.936, de 6 de dezembro de 2018:

Art. 1º Esta Portaria dispõe sobre: [Redação dada pela Portaria RFB nº 352, de 12 de setembro de 2023]

I - a formulação, o encaminhamento e a solução de **Consulta Interna** referente a interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); [Incluído pela Portaria RFB nº 352, de 12 de setembro de 2023]

[...]

Art. 6º A Consulta Interna será solucionada mediante os seguintes atos, ressalvado o disposto no § 2º:

I – **Solução de Consulta Interna (SCI);**

[...]

Art. 12. **Terão efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir de sua publicação:**

[...]

II - **no Boletim de Serviço da RFB, a SCI e o Parecer Sutri.**

[...]

§ 2º A SCI e o Parecer RFB serão divulgados no sistema Normas - Gestão da Informação. [Redação dada pela Portaria RFB nº 172, de 24 de janeiro de 2020]

(grifou-se)

12. Por seu turno, a Portaria RFB n.º 20, de 5 de abril de 2021, estabelece:

Art. 2º São atos administrativos editados no âmbito da RFB:

[...]

XIX - **Solução de Consulta (SC);**

XX - **Solução de Consulta Interna (SCI);**

[...]

Art. 4º São denominados atos decisórios os atos administrativos que têm por objetivo a interpretação e aplicação de normas ao caso concreto, visando a deferir ou a indeferir uma solicitação, autorizar providências, aferir a determinação e a exigência tributária, prevenir ou solucionar conflito tributário ou aduaneiro de forma consensual e solucionar dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária. [Redação dada pelo(a) Portaria RFB n.º 526, de 26 de março de 2025]

§ 1º São considerados atos administrativos decisórios no âmbito da RFB, **a Solução de Consulta (SC), a Solução de Divergência (SD)**, o Despacho Decisório (DD), a Resolução emitida por turma de julgamento da DRJ, o Auto de Infração (AI), a Notificação de Lançamento (NL), o Acórdão e o Ato Declaratório Executivo (ADE), observado quanto a este último o disposto no art. 5º.

(grifou-se)

13. Preconiza a Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 9 de dezembro de 2021:

Art. 30. Compete à Cosit proferir a solução de consulta, da qual deverá constar:

[...]

Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, **serão observados** os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, **bem como as soluções de consulta interna da Cosit** e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.

[...]

Art. 33. As **soluções de consulta proferidas pela Cosit**, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013.

[...]

Art. 39. O recurso especial e a representação de divergência serão decididos pela Cosit por meio de solução de divergência.

[...]

§ 4º Caso exista **solução de divergência** com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de **solução de consulta vinculada**, de que trata o art. 34.

(grifou-se)

14. Com efeito, a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 7, de 27 de dezembro de 2024, cuja íntegra está disponível no sítio oficial desta Secretaria Especial na rede mundial de computadores¹, esclarece nestes seus excertos:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO ORIGINAL DECLARADO A MENOR E COMPENSADO. POSTERIOR RETIFICAÇÃO PARA MAIOR ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DA DIFERENÇA E DOS JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DOS BENEFÍCIOS PREVISTOS NO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Aplicam-se os benefícios da denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara a menor o valor que seria devido e compensa o débito declarado, e, posteriormente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, reconhece a existência da infração e retifica a declaração para maior, com o respectivo pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

Dispositivos legais: Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 138; Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2019; Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012.

[...]

FUNDAMENTOS

[...]

7. Delimita-se, então, a seguinte questão objeto da Consulta Interna: a aplicabilidade da denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara a menor o valor que seria devido e compensa o débito declarado, e, posteriormente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, reconhece a existência da infração e retifica a declaração para maior, com o respectivo pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

8. Essa delimitação é importante para distinguir a situação ora analisada dos casos em que o sujeito passivo declara o valor que seria devido e não realiza recolhimento antecipado, bem como dos casos em que o sujeito passivo não declara ou declara

¹ Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/143199>

a menor o valor devido, acompanhado do pagamento, e, posteriormente, retifica a declaração para maior e compensa (mas não paga) a diferença devida.

