

POSSIBILIDADE DE USO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Yvelisy de Lourdes Galeano¹
Aline Teodoro de Moura²

RESUMO

A denúncia espontânea é um instituto previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) e foi criada com o intuito de estimular a autodelação do contribuinte que, deixando de efetuar o pagamento no tempo devido de determinados tributos e em determinadas circunstâncias, ao constatar tal ocorrência, se adianta ao fisco e, antes que este promova qualquer procedimento administrativo para inscrição do respectivo crédito tributário, promove seu pagamento, acrescido, se for o caso, dos juros de mora, ficando livre da penalidade pela infração cometida.

O presente trabalho mostrará que, na atualidade, existe uma falta de consenso, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, a respeito da possibilidade de uso da compensação tributária, para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora devidos ao fisco e apontará a melhor solução para o problema.

Palavras-chave: Denúncia espontânea; compensação tributária; pagamento do tributo.

ABSTRACT

The spontaneous denunciation is an institute foreseen in art. 138 of the National Tax Code (CTN) and was created with the purpose of stimulate the self-accuse of the taxpayer who, failing to make the payment in due time of certain taxes and in certain circumstances, in finding such an occurrence, it is advanced to the tax authorities and, before this to promote any administrative procedure to register the respective tax credit, promote its payment, plus, if applicable, default interest, being free of the penalty for the infraction committed.

This paper will show that, at the present time, there is a lack of consensus, both in the administrative and judicial spheres, regarding the possibility of using the tax compensation, for the purpose of payment of the tax and the interest due to the tax due and will indicate the best solution to the problem.

Keywords: Spontaneous denunciation; tax compensation; payment of the tax.

¹ Bacharel em Direito formada pela UNIGRANRIO.

² Doutora em Direito da Empresa e Atividades Econômicas pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ (2018). Mestre em Direito e Sociologia pela Universidade Federal Fluminense (2013). Especialização em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense (1999). Advogada. Professora de Direito Empresarial e de Direito Tributário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Unigranrio. Contato: aline.moura@unigranrio.edu.br.

1. INTRODUÇÃO

O tema denúncia espontânea se reveste de importância em razão de controvérsias que suscita a respeito de como seria sua aplicabilidade no Direito Tributário. Desde o início de vigência do instituto no ordenamento jurídico brasileiro, os questionamentos acerca dos seus efeitos, seja perante os órgãos fazendários, em seara administrativa, seja perante o judiciário, têm instado os órgãos julgadores a proferir decisões administrativas, sentenças, acórdãos e súmulas, com o apontamento de soluções aplicáveis aos casos, no entanto, ainda se está distante de uma pacificação das controvérsias existentes.

Nesse contexto, é possível apontar o caso da possibilidade do uso da compensação tributária para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, que será o objeto de análise do presente trabalho, com a observância dos seguintes objetivos: determinar quais são os requisitos, o âmbito de aplicação e o efeito da denúncia espontânea; analisar a legislação, a jurisprudência e a doutrina relativas ao instituto; identificar questões controversas relacionadas à aplicação do instituto; identificar as razões da controvérsia em relação ao uso da compensação tributária para efeito de pagamento dos tributos e dos juros de mora, na denúncia espontânea; e apresentar avaliação crítica para a solução do problema.

Operou-se uma revisão bibliográfica acerca do instituto da denúncia espontânea, com o intuito de avaliar analiticamente os questionamentos administrativos e judiciais a ele concernentes, especialmente no que se refere às soluções até então utilizadas pela administração tributária, assim como as adotadas no contencioso judicial, ao longo do tempo, notadamente as controvérsias sobre o uso do instituto no pagamento dos tributos e dos juros de mora.

Destacamos que houve a possibilidade de se fazer uma análise crítica valorativa, a partir dos dados coletados, de modo a se chegar a uma conclusão que apresente as razões pelas quais ainda não há um consenso sobre o uso do crédito tributário para pagamento dos tributos e dos juros de mora na denúncia espontânea, com a indicação de uma solução mais adequada – considerados tanto o aspecto teórico quanto à aplicação da norma – em busca de uma solução para o problema.

O estudo perpassa pela observação dos argumentos de sustentação das correntes doutrinárias favoráveis e desfavoráveis ao uso da compensação tributária para efeito de pagamento dos tributos e dos juros de mora, para após se concluir que a solução que melhor se amolda à pacificação do problema é aquela que defende a possibilidade do uso da compensação tributária para pagamento do tributo e dos juros de mora, na denúncia espontânea, pelo contribuinte.

Conforme já mencionado, o instituto tem sido estudado por diversos doutrinadores³ e analisado por juízes e desembargadores da justiça federal, bem como por Ministros do Superior Tribunal de Justiça, dentre eles, Napoleão Nunes

³ Como, por exemplo: Fernando Antonio Cavanha Gaia, José Maria Arruda de Andrade, Ciro Afonso de Alcântara, Rosenice Deslandes, Alexandre Galhardo, Antonio S. Poloni, Alexandre Macedo Tavares.

MaiaFilho⁴, Hamilton Carvalhido⁵, Benedito Gonçalves⁶ e Og Fernandes⁷, que discutiram seus requisitos de validade, seus efeitos jurídicos, além de diversas controvérsias sobre sua aplicação na prática, dentre elas o âmbito de aplicação, o afastamento de determinadas penalidades como a multa moratória, a inaplicabilidade nos casos de parcelamento, bem como o uso da compensação tributária, para efeito

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.286.198 - PE 2018/010041-5). Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Agravante: CLAUDIO MOTA SILVEIRA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÕES RELATIVAS À SUPOSTA NULIDADE DA CDA, POR AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS QUE FORAM RECHAÇADAS PELA CORTE DE ORIGEM MEDIANTE A ACURADA ANÁLISE DAS PROVAS CARREADAS AOS AUTOS. CONCLUSÃO DIVERSA QUE IMPLICARIA O REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O QUE É DEFESO NESTA SEARA RECURSAL. AGRAVO DO PARTICULAR DESPROVIDO. [...] 4. É cediço o Entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido da legalidade da cobrança de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, inclusive quando há denúncia espontânea, pois esta "não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas" (AgRg no AREsp 11.340/SC, Rel. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/9/2011, DJe 27/9/2011). 5. Agravo interno não provido. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/decisooes/doc.jsp>. Acessado em 06 de junho de 2019.

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.222.256 - RS (2009/0167045-2). Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO. Agravante: WEATHERFORD INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO PARA O PAGAMENTO DO TRIBUTO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Realizada a compensação após o vencimento do tributo, via retificadora de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, resta descaracterizado o instituto da denúncia espontânea. 2. "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo." (Súmula do STJ, Enunciado nº 360). 3. Agravo regimental improvido. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/decisooes/doc.jsp>. Acessado em 06 de junho de 2019.

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 256.212 - SP (2012/0237429-4). Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. Agravante: PEPSI COLA ENGARRAFADORA LTDA. Agravado: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. PAGAMENTO PARCIAL DO DÉBITO, APÓS O AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Nos termos do que decidido pelo Plenário do STJ, "[a]os recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2). 2. Não se configura o benefício da denúncia espontânea no caso em que o tributo, sujeito a lançamento por homologação, é regularmente declarado pelo contribuinte e o pagamento efetuado a destempo, conforme entendimento firmado na Primeira Seção no julgamento dos REsp 886.462/RS e REsp 962.379/RS, submetidos ao rito dos recursos repetitivos. 3. Infirmar a conclusão do acórdão a quo de que o recolhimento do tributo se deu após o ajuizamento do feito executivo demandaria o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula 7/STJ. 4. Agravo regimental não provido. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/decisooes/doc.jsp>. Acessado em 06 de junho de 2019.

de pagamento do tributo e dos juros de mora, na denúncia espontânea, objeto deste trabalho.

É certo que tais controvérsias fazem com que o contribuinte se perca na assimilação de conceitos e argumentos, sofrendo as consequências de decisões que não se coadunam com o melhor direito. Desse modo, com vistas a um alinhamento sobre o tema, se mostra importante remontarmos algumas noções gerais sobre denúncia espontânea, baseadas na compreensão atual do instituto, especialmente, seu âmbito de aplicação, requisitos de validade e efeito jurídico. A seguir, tecemos comentários sobre a falta de consenso em relação ao uso da compensação tributária para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, tanto em âmbito administrativo quanto no judicial. Por fim, serão apresentadas críticas e sugestões para a solução do problema identificado.

A respeito do uso da compensação tributária para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, é importante que fisco e judiciário adotem postura convergente, pois a manutenção da existência de controvérsias ainda não pacificadas prejudica principalmente o contribuinte.

⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1569050/PE. Recurso Especial 2015/0115713-5. Relator: Ministro OG FERNANDES. Recorrente: FAZENDA NACIONAL RECORRIDO : COMPANHIA PERNAMBUCANA DE GÁS COPERGÁS. DJE 13-12-2017. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC/1973. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. COMPENSAÇÃO. NÃO CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. 1. Inexiste contrariedade ao art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu exame. Ademais, não se deve confundir decisão contrária aos interesses da parte com ausência de prestação jurisdicional. 2. A Fazenda Nacional se insurge contra a decisão do Tribunal de origem que equiparou a compensação tributária ao pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, instituto esse disciplinado no art. 138 do CTN. 3. A jurisprudência deste Tribunal Superior há muito se firmou no sentido de que, para a caracterização da denúncia espontânea - instituto que, se existente, afasta a multa punitiva -, se exige que a confissão realizada pelo contribuinte seja acompanhada do imediato pagamento do tributo, acrescido de juros e correção monetária. 4. Como 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. 5. Recurso especial parcialmente provido para declarar a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN na hipótese de compensação tributária. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/doc.jsp>. Acesso em 06 jun. 2019.

2. NOÇÕES GERAIS SOBRE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Para um melhor entendimento do assunto, é importante que sejam apresentados os contornos do instituto da denúncia espontânea, criado pelo Código Tributário Nacional (CTN), mais especificamente, sobre seus requisitos de validade, seu âmbito de aplicação e seu efeito jurídico, antes de adentrarmos na análise do uso da compensação tributária, para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, nos termos propostos para este trabalho.

2.1. Requisitos de validade

A denúncia espontânea é um instituto introduzido no Direito Tributário pelo art. 138 do CTN⁸, com as limitações de seu parágrafo único, no capítulo que trata da responsabilidade tributária, e especificamente na seção que trata da responsabilidade por infrações.

Considerando que se trata de norma que permite a exclusão do crédito tributário, cabe lembrar que o art. 111, do CTN, dispõe, genericamente, que a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente.

É certo que existem divergências a respeito do significado do termo “interpretação literal” tanto por parte de doutrinadores quanto por parte da jurisprudência, entretanto, o significado do termo interpretação literal contido no supracitado artigo do CTN foi discutido em artigo científico escrito por Thomas Alves e Henrique Bustamante, onde discutiram sobre o significado do termo “interpretação literal”, contido no art. 111 do CTN, e apresentaram uma proposta de significado, com a qual concordamos, e transcrevemos abaixo⁹:

⁸ **Art. 138 do CTN.** 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.

⁹ ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas R. **“A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.”** In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de Direito Tributário.** Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

[...] Interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes.

[...] Devem ser rejeitadas, porém, as propostas interpretativas que identificam a “interpretação literal” do art. 111 com a interpretação meramente “etimológica”, gramatical ou adstrita à “letra da lei”, na medida em que se rejeita o literalismo radical e a teoria segundo a qual as palavras contêm um significado “imaneente” ou independente do seu contexto.

Em suma, a aplicação da interpretação literal não deve ser usada em desfavor da possibilidade de o contribuinte beneficiar-se do instituto, apenas por uma questão semântica, gramatical ou etimológica.

Desse modo, a denúncia espontânea serve como um estímulo para que o contribuinte regularize voluntariamente sua situação perante o fisco, evitando trabalho e despesas extras dos órgãos fiscalizadores. Porém, para evitar o uso indiscriminado do instituto, a lei estabeleceu requisitos e limitações para que o contribuinte possa utilizá-lo. Assim, além de obedecer a tais requisitos, por se tratar de caso de exclusão de crédito tributário, a norma que instituiu a denúncia espontânea não pode ser interpretada por outros métodos hermenêuticos, ficando sua interpretação atrelada à literalidade da lei.

Temos, então, segundo o CTN, que a denúncia espontânea é um direito que só pode ser exercido pelo contribuinte, observadas as condições previstas em seu art. 138. Entretanto, por se tratar de instituto que permite a exclusão da responsabilidade do contribuinte em relação ao crédito tributário, por ocasião de seu reconhecimento e validação, devem ser obedecidas também as limitações de seu parágrafo único e do art. 111 do CTN, sendo que este último só admite a interpretação literal da norma que a instituiu.

Da análise literal do artigo 138 do CTN, hoje, é unânime o entendimento de que são requisitos para que se reconheça a denúncia espontânea como válida, afastando a responsabilidade tributária em relação à infração:

i. a espontaneidade do contribuinte em informar ao fisco a ocorrência da infração;

ii. se for o caso, o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora; e

iii. que o contribuinte se antecipe a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do fisco, relacionados à infração.

Tais elementos podem ser encontrados em artigos científicos de renomados autores, dentre eles, o Desembargador do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Napoleão Nunes Maia Filho¹⁰ (Ministro do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 23/05/2007), que publicou artigo na Revista Dialética de Direito Tributário, onde defendeu que o pagamento parcelado do tributo deveria ser aceito na denúncia espontânea, discordando da jurisprudência firmada pelo STJ, após a inclusão do art. 155-A¹¹, no CTN, quando a egrégia corte fixou o entendimento de que o pagamento do tributo e dos juros de mora, na denúncia espontânea, só poderia ser feito à vista. Na ocasião, o autor defendeu que os art. 138 e 155-A do CTN têm campos de incidência diferentes, de modo que se pode concluir que, em caso de denúncia espontânea de infração (art. 138 do CTN), são excluídas as multas, ainda que o pagamento do tributo seja objeto de parcelamento. No que tange à possibilidade do pagamento do tributo, na denúncia espontânea, ocorrer de outra forma que não seja só à vista, o pensamento do autor coaduna com a conclusão do presente trabalho, embora, em relação ao parcelamento tenha sido vencido pela jurisprudência firmada no STJ de que, nos casos de parcelamento do débito tributário, não se aplicaria o benefício da denúncia espontânea da infração, haja vista que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e a quitação só ocorre quando satisfeito integralmente o crédito. Em que pese, a nosso ver, convencidos pelos argumentos do ilustre Ministro, a jurisprudência em comento deveria ser revista.

¹⁰ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 138, p. 77-89, mar 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/16797>. Acesso em: 01 jun. 2019.

¹¹ **Art. 155-A do CTN**. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) **§ 1º** Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

2.2. Âmbito de aplicação

Uma das questões controversas que se impõe analisar se refere ao âmbito de aplicação da denúncia espontânea; se seria ela cabível nas obrigações acessórias. Para responder tal questão, faz-se necessária a retomada de alguns conceitos básicos, mas imprescindíveis para o entendimento da solução adotada pelo fisco e pelo judiciário.

Primeiramente, de acordo com o art. art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. No mesmo sentido, o art. 139 do CTN diz que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Acrescente-se que, de acordo com o art. 113, § 3º, do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Por exclusão, as obrigações acessórias são aquelas previstas na lei que não se refiram ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Nesse sentido, dispõe o § 2º do art. 113 do CTN que as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Alexandre Macedo Tavares entende como errônea a inclusão da penalidade pecuniária como obrigação principal, pois, embora sua inclusão seja uma conduta compreensível por parte da administração pública, o art. 3º do CTN nos remete à ideia de que o tributo não pode ser decorrente de sanção por ato ilícito¹². No entanto, essa discussão não será aqui aprofundada por não estar no escopo do trabalho e por não ter influência nas conclusões decorrentes.

Seguimos lembrando que, de acordo com o 128 do CTN, a responsabilidade tributária se refere à responsabilidade em relação ao crédito tributário atribuída pela lei, ou seja, somente a lei pode atribuir tal responsabilidade.

¹² TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 28.

Nos socorremos mais uma vez de Alexandre Macedo Tavares para fazer a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário¹³. Segundo o autor:

[...] crédito tributário nada mais é do que a obrigação tributária acertada e liquidada pela autoridade administrativa através do lançamento; ao passo que a obrigação tributária nada mais é do que o próprio crédito tributário ainda ilíquido e incerto, devido a falta do ato administrativo de lançamento.

Dessa forma, ocorrido o fato gerador, aquele a quem foi atribuída responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário é quem pode se valer da denúncia espontânea, com o fim de eximir-se de uma eventual responsabilidade pela infração, desde que atendidas as premissas estabelecidas no art. 138 e seu parágrafo único do CTN.

Estabelecendo uma relação entre tais premissas e os conceitos de obrigação principal e obrigação acessória, temos que a denúncia espontânea se refere ao não pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, que constitui a infração tributária. Portanto, a denúncia espontânea não se aplica aos casos de mero descumprimento de obrigações acessórias, pois este descumprimento poderá gerar a aplicação de penalidades, dentre elas, a penalidade pecuniária que, como já vimos, converte-se em obrigação principal.

O descumprimento da obrigação principal – o não pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária - é o elemento que caracteriza a infração tributária alcançada pelo instituto da denúncia espontânea, conforme podemos inferir nas lições de Lúcio Weber de Abreu¹⁴. É ela que, enquanto não se inicia nenhum processo administrativo de apuração e cobrança, pode ser comunicada pelo infrator e, obedecidas as premissas legais, excluir a responsabilidade do contribuinte em relação à infração, ou seja, impedir que lhe sejam aplicadas as penalidades previstas na lei, nos casos em que a infração tenha sido constatada pelos órgãos fazendários.

A lei que estabelece o tributo, cujo pagamento constitui obrigação principal para o contribuinte, também deve estabelecer as obrigações acessórias a serem

¹³ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 122.

¹⁴ ABREU, Lúcio Weber de. **Infração penal tributária e a extinção de punibilidade**. Disponível em: <<https://www.paginasdedireito.com.br/index.php/artigos/284-artigos-ago-2014/6667-infracao-penal-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade>>. Acesso em 27 fev. 2019.

cumpridas por ele, quando necessárias à atividade administrativa do fisco, bem como as penalidades pecuniárias decorrentes de seu descumprimento.

Segundo Filipe Lopes¹⁵, em matéria publicada no site da FECOMÉRCIO, “a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente permite a Denúncia Espontânea para a obrigação tributária principal”. O referido órgão entende que o dispositivo não seria aplicável às obrigações acessórias (prestação de informações ao fisco, como, por exemplo, a escrituração das receitas e despesas em livros próprios). Esta, também, é a postura atual do judiciário, conforme veremos nos seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

i. No Recurso Especial nº 322.505-PR (2001/0052118-5)¹⁶, que teve como Relator o Ministro Milton Luiz Pereira, como Recorrente a Fazenda Nacional e como Recorrida a Empresa An Engenhart Construtora Ltda e outros, onde se discutiu se a multa moratória pelo atraso na entrega da Declaração do Imposto de Renda, deveria ser alcançada pela denúncia espontânea, gerando sua exclusão, foi dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional, ficando consignado que a responsabilidade acessória autônoma é desvinculada do fato gerador do tributo e não estaria albergada pelas disposições do art. 138 do CTN, sendo justa a aplicação da multa prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/91, pela entrega tardia da declaração.

ii. No Agravo Regimental no Recurso Especial nº 751.493-RJ (2005.0081427-6)¹⁷, que teve como Relator o Ministro Castro Meira, como Agravante a empresa Radiomar Indústria e Comércio Ltda e como Agravada a Fazenda Nacional, onde se discutiu a não entrega no prazo legal de Declarações de

¹⁵ LOPES, Filipe. **Impostos: entenda como funciona a denúncia espontânea**. Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/impostos-entenda-como-funciona-a-denuncia-espontanea>>. Acesso em 25 fev. 2019.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 322.505-PR (2001/0052118-5)**. Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Procurador: DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN e outros. Recorrido: AN ENGENHART CONSTRUTORA LTDA e outros. Advogado: WILSON BARROSO FILHO. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005881/1/Resp%20n%C2%B0%20322.505-PR>>. Acesso em 17 abr. 2019.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 751.493-RJ (2005.0081427-6)**. Relator: Ministro CASTRO MEIRA. Agravante: RADIOMAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Advogado: MARIA DE FÁTIMA CALDAS GUIMARÃES e outros. Agravado: FAZENDA NACIONAL PROCURADOR: ROSANE BLANCO OZÓRIO BOMFIGLIO E OUTROS. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005882/1/AgRg%20no%20REsp%20n%C2%BA%20751.493-RJ>>. Acesso em 17 abr. 2019.

Contribuições e Tributos Federais, ficou consignado que não se admitia a aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, para afastar a multa pelo não cumprimento do prazo legal de obrigação acessória, tendo a Agravante seu recurso improvido.

iii. No Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.038-MG (2011.0220757-7)¹⁸, que teve como Relator o Ministro Humberto Martins, como Agravante a Fazenda Nacional e como Agravada a Empresa Flor do Cerrado Agropecuária Ltda, onde se discutiu se a denúncia espontânea excluiria o pagamento das penalidades pecuniárias (multas), pela não entrega das Declarações de Imposto Retido na Fonte (DIRF's), ficou consignado que, observada a jurisprudência da corte, a denúncia espontânea não tinha o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estenderiam às obrigações acessórias autônomas, tendo a Agravante seu recurso provido.

Importante ressaltar que, no primeiro e terceiro casos, temos o atraso na entrega da Declaração do Imposto de Renda (obrigação acessória) que gera a aplicação da multa moratória (penalidade pecuniária), cujo pagamento converte-se em obrigação principal, razão pela qual, no entendimento do STJ, não se abre nenhuma lacuna para que o contribuinte possa valer-se da denúncia espontânea.

No segundo caso, semelhante aos demais, também ocorreu a aplicação de multa pelo descumprimento do prazo para a entrega de declarações devidas ao fisco (obrigação acessória), razão pela qual foi afastada a possibilidade de o contribuinte valer-se da denúncia espontânea.

2.3. Efeito jurídico

A exclusão da responsabilização pela infração é o efeito jurídico da denúncia espontânea, a teor do disposto no caput do art. 138 do CTN.

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 1.279.038-MG (2011.0220757-7)**. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. Agravante: FAZENDA NACIONAL. Advogado: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Agravado: FLOR DO CERRADO AGROPECUÁRIA LTDA. Advogado: ADRIANO CAMPOS CALDEIRA e outros. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005883/1/AgRg%20no%20REsp%20n%C2%BA%201.279.038-MG>>. Acesso em 17 abr. 2019.

Esta exclusão refere-se às penalidades que seriam aplicadas, caso a infração fosse detectada pelo fisco, mediante processo administrativo específico ou outra forma reconhecida legalmente.

Dessa forma, atendidos os requisitos de validade, a denúncia espontânea permite que o contribuinte pague apenas o tributo que devia, acrescido dos juros de mora.

Essa interpretação é a vigente no judiciário, conforme se pode observar nas decisões seguintes, do Superior Tribunal de Justiça:

i. No Recurso Especial nº 463.283-RS (2002.0112940-3)¹⁹, que teve como Relator o Ministro Francisco Peçanha Martins, como Recorrente a Empresa Ecofarmi-Farmácia Comércio e Distribuidora de Medicamentos Ltda e como Recorrido a Fazenda Nacional, em que se discutia se era aplicável, na denúncia espontânea, o parcelamento do pagamento dos tributos e dos juros de mora, além de ser refutada tal possibilidade, ficou consignado que, para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, era imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios, e que somente o pagamento integral extinguiria o débito.

ii. No Recurso Especial nº 249.226-SC (2000/0016337-6)²⁰, que teve como Relator o Ministro Francisco Peçanha Martins, como Recorrente a Empresa Weg Motores Ltda e outros, e como Recorrida a Fazenda Nacional, que também pleiteava a possibilidade de parcelamento da dívida, na denúncia espontânea, além de ter seu pleito refutado, ficou consignado que, para a exclusão da responsabilidade, pela denúncia espontânea, era imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios, pois só o pagamento integral extinguiria o débito.

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 463.283-RS (2002.0112940-3)**. Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recorrente: ECOFARMI-FARMÁCIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS. LTDA. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005886/1/Resp%20n%C2%BA%20463.283-RS>>. Acesso em 18 abr. 2019.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 249.226-SC (2000/0016337-6)**. Relator: MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recorrente: WEG MOTORES LTDA e outros. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005885/1/Resp%20249.226-SC>>. Acesso em 17 abr. 2019.

Com efeito, no caso desses dois julgamentos, além de não ter sido reconhecido o parcelamento do débito tributário como forma de pagamento, confirmou-se que, para a aplicação da denúncia espontânea, é necessário que o contribuinte promova o pagamento do tributo e dos juros de mora, para a exclusão da responsabilidade pela infração. Obviamente, tais decisões consideram que tenham sido atendidas as demais premissas previstas no art. 138 do CTN.

3. A FALTA DE CONSENSO ACERCA DO USO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA EFEITO DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA

Recentemente, Carlos Augusto Daniel Neto, um dos conselheiros titulares do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal (CARF), publicou matéria²¹ a respeito da divergência existente nas Câmaras daquele órgão, referente à possibilidade da compensação do crédito tributário gerar os efeitos da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN.

Segundo o Conselheiro, o cerne da questão está na determinação do sentido da expressão “pagamento” no dispositivo. Alguns julgadores entendem que essa expressão está no sentido estrito, nos termos do art. 156, I e 157 a 164 do CTN, e outros que está no sentido lato, como forma de adimplemento da obrigação.

Acrescenta, ainda que as 1ª e 3ª Câmaras Superiores da Receita Federal (CSRF) já adotaram as duas posturas, ora levando em consideração posicionamentos favoráveis ora levando em consideração posicionamentos desfavoráveis, com base em decisões também contraditórias do STJ. Assim, no primeiro caso, a posição favorável tem suporte na alegação de que o CTN usa a expressão “pagamento”, em diversas ocasiões, no sentido amplo, significando o adimplemento da obrigação, sendo que a compensação feita pelo contribuinte tem efeito extintivo, sob condição resolutória, e o fato de que a sua não homologação gera a perda de eficácia da denúncia espontânea, permitindo a cobrança do débito tributário com o acréscimo da multa. No segundo caso, a posição é a de que a compensação não extingue

²¹ NETO, Carlos Augusto Daniel. **Carf diverge sobre possibilidade da denúncia espontânea ser por compensação.** Disponível em: <<https://tributario.com.br/a/carf-diverge-sobre-a-possibilidade-da-denuncia-espontanea-ser-por-compensacao/>>. Acesso em 02 abr. 2019.

imediatamente o crédito tributário, por estar sujeita à homologação, não podendo ser equiparada ao pagamento, para fins do disposto no art. 138 do CTN.

Acresce e esclarece que a 3ª CSRF, no Acórdão 9303-004.985, já se manifestou no sentido de que “a expressão 'pagamento antecipado' equivalia a 'adimplemento' em razão da eficácia extintiva da compensação, ainda que sujeita a homologação”.

Confirmando as fundamentações acima, vemos que o STJ já exarou acórdãos favoráveis a que a compensação tributária seja considerada para efeito de pagamento, como os comentados abaixo:

i. No Recurso Especial nº 1.122.131-SC (2009/0023247-2)²², que teve como Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, como Recorrente a Empresa Busscar Ônibus S/A e como Recorrida a Fazenda Nacional, onde se discutiu o uso da compensação tributária para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, na denúncia espontânea, considerando que o valor devido já havia sido compensado pelo próprio credor (Fazenda Nacional), cumprindo norma legal em vigor.

A Recorrente teve o recurso provido, ficando consignado que se tratava de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício, com base no art. 9º, caput, da MP 303/06, o qual previa hipóteses de desconto nos débitos tributários; que o art. 9º da MP 303/2006 havia criado, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos art. 1º e 8º, a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; que o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deveria abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, haja vista que o uso da expressão “compensação” devia ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal, sendo usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, havendo, na

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.122.131-SC (2009/0023247-2)**. Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Recorrente: BUSSCAR ÔNIBUS S/A. Advogado: GUSTAVO BUETTGEN e outros. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. Procurador: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005887/1/Resp%20n%C2%BA%201.122.131-SC>>. Acesso em 18 abr. 2019.

jurisprudência do STJ, uma série de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica.

ii. No Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.136.372-RS (2009/0075939-9), que teve como Relator o Ministro Hamilton Carvalhido, como Agravante a Fazenda Nacional e como Agravada a Empresa Construtora Sultepa S/A, onde a agravante questionou o uso da compensação tributária para efeito de pagamento de tributo, na denúncia espontânea, esta teve seu recurso improvido, ficando consignado que ficava caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e de qualquer procedimento fiscal, e que as multas moratórias ou punitivas deveriam ser excluídas.

Na primeira decisão, destacamos o entendimento do STJ de que o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, pois tal expressão deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal. Em relação à interpretação da norma tributária, destaque-se que a decisão considera que esta não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, posto que os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feitiço moderador.

Na segunda decisão, é reconhecida a compensação de créditos tributários por meio das DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), antes de qualquer procedimento fiscal, bem como a validade da denúncia espontânea, neste caso.

Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça já expediu acórdãos desfavoráveis, como os que se seguem:

i. No Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 174.514-CE (2012/0094576-7)²³, que teve como Relator o Ministro Benedito Gonçalves, como Agravante a Empresa M. Dias Branco S/A Indústria e Comércio de Alimentos e como Agravada a Fazenda Nacional, onde se discutiu o uso da compensação tributária na denúncia espontânea, a Agravante teve seu recurso improvido, ficando consignado que a extinção do crédito tributário por meio de compensação estaria sujeita à condição resolutória da sua homologação; que caso a homologação, por qualquer razão, não se efetivasse, ter-se-ia por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, em consequência, dos encargos moratórios; que, nessa linha, uma vez que a compensação ainda dependeria de homologação, não se chegaria à conclusão de que o contribuinte ou responsável tivesse, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso não se observando a hipótese do art. 138 do CTN.

ii. No Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.568.857-PR (2015/0297768-0)²⁴, que teve como Relator o Ministro Og Fernandes, como Agravante a Empresa Denso do Brasil Ltda e como Agravada a Fazenda Nacional, onde se discutiu o uso da compensação tributária na denúncia espontânea, a Agravante teve seu recurso improvido, ficando consignado, que, considerados outros precedentes da corte, a compensação tributária não se equiparava a pagamento de tributo, para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN.

Na primeira decisão, o STJ não reconhece a aplicação da denúncia espontânea pelo simples fato de que a compensação tributária depende de homologação posterior, esquecendo-se que a possibilidade da compensação tributária ser homologada geraria o mesmo efeito do pagamento, razão pela qual está inclusa, no CTN, como forma de extinção do crédito tributário.

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AgREsp nº 174.514-CE (2012/0094576-7)**. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. Agravante: M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005893/1/AgRg%20Agravo%20REsp%20%20174.514-CE%20>>. Acesso em 19 abr. 2019.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp nº 1.568.857-PR (2015/0297768-0)**. Relator: Ministro OG FERNANDES. Agravante: DENSO DO BRASIL LTDA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005894/1/AgInt%20no%20REsp%20n%C2%BA%201.568.857-PR>>. Acesso em 19 abr. 2019.

Na segunda decisão, o STJ declara que a compensação tributária não é equiparada a pagamento do tributo, para efeito da denúncia espontânea, considerando apenas outros precedentes da corte.

É interessante a postura do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, cuja jurisdição abrange os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, ao julgar questão semelhante em que fala sobre o pagamento por compensação e, ao mesmo tempo, afasta a denúncia espontânea, nos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 366167²⁵, que teve como Relator o Desembargador Federal Márcio Moraes, 3ª Turma, como Embargante/Apelante a Empresa Sherwin Williams do Brasil Ind. e Com. Ltda e como Apelado a Fazenda Nacional, que tinha como objeto o reconhecimento da compensação tributária na denúncia espontânea, tendo este pleito improvido e ficando consignado que, no caso apontado, não houve omissão da análise da fundamentação que ensejaria a aplicação do art. 138 do CTN, já que desnecessária, pois, independente dele, a conclusão é de que o pagamento do tributo mediante compensação não ensejaria a denúncia espontânea.

Note-se que, ao usar a expressão 'pagamento do tributo mediante compensação', implicitamente admite que a compensação tributária pode ser usada como forma de pagamento, para depois dizer que este 'não enseja a denúncia espontânea', sendo que o instituto, na redação dada pelo art. 138 do CTN, exige apenas o pagamento do tributo com juros de mora, não restringindo nenhuma forma específica de pagamento (do tipo que exigiria unicamente o pagamento imediato e em espécie).

A possibilidade da compensação tributária, para efeito de pagamento de tributos, já é reconhecida, em âmbito federal, a teor do disposto no art. 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrito:

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 366167**. Relator: Desembargador Federal MÁRCIO MORAES. Embargante: SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL IND. E COM. LTDA. Embargado: ACÓRDÃO DE FLS. 124/128. ORIG.: 9500360209 2 Vr SAO PAULO/SP. Apelante: SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL IND. E COM. LTDA. Apelado: União Federal (FAZENDA NACIONAL). Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005895/1/Embargos%20de%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20em%20AC%20366167>>. Acesso em 20 abr. 2019.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Reforça esse entendimento, a norma contida no art. 7º do Decreto nº 2287/1986, com a redação dada pela Lei 11.196/2005:

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

Juliano Marini Siqueira considera que os artigos supracitados servem para justificar o uso da compensação tributária para efeito de pagamento, na denúncia espontânea, considerando que, de acordo com o art. 156, II, do CTN, a compensação tributária é modalidade de extinção do crédito tributário e produz o mesmo efeito do pagamento.²⁶

4. CONCLUSÃO

É importante frisar que toda e qualquer interpretação e aplicação das leis tributárias deve obedecer aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, com todo respeito ao contribuinte, retirando-se qualquer viés que foque unicamente no interesse da fazenda em relação à arrecadação de tributos, como muitas vezes observamos em decisões equivocadas em âmbito administrativo e judicial.

²⁶ SIQUEIRA, Juliano Marini. **Aplicação do instituto da denúncia espontânea na compensação tributária.** Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI287778,11049-Aplicacao+do+instituto+da+denuncia+espontanea+na+compensacao>>. Acesso em 11 abr. 2019.

Pedro Bastos de Souza²⁷ aponta que, em 2003, o Ministro Celso Mello, na Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC-QO) 2551/MG, estabeleceu parâmetros sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade ao direito tributário, em julgamento que apreciou o abuso na Taxa de Expediente de seguradoras sobre o DPVAT:

TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Assim, entendemos que devem prevalecer as manifestações favoráveis ao uso da compensação tributária, para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, na denúncia espontânea, pelos seguintes motivos:

i. O instituto não estipula uma forma específica de pagamento.

A alegação de que o termo foi empregado na forma estrita não deve prosperar, considerando-se que o próprio código estipula que a extinção do crédito tributário pode ser feita por meio da compensação tributária. O impedimento de utilização da compensação tributária para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, na denúncia espontânea, a nosso ver, constitui afronta ao princípio da

²⁷ SOUZA, Pedro Bastos de. **O princípio da razoabilidade e sua relevância em matéria tributária.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=198586&key=4037928>. Acesso em 11 abr. 2019.

proporcionalidade. Entendemos, ainda, que se deve aplicar ao termo “pagamento” a interpretação literal prevista no art. 111 do CTN, na forma definida por Alves e Bustamante²⁸, conforme transcrita no subtítulo 2.1.

