



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

149 – COSIT

DATA

14 de agosto de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI Nº 11.196, DE 2005.

É isento do Imposto sobre a Renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

VENDA DE UM IMÓVEL E DAÇÃO EM PAGAMENTO DE OUTRO. APLICAÇÃO PARCIAL DO PRODUTO DO IMÓVEL VENDIDO.

A isenção de que trata o art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, aplica-se às operações de dação em pagamento de imóvel residencial para aquisição de outro imóvel residencial.

Caso haja primeiramente a venda de 1 (um) imóvel e posteriormente a dação em pagamento de outro imóvel por ocasião da aquisição de novo imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.

A aplicação parcial do produto da venda do primeiro imóvel na aquisição do novo imóvel implica a tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

Dispositivos legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 3º; Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39, *caput* e §§ 1º e 2º; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 128, § 4º, inciso IV; Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, art. 2º, *caput* e §§ 1º e 2º.

Assunto: Normas de Administração Tributária**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FORMA DE INSTRUMENTALIZAÇÃO**

A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - 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, visto que são obrigações autônomas.

A comunicação da infração tributária e o 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 233, DE 16 DE AGOSTO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN, arts. 138, 156 e 170; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16.

RELATÓRIO

1. A pessoa física acima identificada formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, relacionada ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, escrita nestes exatos termos:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Imóvel residencial foi adquirido em 01/02/2011 (1), por R\$ 50.000,00. Em 13/04/2024, este imóvel (1) foi alienado por R\$ 700.000,00, gerando ganho de capital de 650.000,00.

Foi feita a compra de outro imóvel residencial (2) em 25/04/2024 no valor de R\$ 650.000,00, sendo pago, por transferência bancária, R\$ 440.000,00 em 01/08/2024 e apartamento por dação em pagamento (3) pelo valor de R\$ 210.000,00.

Apartamento dado em dação (3) foi adquirido em 15/06/2012, por R\$ 160.000 e disponibilizado ao novo proprietário no momento da assinatura do contrato (25/04/2024), ou seja, dentro do prazo de 180 dias.

Vendedor tomou conhecimento da necessidade de pagamento de ganho de capital parcial apenas na data de 25/10/2024, não tendo efetuado nenhum lançamento, obrigação acessória ou recolhimento do tributo devido até o presente momento, mas deseja regularizar sua situação perante o fisco.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

1. IN SRF nº 599, art. 2º
2. IN RFB nº 1500, art. 10, III
3. Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 85/2010
4. Lei 5172/1966, art. 138
5. CARF AC 105-16.274
6. CARF AC 3301006.117
7. SÚMULA N. 360 -STJ

III - QUESTIONAMENTOS

1. A isenção do ganho de capital aplica-se concomitantemente ao imóvel (1) negociado do dia 13/04 e ao imóvel (3) dado em dação no dia 25/04/24?
2. Questiona-se se seria aplicável a denúncia espontânea ao presente caso, uma vez que não foi realizada a declaração, nem recolhimento do tributo, a fim de obter a não incidência da multa de mora, que teoricamente teria vencimento para 30/08/24.

FUNDAMENTOS

2. Preliminarmente, é mister anotar que, consoante ressalva expressa do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da solução de consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

3. Em resumo, o consulente afirma que em 13.04.2024 alienou imóvel residencial (**imóvel 1**) por R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) e em 25.04.2024 comprou outro imóvel residencial (**imóvel 2**) por R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais), pagos da seguinte forma:

a) R\$ 440.000,00 – por meio de transferência bancária;

b) R\$ 210.000,00 – dação em pagamento de um apartamento (**imóvel 3**), “disponibilizado ao novo proprietário no momento da assinatura do contrato (25/04/2024)”.

4. Em seu primeiro questionamento, ele inquire se “a isenção do ganho de capital aplica-se concomitantemente ao imóvel (1) negociado do dia 13/04 e ao imóvel (3) dado em dação no dia 25/04/24”.

5. O art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, no qual se embasa a consulta, está assim escrito (sublinhou-se):

Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País. (Vigência)

§ 1º No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo referido neste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 1ª (primeira) operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do 2º (segundo) mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do 2º (segundo) mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até 30 (trinta) dias após o prazo de que trata o caput deste artigo.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos.

6. Esse artigo está disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, da qual interessa transcrever o seu art. 2º (sublinhou-se):

Art. 2º Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A opção pela isenção de que trata este artigo é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício.

§ 6º Na hipótese do § 1º, estarão isentos somente os ganhos de capital auferidos nas vendas de imóveis residenciais anteriores à primeira aquisição de imóvel residencial.

§ 7º Relativamente às operações realizadas a prestação, aplica-se a isenção de que trata o caput, observado o disposto nos parágrafos precedentes:

I - nas vendas a prestação e nas aquisições à vista, à soma dos valores recebidos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda e até a(s) data(s) da(s) aquisição(ões) do(s) imóvel(is) residencial(is);

II - nas vendas à vista e nas aquisições a prestação, aos valores recebidos à vista e utilizados nos pagamentos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda;

III - nas vendas e aquisições a prestação, à soma dos valores recebidos e utilizados para o pagamento das prestações, ambos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda.

§ 8º Não integram o produto da venda, para efeito do valor a ser utilizado na aquisição de outro imóvel residencial, as despesas de corretagem pagas pelo alienante.

§ 9º Considera-se imóvel residencial a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar.

§ 10. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive:

I - aos contratos de permuta de imóveis residenciais;

II - à venda ou aquisição de imóvel residencial em construção ou na planta; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2070, de 16 de março de 2022)

III - à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2070, de 16 de março de 2022)

§ 11. O disposto neste artigo não se aplica, dentre outros:

I - (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 2.070, de 16 de março de 2022)

II - à venda ou aquisição de terreno;

III - à aquisição somente de vaga de garagem ou de boxe de estacionamento.

§ 12. A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do segundo mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa de ofício ou de mora calculada a partir do primeiro dia útil do segundo mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até trinta dias após o prazo de 180 (cento e oitenta) dias de que trata o caput deste artigo.

7. Das disposições acima transcritas, importa destacar, no que toca ao objeto da consulta:

a) a isenção do IRPF estipulada no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, é restrita ao ganho auferido pela pessoa física residente no País na **venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição**, em seu nome, de **imóveis residenciais** localizados no País;

b) **no caso de venda de mais de 1 (um) imóvel**, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação;

c) a **aplicação parcial do produto da venda** implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

8. Antes de prosseguir, importa examinar se a isenção em pauta abrange o ganho de capital auferido nas operações de **dação em pagamento** de imóveis residenciais.

9. Note-se primeiramente que, embora o *caput* do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, disponha que “fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na **venda** de imóveis residenciais”, logo a seguir esse dispositivo reza: “desde que o **alienante**, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País” (grifou-se).

10. Nessa senda, observe-se que o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estabelece que “na **apuração do ganho de capital** serão consideradas as operações que importem **alienação**, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, **permuta**, adjudicação, desapropriação, **dação em pagamento**, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins” (grifou-se). De igual forma dispõe o inciso V do § 4º do art. 128 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

11. Em suma, tanto a venda de imóvel residencial quanto a dação em pagamento de imóvel residencial configuram alienação de imóvel e estão ambas as operações sujeitas à apuração do ganho de capital para fins de apuração do IRPF – o mesmo sucede com a permuta de imóveis, operação à qual se aplica a isenção sob exame, indicada expressamente no inciso I do § 10 do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 599, de 2005. A par disso, cabe observar que, segundo o art. 357 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), “determinado o preço da coisa dada em pagamento, **as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda**” (grifou-se).

12. Ante essas disposições, é lícito reconhecer que, para fins de aplicação da isenção do Imposto sobre a Renda incidente sobre o ganho de capital de que trata o art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, a expressão “venda de imóveis residenciais” contida nesse artigo compreende as operações de dação em pagamento de imóveis residenciais. Esse, aliás, é o entendimento

manifestado na Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 85, de 9 de agosto de 2010, mencionada pelo consulente na sua Fundamentação Legal.

13. Feito esse esclarecimento, observe-se que o **imóvel 1** e o **imóvel 3** a que se refere o consulente foram alienados respectivamente no dia 13.04.2024 e 25.04.2024 e o produto de sua venda foi aplicado no dia 25.04.2024. Está cumprido, portanto, o requisito para fruição da isenção em tela **quanto ao prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, contado da data de celebração do contrato relativo à 1ª (primeira) operação, para que o alienante aplique o produto da venda de mais de 1 (um) imóvel na aquisição de imóveis residenciais localizados no País – prescrito no *caput* e no § 1º do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, e no *caput* e no § 1º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 599, de 2005 (pressupõe-se que o imóvel residencial adquirido pelo consulente seja localizado no País, conquanto ele não registre esse fato em sua petição).

14. Contudo, no que concerne ao **imóvel 1**, houve aplicação apenas parcial do produto de sua venda, de modo que essa operação de venda está sujeita a “tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada”, segundo preceituam o § 2º do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, e o § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005.

15. O consulente questiona ainda “se seria aplicável a denúncia espontânea ao presente caso, uma vez que não foi realizada a declaração, nem recolhimento do tributo, a fim de obter a não incidência da multa de mora” – art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN.

16. A matéria de que trata esse questionamento já foi apreciada pela Coordenação-Geral de Tributação - Cosit na Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, a qual está disponível no *site* da RFB na internet (www.gov.br/receitafederal), no menu “Receita Federal”, opções “Acesso à informação”, “Legislação”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios, ou diretamente no endereço eletrônico abaixo indicado:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103038>

17. Em consequência, nesta parte, constitui-se esta uma Solução de Consulta Vinculada, em conformidade com o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

18. Transcrevem-se abaixo as partes da Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2019, que interessam à presente solução de consulta (destaques em conformidade com o original):

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

[...]

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.

Relatório

[...]

8

QUESTIONAMENTOS

8.1 Considerando-se inexistir regulamentação acerca do **procedimento** para instrumentalizar a denúncia, qual a forma a ser utilizada pelo contribuinte interessado nesse instituto?

8.2 Uma vez instrumentalizada a denúncia, nos termos do art. 138 e do entendimento externado no Parecer PGFN/CRJ n. 2.113/2011, a exclusão das multas inclui tanto as de caráter moratório (art. 61 da Lei n. 9.430/96) quanto as de caráter punitivo (art. 44 da Lei n. 9.430/96)?

[...]

É o Relatório.

Fundamentos

9. Conforme verificamos acima, no Relatório, o primeiro questionamento da Consulente diz respeito ao procedimento para instrumentalização da Denúncia Espontânea de que trata o artigo 138, do Código Tributário Nacional (CTN), sob a alegação de que inexistente regulamentação específica a esse respeito.

10. Não obstante, observa-se o art. 138 do CTN:

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.

11. O dispositivo estabelece como requisitos necessários à caracterização da denúncia espontânea:

- pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso;

- comunicação do infrator à autoridade antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

12. Então para que ocorra a denúncia espontânea, e a consequente exclusão da responsabilidade sobre as multas, os requisitos essenciais da norma devem ser preenchidos. Para tal, o contribuinte terá que efetuar a autodenúncia, antes de qualquer procedimento do fisco, e essa deverá ser feita por meio de declarações contidas na legislação tributária que dispõe sobre as obrigações acessórias.

13. A própria norma tributária prevê a forma como os débitos deverão ser confessados perante a RFB, por meio das declarações de obrigações acessórias, não cabendo, contudo, escolher outro meio para comunicar a ocorrência de denúncia espontânea ao proceder o pagamento integral do tributo devido e acompanhado dos juros.

14. O que pode ser corroborado pelo art. 16 da Lei n. 9.779/99, que dispõe:

Art. 16. Compete à Secretaria de Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e declarações de informações por ela administrados, estabelecendo inclusive, forma, prazo e condições para seu cumprimento e o respectivo responsável.