9. Assim, os elementos centrais que condicionam a presente análise são: (I) declaração, a menor, do valor devido; (II) compensação do valor declarado; e (III) posterior retificação da declaração para maior, acompanhada de pagamento, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

10. Fixam-se ainda os enunciados jurídicos que motivam a consulta, segundo a consultante: o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em especial o Recurso Especial nº 1.149.022/SP, a Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, e a Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012.

[...]

12. Para efeitos desta consulta, não será analisada a correlação entre procedimentos de conformidade e denúncia espontânea, tomando-se como premissa a inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

13. Pois bem, admitida a consulta interna, a análise meritória perpassa pelo conteúdo normativo dos referidos atos, em especial no que diz respeito à relação entre a denúncia espontânea e a compensação tributária.

14. O instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN, que descreve seus requisitos e efeitos:

[...]

15. Da leitura do dispositivo, extrai-se que são requisitos para a denúncia espontânea: (I) a comunicação (denúncia) da infração à Autoridade Tributária; (II) a espontaneidade da denúncia, que deve ser apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização; (III) e o pagamento, se for o caso, do tributo devido e dos juros de mora.

16. Presentes esses requisitos, o sujeito passivo poderá beneficiar-se da previsão legal para ver excluída sua responsabilidade pela infração, com a exoneração da multa a que estaria sujeito.

17. Interessa a esta análise o requisito do “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, o qual tem o condão de impedir a exclusão da responsabilidade quando

o sujeito passivo se vale da compensação para operacionalizar a denúncia espontânea.

18. Isso ocorre porque pagamento e compensação são modalidades específicas e distintas de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

19. Enquanto o pagamento é regulado pelos arts. 157 a 164 do CTN (Seção II – “Pagamento” do Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário”), a compensação é regida pelos arts. 170 e 170-A do mesmo diploma (Seção IV – “Demais Modalidades de Extinção” do Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário”).

20. É em razão dessa diferença, e uma vez que o art. 138 do CTN fala expressamente em “pagamento”, que não se pode excluir a responsabilidade nos casos em que o sujeito passivo se vale da compensação para perfectibilizar a denúncia espontânea, como bem evidenciado na Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2019:

Assunto: Normas de Administração Tributária

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FORMA DE INSTRUMENTALIZAÇÃO

A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de sua inocorrência. A instrumentalização da denúncia espontânea se dá por meio das declarações em cumprimento a obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA PUNITIVA

Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo, nesse caso, diferença entre multa moratória e multa punitiva.

A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO

A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea.

Dispositivos Legais: art. 138, 156 e 170 CTN; art. 16, Lei nº 9.779, de 1999; art. 74, Lei n. 9.430 de 1996; arts. 1º, 2º, IN RFB nº 1.396/2013.

21. Ocorre que essa Solução de Consulta não enfrentou a situação descrita nesta Consulta Interna, em que o débito original é declarado a menor e compensado, com a posterior retificação para maior e pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

22. A situação fática posta naquela Consulta fica evidente a partir do questionamento concretamente enfrentado na ocasião:

8.3 Considerando que o art. 156 (assim como a legislação civil) do CTN equiparam o pagamento e a compensação como formas de extinção das obrigações, pode o contribuinte aplicar a compensação para extinguir o débito havido a partir da denúncia sem sua descaracterização?

23. Muitos são os precedentes do STJ que seguem nesse sentido e afirmam que “não cabe a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária”², ou que “Não se aplica o benefício da denúncia espontânea aos casos em que o tributo foi quitado mediante compensação.”³

² AgInt no REsp 2.072.337/PE, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe 29/02/2024.

³ AgInt no REsp 1.817.707/RS, Relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, DJe 16/10/2023. No mesmo sentido: AgInt no REsp 1.941.201/SP; AgInt nos EDcl no REsp 1.704.799/PR; AgInt no AgInt nos EDcl no AREsp 1.197.301/ES.

24. Todos esses julgados, no entanto, afastam a aplicabilidade dos benefícios da denúncia espontânea quando ela própria é acompanhada da compensação do débito confessado, tal como abordado na Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2019.

25. A *ratio decidendi* desses precedentes remonta às palavras do Ministro Benedito Gonçalves no julgamento do AgRg no AREsp 174.514/CE:

A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

26. Nenhum desses fundamentos diz respeito a situação idêntica à desta Consulta Interna e, dadas as diferenças fáticas, não podem ser aqui aplicados. Afinal, a dúvida em análise envolve hipótese em que a denúncia espontânea é acompanhada do efetivo pagamento, em atendimento à literalidade do art. 138 do CTN.

27. Outra manifestação desta Coordenação-Geral de Tributação a respeito do tema foi a Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, editada com o objetivo de interpretar os Atos Declaratórios nº 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011, ambos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, que versavam sobre casos de dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e de desistência dos recursos já interpostos, à luz de jurisprudência desfavorável à Fazenda Nacional consolidada nos Tribunais Superiores acerca do tema denúncia espontânea. Eis a conclusão alcançada pela referida Nota Técnica:

[...]

28. A análise então realizada teve como escopo definir as hipóteses que caracterizariam ou não a denúncia espontânea, a partir dos Atos Declaratórios da

PGFN, para fins de aplicação do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ou seja, nas situações em que já havia orientação jurisprudencial admitida com dispensa de contestar e recorrer.

29. Nota-se, porém, que a questão objeto da presente Consulta Interna também não foi enfrentada naquela ocasião.

[...]

31. Por outro lado, o item “b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011” é o que mais se aproxima da situação descrita nesta Consulta Interna, com a diferença na forma da quitação do débito original declarado a menor (pagamento ou compensação).

32. Essa conclusão advém do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011:

[...]

33. Tal ato tratou especificamente da dispensa de contestar e recorrer em casos que discutem se a declaração parcial de débito tributário sujeito a lançamento por homologação, acompanhada do respectivo pagamento, autoriza a caracterização posterior de denúncia espontânea. A origem desse ato está no Resp. 1.149.022/SP, também apontado pela Consulente como base normativa ensejadora da dúvida.

34. Portanto, a declaração parcial do débito acompanhada de pagamento (e não de compensação) fez parte do desenho fático colocado à análise do STJ naquele Recurso Especial, que deve ser interpretado conforme essa delimitação de objeto.

35. Na ementa do acórdão em questão, destacam-se os seguintes itens:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. [...]

36. A afirmação de que resta caracterizada a denúncia espontânea na hipótese de "declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral" deve ser interpretada em contraponto à situação de declaração desacompanhada de recolhimento (com recolhimento a destempo) mencionada no item 2, que sabidamente não caracteriza denúncia espontânea, nos termos da Súmula 360 do STJ:

Súmula nº 360 – STJ:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

37. Afinal, como dito no item 3 da ementa do acórdão transcrita em parte no item 36, a declaração já elide qualquer necessidade de procedimento administrativo por parte da Administração Tributária, e a infração (falta de recolhimento do débito declarado) já é conhecida, razão pela qual sequer há o que ser denunciado.

38. Por essa razão, o item 4 da referida ementa destaca que a retificação do débito declarado a menor e integralmente recolhido elide a necessidade de procedimento administrativo para constituir a parte não declarada, diferença esta que pode ser objeto da denúncia espontânea.

39. Essa linha intelectual encontra-se em plena consonância com a própria razão de ser da denúncia espontânea, que consiste em dar ao sujeito passivo um benefício pelo arrependimento, materializado na comunicação à Administração Tributária da ocorrência da infração por ele cometida e tornado eficaz pelo pagamento integral do tributo devido acompanhado de juros de mora, como reforça o STJ:

[...]

O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária, que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

[...] ⁴

⁴ EREsp 1.340.174 / PR, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 28/09/2015.

40. Também se vislumbra na doutrina a finalidade da denúncia espontânea como instituto capaz de levar ao conhecimento da Autoridade Tributária uma infração que esta desconhecia, entendimento exemplificado na seguinte lição de Leandro Paulsen⁵:

Restringe-se a créditos cuja existência seja desconhecida pelo Fisco e que nem sequer estejam sendo objeto de fiscalização, de modo que, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais viessem a ser satisfeitos. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o cumprimento da obrigação e que o contribuinte infrator, não o fazendo, resta sempre ameaçado de ser autuado com pesadas multas, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver na denúncia espontânea nenhum estímulo à inadimplência, pelo contrário.

41. Com respaldo nessa exposição, é imperioso concluir que admitir a denúncia espontânea na hipótese descrita nesta Consulta Interna representa interpretação consentânea com a finalidade do instituto.

42. Pois, assim como o contribuinte que declara a menor e paga o valor declarado, ao se valer da denúncia espontânea, leva ao conhecimento da Administração Tributária uma infração até então desconhecida e elide a necessidade de qualquer procedimento ou custo administrativo para constituir a parte não declarada, também o contribuinte que declara a menor e compensa o valor declarado pode agir da mesma forma, revelando infração também desconhecida de forma a evitar procedimentos e custos administrativos para a constituição da diferença, sem que isso represente qualquer estímulo à inadimplência.

43. Essa possibilidade, ademais, mostra-se coerente com o ordenamento jurídico, a partir de uma interpretação literal, pois o art. 138 do CTN não veda a compensação ou exige pagamento do débito no momento da declaração original a menor, apenas veda a compensação do débito por ocasião da denúncia espontânea, e sistemática, pois em plena consonância com os precedentes pacíficos do STJ.

⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017

44. Aliás, como afirma a Consulente, entendimento contrário implicaria conceder tratamento mais benéfico ao sujeito passivo que nada declara, o qual poderia se valer de futura denúncia espontânea, em comparação com o sujeito passivo que declara a menor, extingue integralmente o débito declarado por meio da compensação, e depois confessa e paga a diferença não declarada.

45. E mais: eventual não homologação da compensação do débito originalmente declarado em nada afeta a denúncia espontânea posterior. A parte declarada, compensada e não extinta pela falta de homologação estará plenamente constituída e poderá ser imediatamente cobrada, ao passo que a parte não declarada, objeto da denúncia espontânea acompanhada do pagamento, estará constituída e extinta.

46. A esse respeito, destaquem-se as seguintes considerações da Consulente:

[...]

b) A extinção do tributo por meio da compensação só ocorre na primeira parte do tributo apurado, ou seja, no primeiro valor anteriormente declarado e já liquidado. Sendo assim, ainda que se interprete o artigo 138 do CTN pela sua literalidade, o pagamento seria exigido em relação a parte do tributo que deixou de ser recolhido em virtude da infração, o que ocorre na presente situação;

c) Considerando que a compensação se aplica somente na primeira parte do tributo, que foi devidamente apurada e liquidada, não há que se dizer que houve compensação do tributo levantado posteriormente, pois este foi liquidado através de pagamento na sua acepção literal, o que não se enquadra nas situações previstas na Solução de Consulta Cosit 233, de 2019 e, muito menos, nos julgados apresentados do judiciário;

[...]

47. Ante o exposto, conclui-se, em plena concordância com a solução proposta pela Consulente, que se aplicam os benefícios da denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara a menor o valor que seria devido e compensa o débito declarado, e, posteriormente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, reconhece a existência da infração e retifica a declaração para maior,

com o respectivo pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

48. Registre-se que esse entendimento não representa divergência com os precedentes aqui tratados e não se confunde com a hipótese de compensação para quitar o débito objeto da própria denúncia espontânea, que continua a não ser admitida.

49. Destaque-se também que a denúncia espontânea apenas é aplicável à parte originalmente não declarada, de modo que eventual não homologação da compensação não autoriza a extensão dos benefícios da denúncia espontânea ao débito originalmente declarado e que foi objeto da declaração de compensação.

CONCLUSÃO

50. Pelo exposto, soluciona-se a presente Consulta Interna respondendo-se objetivamente que se aplicam os benefícios da denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara a menor o valor que seria devido e compensa o débito declarado, e, posteriormente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, reconhece a existência da infração e retifica a declaração para maior, com o respectivo pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

CONCLUSÃO

15. Ante o exposto, por força da orientação vinculativa firmada pela Solução de Consulta Interna Cosit n.º 7, de 27 de dezembro de 2024, com fundamento no art. 12, II, da Portaria RFB n.º 1.936, de 2018, e no art. 31, *caput*, da Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021, responde-se à ora Consulente que se aplicam os benefícios da denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara a menor o valor que seria devido e compensa o débito declarado, e, posteriormente, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, reconhece a existência da infração e retifica a declaração para maior, com o respectivo pagamento integral da diferença devida, acompanhada dos juros de mora.

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

Assinatura digital
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital
ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021. Dê-se ciência à Consulente.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação