



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

SCI 7 – COSIT

DATA 27 de dezembro de 2024

ORIGEM COORDENAÇÃO ESPECIAL DE MAIORES CONTRIBUINTES - COMAC

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

RELATÓRIO

A Coordenação-Especial de Maiores Contribuintes (Comac) formula consulta interna com o intuito de esclarecer dúvida quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea aos casos 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.

2. A consultante descreve detalhadamente a questão da seguinte forma:

[...]

7. Especificamente, cuida-se do reconhecimento do instituto da denúncia espontânea na situação em que o contribuinte, após efetuar a confissão parcial do débito tributário por meio de declaração (lançamento por homologação) acompanhada da quitação pela via da compensação, posteriormente reconhece a existência de infração, retifica a declaração apresentada, antes de qualquer procedimento fiscal (nos termos da Portaria RFB nº 417, de 2024, no âmbito do

piloto de programa de conformidade), comunicando a existência de diferença a maior, cuja quitação imediata se dá por meio de pagamento, stricto sensu.

8. Explique-se que tendo em vista o julgado do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, do qual foi fixada a tese do Tema nº 962, não incide IRPJ sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, desde que observados os marcos temporais previstos na modulação dos efeitos do acórdão. Mas, identificou-se no âmbito do piloto do Confia, que o contribuinte não oferecera à tributação a parte relativa aos juros de mora devidos sobre o indébito tributário, referente ao débito relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, em determinado período de apuração.

[...]

11. Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação (DCOMP), na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação do PIS/Pasep e da Cofins.

12. No caso concreto tratado no âmbito do piloto do Confia, a 1ª DCOMP relativa ao indébito foi entregue em 25/11/2019, momento em que se deveria oferecer a receita financeira decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário à tributação, o que não foi feito. Portanto, assim restou caracterizada a infração, que se refere exata e exclusivamente a essa parte.

[...]

15. Assim, no dia 30/10/2024 o contribuinte efetuou o recolhimento integral dos débitos de PIS/COFINS incidentes sobre a receita decorrente dos juros de mora acumulados devidos sobre o indébito tributário. Em seguida retificou a DCTF do período e protocolou o processo de denúncia espontânea requerendo a exoneração da multa de mora.

16. No entanto, o pedido foi indeferido pela área técnica competente da RFB, pelos seguintes motivos:

1. Originalmente, a DCTF entregue pelo contribuinte continha confissão de débitos de Pis/COFINS, do período 11/2019, referente a suas atividades regulares, vinculados à compensação. Ou seja, houve de fato compensação dos débitos originais destes tributos;

2. A DCTF original foi entregue em janeiro de 2020, dentro do prazo legal.

17. Portanto, o fato de os valores originalmente declarados dentro do prazo legal terem sido objeto de “compensação” impediu que a denúncia da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, fosse

reconhecida como denúncia espontânea, não exonerando-se, em consequência, a multa de mora relativa a essa parte agora confessada.

18. Ocorre que a infração, ou seja, a parte devida e não incluída na declaração original e agora identificada, refere-se ao PIS e COFINS sobre outra natureza de operação, cujos valores devidos foram integralmente quitados pelo pagamento, acrescidos dos respectivos juros moratórios.

[...]

3. Ao final, formula a seguinte proposta de solução:

[...]

51. A CONSULTA INTERNA justifica-se pelo fato de que não foram encontradas soluções para a situação específica de reconhecimento do instituto da denúncia espontânea em débitos tributários, cuja extinção ocorra apenas parcialmente por compensação tributária, ou seja, na situação em que o contribuinte após efetuar a confissão parcial do débito tributário por meio de declaração (lançamento por homologação) acompanhado da quitação pela via da compensação, posteriormente reconhece a existência da infração, retifica a declaração apresentada, antes de qualquer procedimento fiscal, comunicando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá por meio de pagamento.