DECRETO-LEI Nº 2.124, DE 13 DE JUNHO DE 1984.

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o

disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

15. Dessa forma, é por meio das obrigações acessórias estipuladas pela Secretaria da Receita Federal que o contribuinte fará sua autodenúncia, obedecendo a legislação tributária que disciplina as declarações referentes ao tributo que o contribuinte pretende adimplir. Inclusive, é também o que se depreende do Ato Declaratório PGFN n. 8/2011, abaixo transcrito:

Ato Declaratório PGFN n. 8/2011

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-a (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. Min. Luiz Fux. (grifou-se)

15.1. Desse Ato Declaratório, é possível extrair o entendimento de que resta configurada a denúncia espontânea, com exclusão da multa de mora, sempre que o sujeito passivo da obrigação tributária confessa um novo débito em declaração e efetua o seu pagamento até o momento dessa confissão (entrega da declaração).

16. Importante destacar que a despeito do que foi defendido pela consulente não cabe denúncia espontânea de obrigação acessória.

17. A denúncia espontânea refere-se à obrigação tributária principal, e o instituto se presta a reparar o tributo e os juros não pagos pelo contribuinte, e como consequência afasta o pagamento das multas referentes ao não cumprimento da obrigação principal.

18. Porém, 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.

19. Com efeito, se o fundamento da denúncia espontânea é simultaneamente permitir que o infrator informe as autoridades seu ato e também recomponha, repare o dano ou prejuízo causado, somente é possível admitir a denúncia espontânea, tributária ou administrativa, se não for violada a essência da norma, suas condições, objetivos, e, consequentemente, se for possível reparação.

20. A denúncia espontânea não pode ser usada para tornar inócuas determinações legais. Assim, se a lei prescreve que o cidadão ou contribuinte tenha determinado comportamento, preste informações no prazo certo – comportamento ou informações que são imprescindíveis para o exercício da atividade pública – não cabe o instituto da denúncia espontânea anular esses prazos ou deveres.

21. Assim 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.

Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

22. Quanto ao segundo questionamento, diz a Consulente:

Uma vez instrumentalizada a denúncia, nos termos do art. 138 e do entendimento externado no Parecer PGFN/CRJ n. 2.113/2011, a exclusão das multas inclui tanto as de caráter moratório (art. 61 da Lei n. 9.430/96) quanto as de caráter punitivo (art. 44 da Lei n. 9.430/96)?

23. Em decorrência da existência de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que a multa moratória é excluída com a denúncia espontânea, foi emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.113, de 10 de novembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, cuja ementa se reproduz a seguir:

Denúncia espontânea. Exclusão da multa moratória. Inexistência de distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Inteligência do art. 138 do Código Tributário Nacional. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização do(a) Sr(a). Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

24. Em seguida foi emitido o Ato Declaratório nº 04, de 20 de dezembro de 2011, que autorizou o que segue:

[...] dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional.

25. Como a RFB deve submeter-se ao entendimento consignado em Ato Declaratório, decorrente de jurisprudência pacífica do STJ, aprovado pelo Ministro da Fazenda, tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, restou impedida de constituir crédito tributário relativo à multa de mora quando estiver configurada a denúncia espontânea.

[...]

Conclusão

36. Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, 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.

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

36.3 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.

36.4. 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

[...]

CONCLUSÃO

19. Ante o exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

20. Nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, é isento do Imposto sobre a Renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, observando-se:

a) essa isenção aplica-se às operações de dação em pagamento de imóvel residencial para aquisição de outro imóvel residencial;

b) no caso em que haja primeiramente a venda de 1 (um) imóvel e posteriormente a dação em pagamento de outro imóvel por ocasião da aquisição de novo imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação;

c) a aplicação parcial do produto da venda do primeiro imóvel na aquisição do novo imóvel implica a tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

21. No que concerne à denúncia espontânea:

a) a configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do art. 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência; já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, 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;

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

c) 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;

d) a comunicação da infração tributária e o 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.

Assinatura digital

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinatura digital

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF10

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

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

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