Concordamos, ainda, com a postura do atual Ministro do STJ, Napoleão Nunes Maia Filho²⁹, na obra citada no subtítulo 2.1, quando defendeu que os art. 138 e 155-A do CTN têm campos de incidência diferentes, de modo que se pode concluir que, em caso de denúncia espontânea de infração (art. 138 do CTN), são excluídas as multas (penalidade pecuniária), independente da forma com que ocorra o pagamento do tributo. Aliás, posto que a compensação tributária presume a existência de crédito em favor do contribuinte (crédito fiscal), esta tem a mesma força do pagamento à vista, pois, naquele momento, os créditos apenas se compensam.

ii. A compensação tributária deve ser considerada como uma forma de pagamento, ainda que sujeita a homologação posterior, pois mesmo os tributos declarados e pagos antecipadamente, exigem homologação.

Esta afirmação é amparada no art. 156 do CTN, que coloca a compensação tributária no mesmo nível do pagamento, para efeito de extinção do crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

[...]

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

iii. Como foi mostrado, o instituto foi criado com o intuito de estimular o contribuinte que se antecipa ao fisco, evitando desgastes e despesas desnecessárias por parte dos órgãos fiscalizadores, portanto, deve ser desatrelado de qualquer interpretação negativa a este fim.

²⁸ ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas R. “**A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.**” In: ÁVILA, Humberto. Fundamentos de Direito Tributário. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

²⁹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 138, p. 77-89, mar 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/16797>. Acesso em 01 jun. 2019.

Aqui, mais uma vez a necessidade de uso da interpretação literal, na forma proposta por Henrique Alves e Thomas Bustamante, ou seja, sem prejuízos ao contribuinte, por meras questões semânticas, gramaticais ou etimológicas. O argumento de que o termo “pagamento” foi usado em sentido restrito não deve prosperar, posto que, como vimos, aparece no CTN com a mesma função da compensação tributária, qual seja, a de extinção do crédito tributário.

iv. A compensação tributária exige que o contribuinte tenha um crédito em desfavor da fazenda, por ocasião da denúncia espontânea, sem o que não haveria como se falar em compensação.

Esta afirmação é amparada no art. 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, que trata da possibilidade de o contribuinte fazer uso da compensação tributária para efeito de pagamento dos tributos, ainda que sujeita a ulterior homologação, conforme comentado e transcrito no título 3.

v. A existência do crédito equivale a uma moeda no bolso do contribuinte que pode e deve ser usada para quitação de eventual débito, ainda que sujeito a homologação.

Atualmente, a própria Receita Federal, quando observa a existência de algum crédito em favor do contribuinte, antes de promover sua devolução, observa também se existe algum débito em seu desfavor, de forma a promover a respectiva compensação tributária, atendendo ao disposto no art. 7º do Decreto nº 2287/1986, com a redação dada pela Lei 11.196/2005, também já citado e transcrito no item 3.

vi. Caso se verifique pagamento a maior ou a menor, haverá sempre a possibilidade de a importância ser devolvida ou cobrada pelo fisco, com as penalidades cabíveis, durante o processo de homologação, como já ocorre normalmente, não se evidenciando nenhum prejuízo à fazenda, se adotada esta postura como regra.

Este é o entendimento do STJ, nas decisões favoráveis ao uso da compensação tributária para efeito de pagamento dos tributos e dos juros de mora, comentadas neste trabalho, com as quais concordamos plenamente, pois ajustam-se plenamente aos interesses do legislador, quando da criação do instituto da denúncia espontânea, e corroboram com a ideia de não uso da interpretação literal como mero modo de impedimento a que o contribuinte possa valer-se dela para tal pagamento e

consequentemente eximir-se da responsabilidade pela infração, além do que se harmoniza com as demais normas vigentes de direito tributário.

Conclui-se que, desde sua criação, o instituto da denúncia espontânea vem sofrendo óbices para sua efetivação, em razão dos questionamentos levantados a respeito de seu âmbito de aplicação, do atendimento dos requisitos necessários para sua validação, do alcance do efeito de exclusão da responsabilidade sobre a infração cometida pelo denunciante, da forma de pagamento do tributo devido e dos juros de mora, bem como do uso do parcelamento e da compensação tributária para efeito de pagamento.

Em relação ao uso da compensação tributária para efeito de pagamento do tributo devido e dos juros de mora, na denúncia espontânea, ainda persistem divergências tanto na esfera administrativa (CARF) quanto na esfera judicial (juízes, desembargadores e Ministros do STJ), postando-se uns de maneira favorável e outros de maneira desfavorável a tal pretensão.

Entendemos que deve prevalecer a posição favorável, tendo em vista que melhor corresponde aos fins propostos pelo legislador, por ocasião da criação do instituto, cujo objetivo era incentivar a auto delação do contribuinte, de modo a evitar desgastes e gastos desnecessários por parte dos órgãos fiscalizadores da administração pública, bem como, em razão do uso da expressão 'pagamento' no artigo 138 do CTN não ter sido empregada de modo restrito, não havendo nenhuma determinação expressa para que se aceitasse somente o pagamento imediato e em espécie dos valores devidos ao fisco.

A compensação tributária, como se sabe, presume a existência de crédito em favor do contribuinte para que seja usada na compensação de sua eventual dívida, estando elencada no mesmo artigo do CTN que fala da extinção crédito tributário pelo pagamento, indicando claramente que tiveram um tratamento similar pelo legislador.

A interpretação literal não pode ser usada em desfavor do contribuinte por meras questões semânticas, gramaticais ou etimológicas, como verificamos nas decisões que foram desfavoráveis ao uso da compensação tributária para pagamento dos tributos e dos juros de mora, na denúncia espontânea.

Considere-se, por fim, que havendo crédito a favor do contribuinte, por ocasião da denúncia espontânea, não há nenhum motivo para que o mesmo não seja

aceito, para efeito de pagamento do tributo e dos juros de mora, ainda que, depois, por justo motivo, deixe de ser homologado, ocasião em que o fisco poderá cobrar o valor não recolhido, aplicando as penalidades pecuniárias cabíveis.

REFERÊNCIAS

ABREU, Lúcio Weber de. **Infração penal tributária e a extinção de punibilidade**. Disponível em: <<https://www.paginasdedireito.com.br/index.php/artigos/284-artigos-ago-2014/6667-infracao-penal-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade>>. Acesso em 27 fev. 2019.

ALCANTARA, Ciro Afonso de. **O caráter punitivo da multa de mora e sua inexigibilidade diante da denúncia espontânea**. Jus navigandi, 2004. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/5933/o-carater-punitivo-da-multa-de-mora-e-sua-inexigibilidade-diante-da-denuncia-espontanea/2>>. Acesso em 07 nov. 2018.

ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas R. **“A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.”** In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de Direito Tributário**. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 07 nov. 2018.

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**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 11 abr. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986. **Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2287.htm>. Acesso em 11 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 322.505-PR (2001/0052118-5)**. Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Recorrido: AN ENGENHABT CONSTRUTORA LTDA e outros. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005881/1/Resp%20n%C2%B0%20322.505-PR>>. Acesso em 17 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 751.493-RJ (2005.0081427-6)**. Relator: Ministro CASTRO MEIRA. Agravante: RADIOMAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em:

<<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005882/1/AgRg%20no%20REsp%20n%C2%BA%20751.493-RJ>>. Acesso em 17 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 1.279.038-MG (2011.0220757-7)**. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. Agravante: FAZENDA NACIONAL. Agravado: FLOR DO CERRADO AGROPECUÁRIA LTDA. Disponível em:

<<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005883/1/AgRg%20no%20REsp%20n%C2%BA%201.279.038-MG>>. Acesso em 17 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 249.226-SC (2000/0016337-6)**. Relator: MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recorrente: WEG MOTORES LTDA e outros. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005885/1/Resp%20249.226-SC>>. Acesso em 17 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 463.283-RS (2002.0112940-3)**. Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recorrente: ECOFARMI-FARMÁCIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS. LTDA. Advogado: SANTINO NICANOR DA SILVA e outros. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005886/1/Resp%20n%C2%BA%20463.283-RS>>. Acesso em 18 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.122.131-SC (2009/0023247-2)**. Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Recorrente: BUSSCAR ÔNIBUS S/A. Advogado: GUSTAVO BUETTGEN e outros. Recorrido: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005887/1/Resp%20n%C2%BA%201.122.131-SC>>. Acesso em 18 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 1.136.372-RS (2009/0075939-9)**. Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO. Agravante: FAZENDA NACIONAL. Agravado: CONSTRUTORA SULTEPA S/A. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005888/1/AgRg%20no%20REsp%20n%C2%BA%201.136.372-RS>>. Acesso em 18 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AgREsp nº 174.514-CE (2012/0094576-7)**. Relator: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES. Agravante: M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005893/1/AgRg%20Agrav%20REsp%20%20174.514-CE%20>>. Acesso em 19 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp nº 1.568.857-PR (2015/0297768-0)**. Relator: Ministro OG FERNANDES. Agravante: DENSO DO BRASIL LTDA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em:

<<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005894/1/AgInt%20no%20REsp%20n%C2%BA%201.568.857-PR>>. Acesso em 19 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 366167**. Relator: Desembargador Federal MÁRCIO MORAES. Embargante: SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL IND. E COM. LTDA. Embargado: ACÓRDÃO DE FLS. 124/128. ORIG.: 9500360209 2 Vr SAO PAULO/SP. Apelante: SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL IND. E COM. LTDA. Apelado: União Federal (FAZENDA NACIONAL). Disponível em: <<https://www.digesto.com.br/jurisprudencia#busca/1005895/1/Embargos%20de%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20em%20AC%20366167>>. Acesso em 20 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.222.256 - RS (2009/0167045-2)**. Relator: MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO. Agravante: WEATHERFORD INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.286.198 - PE 2018/0100041-5**. Relator: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Agravante: CLAUDIO MOTA SILVEIRA. Agravado: FAZENDA NACIONAL. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1569050/PE. Recurso Especial 2015/0115713-5**. Relator: Ministro OG FERNANDES. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Recorrido: COMPANHIA PERNAMBUCANA DE GÁS COPERGÁS. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 256.212 - SP (2012/0237429-4)**. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. Agravante: PEPSI COLA ENGARRAFADORA LTDA. Agravado: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em 01 jun. 2019.

DESLANDES, Rosenice. **Denúncia espontânea**: alcance e efeitos jurídicos no direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GAIA, Fernando Antonio Cavanha. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Cadernos de Direito Empresarial**, vol. 5. Disponível em: <https://gsga.com.br/wp-content/uploads/2017/08/caderno_05.pdf>. Acesso em 07 nov. 2018.

GALHARDO, Alexandre. **Denúncia espontânea** – não aplicabilidade de multa moratória. Fisco Soft, 2002. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=index.php?PID=99712>. Acesso em 07 nov. 2018.

LOPES, Filipe. **Impostos: entenda como funciona a denúncia espontânea.** Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/impostos-entenda-como-funciona-a-denuncia-espontanea>>. Acesso em 25 fev. 2019.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 138, p. 77-89, mar 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/16797>. Acesso em 01 jun. 2019.

NETO, Carlos Augusto Daniel. **Carf diverge sobre possibilidade da denúncia espontânea ser por compensação.** Disponível em: <<https://tributario.com.br/a/carf-diverge-sobre-a-possibilidade-da-denuncia-espontanea-ser-por-compensacao/>>. Acesso em 02 abr. 2019.

SIQUEIRA, Juliano Marini. **Aplicação do instituto da denúncia espontânea na compensação tributária.** Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI287778,11049-Aplicacao+do+instituto+da+denuncia+espontanea+na+compensacao>>. Acesso em 11 abr. 2019.

POLONI, Antonio S. **Denúncia espontânea, multa de mora e o parcelamento do débito.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1340/denuncia-espontanea-multa-de-mora-e-o-parcelamento-de-debito>>. Acesso em 07 nov. 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernesto Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.** 2ª ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea.** 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2013.