52. Em face da ausência de posicionamentos, PROPÕE-SE QUE seja reconhecida a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea, com seus respectivos efeitos tributários previstos no art. 138 do CTN e reconhecidos pela jurisprudência administrativa e judicial, ao caso em análise, não se devendo aplicar qualquer penalidade pecuniária, com base nas seguintes premissas:

a) Compreende-se que, muito embora o Tribunal não teceu detalhes sobre a abrangência ou os efeitos jurídicos dos termos “pagamento integral” e “quitação” utilizados na ementa, a situação descrita se enquadra na configuração de denúncia espontânea firmada pelo STJ, conforme situação decidida em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.149.022/SP);

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;

- d) Trata-se de um instituto previsto pelo Código Tributário Nacional, em que reconhece um direito subjetivo potestativo do sujeito passivo, o que impede qualquer restrição pelo aplicador da norma não desejada pelo legislador;
- e) Evidencia-se que o instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias de caráter punitivo e essas incluem as multas moratórias, geradas em virtude do descumprimento do pagamento em dia do contribuinte dos débitos sujeitos ao lançamento por homologação;
- f) O contribuinte reconhece a infração, retifica a declaração e efetua o pagamento concomitantemente, que faz com que não se enquadre na situação prevista pela Súmula 360 do STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

FUNDAMENTOS

- 4. Em juízo de admissibilidade da consulta interna, verifica-se que todos os pressupostos previstos nos arts. 2º a 4º da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018, e no Manual Eletrônico da Consulta Interna, aprovado pela Portaria RFB nº 171, de 3 de maio de 2022, foram atendidos.
- 5. A consulta é formulada por Coordenação Especial integrante das unidades centrais; o caso concreto encontra-se descrito em tese, de forma que a solução adotada pode ser aplicada de forma genérica; os questionamentos foram formulados de maneira clara, precisa e objetiva, acompanhados dos enunciados normativos ensejadores da dúvida; e foi apresentada proposta de solução devidamente fundamentada.
- 6. Além disso, o objeto da consulta não se encontra disciplinado em lei ou outro ato normativo, tampouco foi objeto de outra Solução de Consulta Interna, de Nota Técnica, de Solução de Consulta ou de Solução de Divergência emitidas pela Cosit, ou de Parecer Sutri, Parecer Normativo ou Ato Declaratório Interpretativo (ADI).
- 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 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 consulente: 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 nº 233, de 16 de agosto de 2019, e a Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012.

11. Ademais, é importante frisar que o questionamento formulado se insere no contexto do piloto do Programa de Conformidade Cooperativa – Confia, em que vige o art. 14, parágrafo único, da Portaria RFB nº 417, de 08 de maio de 2024:

Art. 14. A análise cooperativa das questões fiscais incluídas no Plano de Trabalho de que trata a Seção II do Capítulo II abrangerá os fatos relacionados às inconsistências identificadas, o entendimento da RFB sobre a respectiva matéria e as consequências legais aplicáveis.

Parágrafo único. A discussão e a análise cooperativa de questão fiscal no âmbito do piloto do Confia não configuram início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização para apuração de eventuais infrações tributárias.

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:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, 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 apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

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”¹, ou que “Não se aplica o benefício da denúncia espontânea aos casos em que o tributo foi quitado mediante compensação.”²

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 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.

¹ AgInt no REsp 2.072.337/PE, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe 29/02/2024.

² 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.

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:

[...]

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

b) que **se considera ocorrida a denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

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;

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima

devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

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 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.

30. É de se destacar que o item “c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp” se refere à mesma situação que foi objeto da Solução de Consulta nº 233, de 2019, e dos inúmeros precedentes do STJ, em que o sujeito passivo utiliza a compensação para perfectibilizar a própria denúncia espontânea.

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:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante: "nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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 (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente". JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.

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 conseqüente 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 de 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.

[...] ³

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 Paulsen⁴:

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.

³ EREsp 1.340.174 / PR, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 28/09/2015.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017

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.

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 Consultante, 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.

Assinado Digitalmente

AFRÍSIO DE SOUZA VIEIRA LIMA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Normas Gerais Relacionadas ao Direito Tributário

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Publique-se e divulgue-se na forma do art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação