

A CRISE DE SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO: O CASO DO  
PAGAMENTO NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA ATRAVÉS DA COMPENSAÇÃO  
TRIBUTÁRIA

*THE CRISIS OF LEGAL CERTAINTY IN BRAZILIAN LAW: THE CASE OF PAYMENT IN  
SPONTANEOUS DENUNCIATION THROUGH TAX OFFSETTING*

Marco Aurélio Marrafon;<sup>1</sup>

Thiago Dayan.<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente artigo tem por objeto evidenciar a crise do princípio da segurança jurídica no pensamento jurídico brasileiro a partir de uma análise do caso específico da possibilidade da compensação como meio apto a ensejar os benefícios da denúncia espontânea em matéria tributária. Para tanto, parte da constatação da crise dos postulados modernos que ensejaram a crença na certeza do direito como origem do voluntarismo judicial, analisa o instituto da denúncia espontânea e a legislação tributária em torno dos conceitos de pagamento e meios de extinção da obrigação tributária e promove o debate acerca dos entendimentos divergentes no âmbito da Receita Federal do Brasil – RFB, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Ao final, pugna pelo resgate do necessário comprometimento constitucional com a segurança jurídica à luz da revalorização da legislação, sem incorrer em abstrações juspositivistas.

**Palavras-chave:** Estado de Direito. Segurança Jurídica. Compensação. Adimplemento Tributário. Denúncia Espontânea

**Abstract:** The purpose of this article is to highlight the crisis of the principle of legal certainty in Brazilian legal thinking from an analysis of the specific case of the possibility of compensation as a means capable of giving rise to the benefits of spontaneous tax reporting. Therefore, part of the verification of the crisis of modern postulates that gave rise to the belief in the certainty of the law as the origin of judicial voluntarism, analyzes the institute of spontaneous denunciation and the tax legislation around the concepts of payment and means of extinguishing the tax obligation and promotes the debate about divergent understandings within the scope of the Brazilian Federal Revenue – RFB, of fiscal resources administrative council – CARF and and the superior court of justice – STJ. In the end, it strives for the rescue

<sup>1</sup> Professor Adjunto de Direito e Pensamento Político na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR com estudos doutorais na Università degli Studi di Roma Tre – Italia. Coordenador do Laboratório de Direito e Inteligência Artificial – LabDIA da FD/UERJ. Membro da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Advogado.

<sup>2</sup> Mestre em Direito Constitucional (IDP-Brasília). Pós-graduado em Direito Tributário (Escola Paulista de Direito/SP) e em Direito Constitucional (Fundação Escola Superior do Ministério Público/MT). Conselheiro do CARF (1ª. Seção). Advogado.

Artigo convidado.

of the necessary constitutional commitment to legal security in the light of the revaluation of legislation without incurring juspositivist abstractions.

**Keywords:** Rule of law. Legal Certainty. Offsetting. Tax payment. Spontaneous Denunciation.

## 1 INTRODUÇÃO

A busca de segurança e do mínimo de previsibilidade nas decisões jurídicas foi um dos motores da superação do antigo regime feudal, marcado por pluralismo de ordens normativas e pela aplicação tópica e casuística do(s) direito(s). Posteriormente, esse mesmo anseio propiciou a superação do modelo absolutista de Estado Moderno, determinando-se o primado da lei. Desta feita, pode-se dizer que o princípio da segurança jurídica se tornou um dos pilares fundantes que motivaram a reconstrução civilizatória ocidental, de modo a contribuir para a irrupção da forma moderna de Estado, em especial enquanto Estado de Direito.

Esse princípio surge combinado com as bandeiras reitoras do constitucionalismo, tais como a presença de um sistema de garantias e direitos fundamentais individuais, da separação dos poderes e de uma Lei Fundamental estruturante que atue como freio à atuação dos agentes estatais. Seu conteúdo central reside na necessária ideia de promover antecipação das consequências jurídicas e sua estabilidade, de modo que os cidadãos possam avaliar suas ações *ex ante* e, assim, assumir os riscos de suas escolhas.

No direito penal e no direito tributário, essas determinações se mostram ainda mais importantes, uma vez que neles devem prevalecer o princípio da legalidade em sua dimensão mais restrita possível, ou seja, o Estado somente pode punir e/ou exigir obrigações dos cidadãos com base em expressa e anterior previsão legal. No entanto, o atual estado da arte da realização do direito no Brasil está marcado por uma grave crise de segurança jurídica, solapando, por conseguinte, pilares fundamentais do Estado de Direito.

É o que demonstra o exemplo privilegiado do intenso debate acerca da compensação como forma de adimplemento apta a ensejar os benefícios do instituto da delação espontânea no direito tributário. Com efeito, essa análise revela os divergentes entendimentos entre os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de tal órgão face ao entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Instaura-se, assim, o primado da subjetividade do entendimento dos “juízes” em detrimento do primado da lei, o que tem gerado decisões que não somente afrontam direitos já positivados no sistema jurídico brasileiro, mas também, por serem oscilantes, atingem diretamente aqueles que operam o direito tributário e os contribuintes, promovendo insegurança jurídica.

O presente estudo parte da constatação de que o esgotamento das ficções jurídicas da modernidade jurídica levou a um ambiente niilista que tem propiciado esse grande voluntarismo judicial. Adotada essa premissa, será analisado o instituto da denúncia espontânea, tendo como cerne da discussão as definições do art. 138 do CTN e o conceito do pagamento. Por isso, serão também abordadas as formas e as possibilidades desse cumprimento da obrigação tributária.

Em que pese as searas distintas em que se encontram o CARF e o STJ, a patente divergência entre os tribunais, administrativo e judicial, nutre o sentimento de que não há compromisso com a determinação constitucional de zelar pela segurança jurídica. A fim de demonstrar a violação desse princípio, o presente trabalho analisa as principais decisões desses tribunais sobre a matéria.

Uma vez constatada a crise desse postulado fundamental, ao final sugere-se que ela é sintoma de baixo comprometimento constitucional dos intérpretes do direito e que, mais do que nunca, tornou-se necessário retomar o compromisso com a previsibilidade e controle das decisões, sem reduzir o fenômeno jurídico a formas positivistas abstratas e desconectadas com a realidade.

## 2 DA BUSCA DA CERTEZA À CRISE DA SEGURANÇA JURÍDICA ORIUNDA DO VOLUNTARISMO JUDICIAL

Para autores clássicos, como Lopes de Oñate, a certeza do direito, e a segurança jurídica dela advinda, é corolário para que se diferencie uma sociedade ordenada no seio dela, é garantia para a autonomia da vontade e para a liberdade individual (OÑATE, 1968, p. 47-49). Mais ainda, a legalidade deve gerar a certeza que funda a própria eticidade do Estado de Direito, uma vez que, conforme Oñate:

A vontade do Estado deve manifestar-se no Estado ético como vontade certa, quer dizer, como vontade coerente com si mesma no tempo, através do qual a

multiplicidade de vontades particulares assume legitimidade e certeza. O Estado ético reconhece a lei como valor. Vale também para o Estado, e em particular para aquele estado que se ponha como ético, o princípio segundo o qual a ética se funda, isto é, aquele da vontade e da vida conforma a si mesma, na fidelidade da ação que é fidelidade à lei. (ONATE, 1968, p. 142)

Essa posição, comum aos pensadores conservadores preocupados em assegurar maior controle e previsibilidade ao direito, em contraposição a leituras críticas e escolas de pensamento de maior índole sociológica, assenta-se em uma série de premissas próprias do cientificismo jurídico da modernidade, tais como:

- i) A tentativa de atribuir ao direito um status científico próximo ao de ciência natural, oriunda da primeira ruptura epistemológica com o senso comum de que fala Bachelard (1996).
- ii) Concepção de direito a partir de um sistema dinâmico fechado e formal (KELSEN, 2000) ou mesmo uma ordem jurídica abstrata dotada de coerência interna (BOBBIO, 1977, p. 48-49).
- iii) Utilização do método analítico para aferir a validade das normas nesse ordenamento fechado.
- iv) Compreensão do intérprete/juiz como o sujeito cognoscente, racionalista, neutro e imparcial, próprio do paradigma cartesiano-kantiano.
- v) Adoção da hermenêutica de cunho empirista-normativista, segundo a qual a linguagem é um instrumento que permite ao sujeito encontrar a verdade do objeto ou vontade da lei. (MAXIMILIANO, 1980).
- vi) Defesa do exclusivismo estatal na produção do direito (monismo jurídico).

No entanto, à luz da crítica à modernidade filosófica e jurídica, esses postulados se revelaram verdadeiras ficções que não contemplam a riqueza e a complexidade da experiência jurídica.

Assim, tem-se que, em relação a (i), não se olvida que o modelo racionalista de ciência moderna entra em forte crise, em especial em relação aos conhecimentos humanistas. Autores como Santos defendem uma dupla ruptura epistemológica, fazendo com que as ciências sociais e humanas se reencontrem com o senso comum, que se torna “esclarecido” (SANTOS, 2000).

Quanto à configuração do direito enquanto um ordenamento fechado, formal e abstrato, mencionado em (ii), compreende-se que ela opera uma cisão reducionista, típica do positivismo jurídico normativista, o qual desvincula o direito da realidade (AZEVEDO, 1989).

No mais, com o fenômeno da constitucionalização do direito e o reconhecimento da centralidade das Constituições ocidentais como núcleo irradiador da validade das normas, tal conceito de sistema fechado deu lugar à perspectiva de que o sistema jurídico se revela como um sistema de princípios e regras. Nele, os princípios garantem oxigenação e atualização, e as regras expressam o necessário fechamento do âmbito de aplicação dos princípios (MARRAFON, 2018, p. 124-133).

Do mesmo modo, o método analítico, descrito em (iii), mostra-se importante, mas insuficiente, uma vez que, conforme Miranda Coutinho, nunca se pode perceber o todo da qual se parte em busca de respostas, o que indica sua superação pela dialética e mesmo pela analética dusseliana (MIRANDA COUTINHO, 2002).

Por sua vez, o sujeito racionalista cartesiano-kantiano (iv) se revelou uma forte abstração da modernidade filosófica, especialmente após as críticas de Marx, Freud e Nietzsche, os quais demonstraram que o ser humano não se desvencilha de suas ideologias, não domina racionalmente nem a si mesmo e seu caráter transcendental é um mito fundante, respectivamente (MARRAFON, op. cit., p. 143-153).

Também a hermenêutica empirista-normativista não se sustenta, uma vez que a viragem linguística e as incursões da hermenêutica filosófica evidenciam o esgotamento desse conceito, em prol de uma leitura que esteja mais próxima dos processos reais de interpretação à luz do sujeito existencial que “está-no-mundo”, cujo universo de pré-compreensão é determinante para as conclusões auferidas decisões judiciais (por todos: STRECK, 1999).

Por fim, em relação ao monismo jurídico (vi), o pluralismo axiológico inscrito no tecido social tem gerado grave crise de legitimidade das leis gerais e abstratas, de modo que, para autores críticos, a construção da juridicidade material deve emergir da facticidade (HABERMAS, 2003).

Esse quadro teórico solapou a teoria tradicional das fontes do direito, que está em verdadeira convulsão epistemológica (MARRAFON; ROBL, 2014), e gerou uma cultura jurídica niilista, que está na origem do voluntarismo judicial (MARRAFON, 2018b), gerando

uma verdadeira crise nos postulados fundamentais de certeza e segurança jurídica inerentes ao Estado de Direito.

Daí o dilema contemporâneo em garantir o necessário controle e a previsibilidade do direito sem recair em reducionismos ou postulados positivistas, uma vez que, conforme demonstra o estudo de caso acerca do tratamento dado ao instituto da denúncia espontânea (abaixo), a atuação situação de insegurança jurídica não pode perdurar, sob pena de corroer os mais básicos fundamentos da ordem constitucional democrática brasileira.

### 3 INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NO DIREITO BRASILEIRO

O instituto da denúncia espontânea da infração é regulado pelo Código Tributário Nacional como excludente de responsabilidade, nos seguintes termos:

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

Como é cediço, em caso de inadimplemento, a legislação tributária prevê multa moratória (devida sempre que o tributo é pago fora do prazo legal, antes de qualquer procedimento administrativo) e multa punitiva (devida por falta de pagamento, constatada pela fiscalização, motivo pelo qual a legislação prevê penalidades mais severas).

No entanto, mesmo que pareça um benefício anti-isonômico entre o contribuinte que paga tempestivamente seus tributos e o contribuinte que, pagando fora do prazo legal, seria beneficiado com a dispensa da multa moratória, tal instituto é legal e, pode-se dizer, econômico. Isso porque, antes que o Fisco invista recursos em busca do devedor, o sujeito passivo já se apresenta e promove o cumprimento de sua obrigação<sup>3</sup>.

A denúncia espontânea permite que o contribuinte compareça à repartição fiscal, antes que ocorra algum procedimento de fiscalização referente a determinado tributo e fato

---

<sup>3</sup> A obrigação tributária é sua acepção como relação jurídica, sendo esta conceituada como estabelecida por lei, une o sujeito ativo (Fazenda pública) ao sujeito passivo (Contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo ou multa) ou não pecuniária (deveres instrumentais). E mais, as obrigações tributárias são múltiplas, de forma que um mesmo sujeito passivo pode estar vinculado a diversas esferas da Fazenda Pública.

gerador, a fim de declarar a ocorrência da infração e efetuar o pagamento de tributos em atraso, se houver.

Tal instituto tem o fito de afastar a aplicação de multa ao contribuinte. Juros e correção monetária não são excluídos, já que esta integra o valor do tributo, enquanto aqueles compõem o traço remuneratório do capital. Na mesma esteira, o que se exclui na denúncia espontânea é a multa punitiva por descumprimento da obrigação tributária. É ponto pacífico na doutrina que a multa de mora, excluída no caso de denúncia espontânea, tem caráter punitivo<sup>4</sup>. Diferentemente dos juros de mora, que objetiva indenizar o Fisco pelo não pagamento do tributo, no prazo estabelecido pela legislação.

De acordo com Machado Segundo, a “denúncia espontânea é o ato através do qual o sujeito passivo espontaneamente leva ao conhecimento da autoridade administrativa a prática de infrações, e paga o tributo que eventualmente delas decorrer” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 153). Relevante trazer à memória que a denúncia deve ser apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração.

É inegável que o instituto da denúncia espontânea tributária proporciona ganhos significativos ao ente federativo. O procedimento fiscal para a exigência do crédito tributário, além de ter custo elevado, ainda enfrenta dificuldades para que ocorra o bom resultado na concretização da arrecadação tributária. A denúncia espontânea tem o condão de trazer aos cofres públicos valores que eram, até então, desconhecidos pela Fazenda Pública e nunca seriam passíveis de fiscalização e cobrança.

Sobre tal assunto, infere-se que, a depender da postura da autoridade fiscal, informação e controle sincronizam posições dentro do espaço estratégico tributário, ora utilizando controle por meio da informação, ora obtendo a informação por meio de controle (MENEZES, 2019, 361).

No caso do contribuinte infrator, o instituto traz a possibilidade de estabelecer a regularidade fiscal, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do

---

<sup>4</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho explica que “Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipóteses a prática de um ato ilícito violados de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade ou direito outros do homem. No caso a subespécie multa, a norma sancionadora tem por hipótese a prática de um ato ilícito – o descumprimento de um dever legal ou contratual – e por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção). O titular da percepção, o sujeito ativo, pode ser particular ou pessoa política. No caso da multa legal é sempre o Estado ou pessoa sua. É o que ocorre com a multa tributária e também com a multa penal” (COELHO:1998, p. 19).

Fisco, com que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez dificilmente ocorresse (PAULSEN, 2005, p. 1017).

Além de fazer cumprir com uma das finalidades da norma jurídica tributária, que é trazer recursos financeiros aos cofres públicos, interessante destacar que a confissão acompanhada do recolhimento do tributo poupa e facilita a movimentação da estrutura da administração fazendária. Nesse sentido, Carvalho define a denúncia espontânea como o meio pelo qual se exclui a responsabilidade do infrator, desde que acompanhado do pagamento do tributo, *verbis*:

[...] é modo de exclusão de responsabilidade por infração à legislação tributária, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, dependa de apuração. (CARVALHO, 2009, p. 509)

Convém registrar que o objetivo precípua do art. 138 do CTN é, portanto, incentivar a quitação de tributos, de modo a regularizar a situação do contribuinte. O que se pretende, ao fim e ao cabo, é a quitação dos débitos do contribuinte. Nesse caso, o dano ao Erário restará reparado e as penalidades ficarão dispensadas.

Feitas essas breves considerações a respeito do instituto da denúncia espontânea, sem o devido esgotamento sobre o assunto, necessário passarmos para o próximo tópico e discorrer sobre o entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da denúncia espontânea.

#### 4 DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Das diversas discussões ocorridas no STJ a respeito da denúncia espontânea, muitas foram superadas, tais como:

- i) a aplicação da denúncia espontânea nos casos em que figuram as multas de mora<sup>5</sup>, pois já é entendimento consolidado que a denúncia espontânea afasta também as

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Recurso Especial n. 922.842. Relator: Min. Eliana Calmon, 24 de junho de 2008. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019; *ibid.* (1ª Turma). Recurso Especial n. 774.058. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 1 de outubro de 2009. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019. Outros ministros expõem o mesmo entendimento de que no art. 138 do CTN não fez diferenciação entre multa moratória e multa punitiva.



multas de mora. O instituto serve, inclusive, para o contribuinte que fez a declaração parcial do débito tributário acompanhado do pagamento integral e retifica a declaração antes que a administração tributária notifique-o de qualquer fiscalização;

- ii) nos casos em que os débitos são declarados pelo contribuinte e não havendo pagamento, o entendimento majoritário é de que não cabe a denúncia espontânea posteriormente<sup>6</sup>. Ou seja, o entendimento é de que não se configura a denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento<sup>7</sup>. O contribuinte em mora com o tributo, por ele mesmo declarado, não pode invocar o art. 138 do CTN para se livrar da multa relativa ao atraso<sup>8</sup>;
- iii) não pagamento ou depósito integral foi caso de incidência da súmula TFR n° 208, cujo enunciado reza que a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea<sup>9</sup>; e,
- iv) STJ já firmou entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa do recolhimento do tributo fora do prazo legal, já que os efeitos do art. 138, do CTN não se estendem às obrigações acessórias<sup>10</sup>.

No caso específico do presente trabalho, a discussão se perfaz na possibilidade de o contribuinte efetuar o pagamento da denúncia espontânea por meio do pedido de compensação. Todavia, o STJ, em publicação recente, consolidou entendimento de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, nos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial n. 1.149.022. Relator: Min. Luiz Fux, 9 de junho de 2010. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019.

<sup>7</sup> Nesse sentido, a Súmula n. 360-STJ: “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

<sup>8</sup> Ibid. (1ª Turma). Recurso Especial n. 180.918. Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, 18 de novembro de 2003. Disponível em: [www.tj.jus.br](http://www.tj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019.

<sup>9</sup> Ibid. (2ª Turma). Recurso Especial n. 534.599. Relator: Min. Castro Meira, 18 de março de 2004. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019.

<sup>10</sup> Ibid. (2ª Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 88.344. Relatora: Min. Eliana Calmon, 17 de dezembro de 2013. Disponível em: [www.tj.jus.br](http://www.tj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019.

não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo por consequência, a incidência dos encargos moratórios<sup>11</sup>.

Interpretando em sentido contrário, caso contribuinte faça a denúncia espontânea desenhada pela literalidade do art. 138, CTN, conforme entendimento do STJ, e efetue o pagamento em pecúnia, esse ato se configuraria adiantamento que estará sujeita à ulterior homologação por parte da autoridade administrativa.

Ora, não faz sentido estabelecer a diferenciação entre o adiantamento do pagamento realizado nos tributos sujeitos a lançamento por homologação e a apresentação da compensação tributária, pois ambas as hipóteses estão sujeitas à ulterior homologação. Nesse sentido:

Assim, caso se levasse ao extremo da literalidade – como parece sugerir os precedentes do STJ – o entendimento de que o pagamento a que se refere o art. 138 do CTN apenas poderia se referir à hipótese do inc. I do art. 156 do mesmo código, então nem mesmo poderia alcançar a hipótese do inc. IV, na qual a extinção combina a antecipação do recolhimento com a necessidade de homologação do pagamento pela autoridade administrativa. Ou seja, se confinar obtusamente o conceito de pagamento do art. 138 do CTN ao inc. I do art. 156 implicaria recusar a denúncia espontânea tanto na hipótese de extinção pela compensação como no lançamento por homologação, o que na prática esvaziaria qualquer utilidade ao referido dispositivo. (ALLEGRETTI; DAYAN, 2020, p. 88)

A divergência entre o Fisco e os contribuintes a respeito de tal assunto toma assento no significado da palavra “pagamento”. A princípio, para a população em geral, parece simples o conceito de pagamento, mas no direito tributário tal palavra possui acepção própria, conforme será debatido a seguir.

## 5 A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E A DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS A RESPEITO DO PAGAMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA ATRAVÉS DA COMPENSAÇÃO

A expressão “pagamento” trouxe grande divergência no que tange à possibilidade de efetuá-lo por meio de compensação, no caso de denúncia espontânea. No art. 138 do Código Tributário Nacional está descrito que a responsabilidade pela infração é excluída pela

---

<sup>11</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso de Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1704799/PR. Relator: Min. Gurgel de Faria, 03 de junho de 2019. Disponível em: [www.tj.jus.br](http://www.tj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019.

denúncia espontânea, desde que o pagamento do tributo seja acrescido de juros moratórios ou depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa. Outro requisito é a ausência de notificação por parte do contribuinte de qualquer procedimento fiscalizatório em curso, relacionado com a infração.

A Receita Federal já emanou diversos entendimentos sobre o assunto. O primeiro veio por meio da Nota Técnica Cosit nº 01/2012<sup>12</sup>, que orientava a administração tributária federal a também receber o instituto da denúncia espontânea, quando compensada via DComp, pois as formas de extinção do crédito tributário se comunicam e, por consequência, possuem a mesma natureza jurídica. Sendo assim, devem produzir o mesmo efeito jurídico, qual seja, a extinção do crédito tributário.

Embora tal entendimento já esteja superado, a fundamentação principal anterior estava ancorada no art. 108, I, do CTN, que diz: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia. [...]”<sup>13</sup>. No artigo, o Fisco Federal entendeu que existe o emprego de analogia para fins de interação da legislação tributária, desde que tal uso não resulte “na exigência do tributo não previsto em lei”, conforme dispõe o art. 97, do CTN, que trata do princípio da tipicidade.

Contudo, depois da inconsistência de entendimentos, gerada pela Nota Técnica Cosit nº 01/2012, e seu posterior cancelamento, foi editada, no ano de 2014, nova solução de consulta Cosit nº 384<sup>14</sup>, que oficializou o entendimento de que somente o pagamento em pecúnia teria o efeito da aplicação na denúncia espontânea. Vale ressaltar que o objetivo central das discussões de interpretação gira em torno da possibilidade de o contribuinte utilizar o meio da compensação como substituição do pagamento em pecúnia, fazendo assim *jus* aos benefícios da denúncia espontânea.

---

<sup>12</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. RFB. Solução de Consulta Interna COSIT n. 01/2012 de 06 de janeiro de 2012. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50643>. Acesso em: 15 out. 2019.

<sup>13</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 07 out. 2019 [art. 108, inc. I, com Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001].

<sup>14</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. RFB. Solução de Consulta Interna COSIT n. 384/2014 de 26 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59931&visao=anotado>. Acesso em 15 out. 19.

Hodiernamente, com o intuito de dar um fim à presente discussão, foi expedida pela RFB a solução de consulta Cosit n. 233<sup>15</sup>, publicada no mês de agosto do presente ano, que estabelece cinco pontos importantes:

- i) a denúncia espontânea, descrita no art. 138 do CTN, será instrumentalizada por meio das declarações em cumprimento às obrigações acessórias previstas na legislação tributária, sob pena de sua inoccorrência;
- ii) a denúncia espontânea afasta aplicação da multa, inexistindo, nesse caso, diferenciação entre multa acessória ou punitiva;
- iii) a prestação da obrigação acessória a destempo, para configurar a denúncia espontânea, não elide a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;
- iv) o procedimento legal da denúncia espontânea não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento da obrigação acessória; e,
- v) a extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento, conforme dispõe art. 138 do CTN, para fins de configuração da denúncia espontânea.

Dessa consulta, destaca-se o item (v), pois possui sentido conformador com o entendimento de que não se pode usar dos benefícios da denúncia espontânea no pagamento feito por meio da compensação. Ou seja, determina que adimplemento por compensação não é pagamento. Porém, nos moldes do art. 156 do CTN, ainda que pagamento e compensação não se confundam e sejam regidas por regramento diferentes, ambas tratam das formas de extinção do crédito tributário. É nessa diferenciação que está alojado o mote da questão. Trata-se de um vetor interpretativo, acerca do significado da expressão pagamento.

Verifica-se que, em tese, não existe uma uniformidade para o emprego da expressão no CTN, sendo ela utilizada tanto em seu sentido mais amplo, de adimplemento da obrigação tributária, como em seu sentido mais restrito, de pagamento em moeda. Entretanto, o órgão fiscalizador sustenta que o pagamento e a compensação, mesmo sendo formas de extinção do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN, não se comunicam, visto que o pagamento integral do tributo devido dentro do prazo estipulado na legislação é dotado de definitividade, ou seja, dotado de certeza e liquidez, diferentemente do regramento da

---

<sup>15</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. RFB. Solução de Consulta Interna COSIT n. 233/2019 de 16 de agosto de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=103038>. Acesso em: 15 out. 19.

compensação, que se torna definitiva com a homologação por parte da Administração Federal, após a verificação da presença dos requisitos legais que a autorizam.

A aplicação da compensação não detém os mesmos efeitos no art. 138 do CTN, dado que são incompatíveis o art. 138 do CTN com o art. 170 do CTN e o art. 74 da Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996<sup>16</sup>. Ora, nos termos do art. 156, inciso II, e do art. 170 do CTN, a compensação é forma legítima de extinção do crédito tributário, o que significa que a compensação implica a regularização da situação do contribuinte e, como tal, é meio hábil para se atingir a finalidade do art. 138 do CTN.

Mais do que isso, no âmbito federal, o parágrafo 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, determina que “a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”<sup>17</sup>. Ou seja, por disposição expressa de lei, a compensação implica a extinção do crédito tributário, o que significa a total regularização da dívida, como quer o espírito do art. 138 do CTN.

Todavia, para que se chegue à conclusão acima esposada, é necessário o exercício de interpretação sistemática e conforme o sistema constitucional. Em um primeiro olhar, o pagamento vem a ser uma espécie do gênero adimplemento, ou seja, um meio direto e voluntário de extinguir a obrigação (DINIZ, 2007, p. 206). No mesmo entendimento, Pontes de Miranda ensina que é comum nos sistemas jurídicos a utilização do termo pagamento como sinônimo de adimplemento de uma obrigação (MIRANDA, 1959, p. 72). Também Beviláqua entende que o pagamento é a execução voluntária da obrigação (BEVILÁQUA, 1943, p. 80).

De posse de todos esses entendimentos, fica claro que a compensação poderia ser interpretada como pagamento, mas o entendimento atual da administração tributária federal é que não se pode fazer *jus* aos benefícios da denúncia espontânea com o pagamento feito, por meio da compensação.

Isto é, mesmo que a declaração de compensação opere os mesmos efeitos do pagamento, sendo meio perfeitamente válido para que possa considerar atingida a finalidade da denúncia espontânea, ela não é admitida. Tal divergência despontou nos meandros da

---

<sup>16</sup> BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm). Acesso em: 24 out. 2019.

<sup>17</sup> Ibid.

Receita Federal, trafegou parcimoniosamente pelo Superior Tribunal de Justiça e obteve acoplamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão responsável por decisões de última instância administrativa nas questões tributárias da seara federal.

No CARF, o tema recebeu interpretações contrárias nas Câmaras Superiores, e também nas chamadas Câmaras baixas, com decisões que contrariam, inclusive, decisões judiciais de tribunais superiores.

## 6 ENTENDIMENTOS DO CARF

Não bastasse a divergência de entendimento dentro da Receita Federal do Brasil, a respeito do pagamento do tributo, objeto da denúncia espontânea por meio da compensação, o CARF, também, vem apresentando sinais de divergência.

A não convergência dentro do CARF denota o mesmo fundamento: o conceito da expressão pagamento. A 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais tinha posição consolidada no sentido de negar os efeitos da denúncia espontânea no caso de compensação, conforme dispõe o Acórdão nº 9101-002.969<sup>18</sup>. No entanto, nesse julgado há o nascimento de posição contrária, ou seja, de que se pode aceitar a compensação como forma de pagamento.

Relevante se faz demonstrar que a posição divergente se funda na possibilidade de que, se o pagamento feito por meio da compensação for glosado, a administração tributária federal poderá cobrar o crédito tributário, acrescido da multa e todos os encargos legais, não gerando prejuízo para o Estado. E mais, o STJ já se pronunciou em algumas interessantes ocasiões, decidindo nesse sentido, solidificando o pensamento esposado e corroborando essa interpretação<sup>19</sup>.

Nesse contexto, há de ressaltar que o fundamento da mudança de decisão está amparado no argumento de que o pagamento, no sentido amplo, significa adimplemento da obrigação. Desse modo, o instituto compensatório possui efeito de extinção do crédito

<sup>18</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. CARF (1ª Seção). Recurso Especial do contribuinte. Processo n. 15578.000095/200789. Relator: Marcos Aurélio Pereira Valadão, 5 de julho de 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 out. 2019.

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial n. 1122131/SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 24 de maio de 2016. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019; e *ibid.* Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1136372/RS. Relator: Ministro Hamilton Carvalho, 04 de maio de 2010. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019; e mais, vejamos: *ibid.* AgRg no Resp n. 1.556.446/RS, Relator: Min. Humberto Martins; *ibid.* Resp n. 1.189.926/RJ. Relator: Min. Mauro Campbell Marques; *ibid.* Resp n. 1.245.347/RJ. Relator: Min. Castro Meira. Disponíveis em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 24 out. 2019.

tributário, mesmo que dependa de posterior análise, podendo ser cobrado o débito tributário acrescido de multa se houver o indeferimento.

Insta salientar que, na 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, tal pensamento não se mostra diferente, ou seja, a divergência paira também sobre o significado dos termos pagamento e compensação. Ademais, é importante que a interpretação seja perpetrada de dois modos, literal ou restrita.

No sentido restrito, entende-se que a expressão “pagamento” tem o sinônimo de quitação em dinheiro. Se viesse a ser adotada pela legislação do art. 138 do CTN, teria que vir expressa no texto, o que não ocorre, não tendo sido definido como pagamento. No que tange ao sentido literal, como não há definição, a expressão pagamento pode ser entendida no sentido jurídico de forma mais ampla.

Na jurisprudência do CARF, tal questão é tormentosa, sobretudo, se observarmos dois acórdãos recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, abaixo indicados, que decidiram a matéria em sentidos diametralmente opostos:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.<sup>20</sup>

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.<sup>21</sup>

Pois bem, para dar seguimento à unificação de entendimento no CARF, seguiu-se argumentação de que na elaboração do CTN já existe a vinculação e a concepção de que a denúncia espontânea satisfaria o crédito tributário, o que denota que a expressão pagamento é sinônimo de adimplemento. No entanto, como de praxe, posições contrárias se ergueram, sustentando que, de acordo com o art. 162 do CTN, o pagamento só é considerado extinto depois da homologação.

<sup>20</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. CARF. Acórdão nº 9101-003.687, de 07 de agosto de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 out. 2019.

<sup>21</sup> Ibid. Acórdão nº 9101-004.127, de 11 de abril de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 out. 2019.

Ademais, a discussão continua no sentido de que a compensação regulada pelo art. 170 do CTN não se sujeita à homologação, contrariando o art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Desse modo, não pode a lei federal contrapor o que está descrito no CTN, visto que lei ordinária não pode revogar lei complementar<sup>22</sup>.

Por fim, cabe destacar que, conforme art. 62, § 2º, do RICARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelos tribunais superiores em matéria infraconstitucional, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Porém, o entendimento do STJ de que a denúncia espontânea não se configura por meio de compensação não foi firmado em regime de recurso repetitivo, de maneira que, em relação a esse tema, não se aplica a sistemática descrita.

## 7 CONCLUSÃO: O NECESSÁRIO RESGATE DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO

A denúncia espontânea constitui importante instrumento para a exclusão de responsabilidade para os contribuintes de boa-fé, desde que, quando constatado o cometimento de infração à legislação tributária, antecipe-se ao eventual procedimento de fiscalização por parte das autoridades públicas, confesse a irregularidade cometida e recolha o tributo juntamente com os juros e correção.

No entanto, a divergência entre decisões em julgados do próprio CARF e entre os posicionamentos do Conselho e do STJ, acerca da possibilidade de compensação como forma de adimplemento apto a ensejar os benefícios da denúncia espontânea, revela, acima de tudo, um baixo compromisso com o mandamento constitucional de observância da segurança jurídica.

Ora, é certo que a partir da legislação posta, são criadas expectativas e estabelecida a confiança nos direitos já constituídos dos contribuintes relacionados a determinadas posições jurídicas. No entanto, a análise pormenorizada do estéril debate sobre se compensação constitui forma de pagamento ou não, sem a devida conexão com a relevância constitucional do princípio da segurança jurídica enquanto corolário do Estado de Direito e verdadeira cláusula pétrea da Constituição de 1988, revela um apego exacerbado com conceitos

---

<sup>22</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto. CARF diverge sobre a possibilidade da denúncia espontânea ser por compensação. Disponível em [https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/direto-carf-carf-divergesobre-denuncia-espontanea-feita-compensacao#\\_ftn2](https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/direto-carf-carf-divergesobre-denuncia-espontanea-feita-compensacao#_ftn2). Acesso em: 10 out. 2019.



abstratos, típico das escolas pandectistas que, ao final, acabaram solapando a certeza do direito.

Com efeito, tendo em vista que a Constituição de 1988 é fundamento de validade e matriz irradiadora de sentido de toda a ordem jurídica, impõe-se a fixação de interpretação conforme à Constituição, resolvendo-se a questão a partir da ênfase na necessária previsibilidade e controle das expectativas normativas geradas com a possibilidades do art. 138 do CTN.

Admitida essa premissa, as discussões travadas levariam à conclusão dialógica de que a compensação é sim meio hábil para adimplir o débito e extinguir a obrigação tributária, sendo aplicável, inclusive, para fins de obtenção dos benefícios da denúncia espontânea. No caso concreto, a segurança jurídica se projeta no compromisso constitucional de fazer gerar a suas titulares pretensões devidamente amparadas por lei ou por decisões que deem guarida a essa proteção.

Assim, a segurança jurídica e, atrelado a ela, o princípio da legalidade, pode ser visualizada como uma norma fundante da ordem constitucional que determina as regras – gerais ou de decisão – que lhe atribuem efetividade. No entanto, o sintoma dessa cultura jurídica de baixo comprometimento constitucional se expressa no entendimento presente hoje no CARF de que, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento. Por conseguinte, não permite o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo<sup>23</sup>.

Em tempos de crise dos postulados da modernidade, a solução perpassa por resgatar a importância do primado da legislação em detrimento do voluntarismo judicial, a partir de uma leitura constitucional comprometida em garantir os direitos fundamentais, dentre eles a segurança jurídica enquanto postulado maior do Estado de Direito, sem recair em reducionismos positivistas ou discussão abstrata de conceitos.

## REFERÊNCIAS

---

<sup>23</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. CARF. Processo n. 16327.000268/2007-83. Acórdão nº 9101-004.384. Relatora: conselheira Viviane Vidal Wagner, 01.10.2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 out. 2019.

ALLEGRETTI, Ivan; DAYAN, Thiago. A denúncia espontânea no lançamento por homologação: o parcelamento e a compensação tributária. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Coords.). *Processo Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Crítica à dogmática e hermenêutica jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 1989.

BACHELARD, Gaston. *A formação do espírito científico: contribuição para uma psicanálise do conhecimento*. Trad. Estela dos Santos Abreu. Rio de Janeiro: Contraponto, 1996.

BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto*. Milano, 1977.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1943. v. 4.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Luiz Fernando. *Teoria crítica do direito*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários a constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações*. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre faticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Col. Biblioteca Tempo Universitário, n. 101. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2003. v. 1.

\_\_\_\_\_. *Democracia: entre faticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Col. Biblioteca Tempo Universitário, n. 102. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2003b. v. 2.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MARRAFON, Marco Aurélio. *Hermenêutica, sistema constitucional e aplicação do direito*. 2. ed. Florianópolis: Emais Editora, 2018.

\_\_\_\_\_. *Pós-verdade processual está na origem do voluntarismo judicial*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-11/constituicao-poder-pos-verdade-processual-origem-voluntarismo-judicial>. Acesso em: 27 jul. 2020.

MARRAFON, Marco Aurélio; ROBL FILHO, Ilton Norberto. A crise das fontes jurídicas enquanto crise do Estado Democrático de Direito. *Revista Eletrônica Direito e Política*, Itajaí: Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, v. 9, n.

3, set./dez. 2014. ISSN 1980-7791. Disponível em: [www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica). Acesso em: 27 jul. 2020.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

MENEZES, Paulo Roberto Brasil Teles de. Fiscalização tributária no constitucionalismo do século XXI. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. *Processo Administrativo Tributário no Piauí*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MIRANDA COUTINHO, Jacinto Nelson de. Glosas ao 'Verdade, dúvida e certeza', de Francesco Carnelutti para os operadores do direito. In: *Anuário Ibero-Americano de Direitos Humanos (2001-2002)*. Rio de Janeiro: [s.n.], 2002.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado: parte Especial*. Rio de Janeiro: Bolsoi, 1959. t. 24.

OÑATE, Flavio Lopes de. *La certeza del diritto*. Milano: Giufrè Editore, 1968.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *A crítica da razão indolente contra o desperdício da experiência: para um novo senso comum. A ciência, o direito e a política na transição paradigmática*. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2000. v. 1.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Introdução a uma ciência pós-moderna*. 3. ed. Rio de Janeiro: Graal, 2000.

STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.