

DENÚNCIA ESPONTÂNEA, COMPENSAÇÃO E SEGURANÇA JURÍDICA: AFINAL, O ENTENDIMENTO DO STJ SOBRE O TEMA É VINCULANTE?

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado e Consultor.

Tiago Conde Teixeira

Doutorando em Direito Tributário. Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília. Professor de Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Pesquisador do Observatório de Macrolitigância. Fiscal do IDP. Membro efetivo da Câmara de Tributação da FECOMÉRCIO. Advogado e Consultor.

Valter Pedroso Vitelli

Advogado. Bacharel em Direito pela UnB. Pesquisador do Observatório de Macrolitigância Fiscal do IDP.

1 Introdução

A segurança jurídica é um princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, que pode ser representada por cinco elementos essenciais: (i) a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias; (ii) a confiança nos atos do Poder Público; (iii) a estabilidade das relações jurídicas; (iv) a previsibilidade dos comportamentos; e (v) a igualdade perante a lei¹.

No campo do Direito Tributário, esse princípio ganha ainda mais relevo, pois visa a evitar a prática de atos arbitrários por parte do Fisco². A previsibilidade, portanto, é fundamental para que o contribuinte possa planejar suas atividades econômicas e atos patrimoniais de acordo com as suas repercussões fiscais, prevenindo assim os riscos, sanções e conflitos³.

Nesse contexto, o presente estudo examina um tema que tem gerado grande controvérsia na jurisprudência pátria: a possibilidade de se aplicarem os efeitos da denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte extingue o crédito tributário por meio da compensação. Esse tema é de suma relevância, tendo em vista que o STJ proferiu decisão no sentido de que o benefício da denúncia espontânea não se aplica em casos de pagamento do tributo

1. BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 140.
2. ÁVILA, Humberto. O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 308-309.
3. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 24.

por meio de compensação. Perquire-se, portanto, se o referido julgado é de observância obrigatória para as demais instâncias do Poder Judiciário e para o CARF, vinculando as suas decisões sobre o assunto.

Para desenvolver esse debate, o presente estudo está dividido em três partes. A primeira parte versa sobre a denúncia espontânea, com foco nos requisitos e benefícios do referido instituto. A segunda discorre sobre a divergência jurisprudencial, na esfera administrativa e judicial, acerca da possibilidade de se aplicarem os benefícios da denúncia espontânea aos casos em que o crédito tributário se extingue pela compensação. Por fim, a terceira analisa se a decisão sobre o tema proferida pelo STJ no julgamento dos Embargos de Divergência n. 1.657.437/RS é suficiente para vincular o CARF e as demais instâncias do Poder Judiciário.

2 O instituto da denúncia espontânea no direito tributário brasileiro: requisitos, efeitos e controvérsias

A denúncia espontânea é prevista no art. 138 do CTN, segundo o qual a responsabilidade pelo pagamento de multa é excluída nos casos em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, realizar a denúncia espontânea da infração cometida e, concomitantemente, pagar o tributo devido, acrescido dos juros de mora, ou proceder ao depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o valor do tributo depender de apuração⁴.

É dizer: por meio da denúncia espontânea, o contribuinte leva ao conhecimento da autoridade administrativa a prática de infração e efetua o pagamento dos tributos dela decorrentes⁵. Trata-se, portanto, de um importante instrumento de política fiscal, que contribui para a redução da litigância, na medida em que incentiva o contribuinte a se manter em conformidade com as suas obrigações tributárias⁶.

Ressalta-se que esse instituto é benéfico para ambos os polos da relação jurídico-tributária. Para o ente federativo, a denúncia espontânea assegura a arrecadação de valores devidos e até então desconhecidos pelo Fisco, o que dificilmente aconteceria se não fosse pela iniciativa do contribuinte⁷. Por sua vez, o contribuinte é exonerado da responsabilidade pelo pagamento de multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária, o que configura um incentivo para a confissão da dívida⁸.

4. DEL FLORENTINO, Luiz Carlos Fróes. Possibilidade de utilização da compensação no âmbito federal para os fins e efeitos do art. 138 do CTN (denúncia espontânea). *Revista Brasileira da Advocacia*, v. 1, n. 2, p. 271, jul./set. 2016.

5. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 153.

6. ALLEGRETTI, Ivan; DAYAN, Thiago. A denúncia espontânea no lançamento por homologação: o parcelamento e a compensação tributária. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Coord.). *Processo tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 77.

7. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2005. p. 1.017.

8. DEL FLORENTINO, Luiz Carlos Fróes. Possibilidade de utilização da compensação no âmbito federal para os fins e efeitos do art. 138 do CTN (denúncia espontânea). *Revista Brasileira da Advocacia*, v. 1, n. 2, p. 274, jul./set. 2016.

Em que pesem as vantagens mencionadas, a denúncia espontânea sempre gerou controvérsias na jurisprudência nacional acerca da sua aplicação e abrangência, muitas delas já resolvidas de maneira definitiva pelo STJ⁹.

A título de exemplo, a Corte Superior já firmou entendimento no sentido de que a denúncia espontânea também afasta a aplicação da multa de mora. Por outro lado, o STJ já declarou que os efeitos do referido instituto não se estendem às obrigações acessórias ou aos casos de parcelamento de débito tributário.

Também é possível mencionar a Súmula n. 360 do STJ, segundo a qual 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. Ainda, no julgamento do REsp 1.149.022/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do STJ entendeu que configura denúncia espontânea a situação na qual o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhada do respectivo pagamento, retifica-a, reconhecendo a existência de diferença a maior e, prontamente, recolhe o tributo devido¹⁰.

Todavia, ainda não há um consenso sobre a possibilidade de se aplicarem os benefícios da denúncia espontânea aos casos em que o crédito tributário se extingue pela compensação. O cerne da controvérsia está relacionado com o significado da expressão “pagamento” utilizada pelo art. 138 do CTN, que pode ser interpretada de duas formas: (i) como sinônimo de extinção do crédito tributário, na qual a compensação estaria abrangida; e (ii) de forma literal, na qual apenas o pagamento em dinheiro estaria abarcado¹¹.

A própria Receita Federal do Brasil já alterou o seu entendimento sobre o tema¹². Explica-se: inicialmente, por meio do Nota Técnica COSIT n. 1/2012, a RFB reconheceu a possibilidade de se configurar a denúncia espontânea quando a extinção do crédito tributário se dá por meio da compensação.

Esse entendimento, contudo, foi cancelado, sendo editada a Solução de Consulta COSIT n. 384/2014, na qual se estabeleceu que apenas o pagamento em pecúnia ensejaria os efeitos da denúncia espontânea. Posteriormente, em agosto de 2020, foi expedida a Solução de Consulta COSIT n. 233, restando consignado que a extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento para fins de configuração da denúncia espontânea.

Esse cenário de insegurança também se reflete na jurisprudência administrativa e judicial, sendo possível encontrar entendimentos divergentes entre as Turmas e Câmaras do CARF e entre o próprio Tribunal Administrativo e o STJ, conforme se passa a demonstrar.

9. DAYAN, Thiago; MARRAFON, Marco Aurélio. A crise de segurança jurídica no direito brasileiro: o caso do pagamento na denúncia espontânea através da compensação tributária. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, n. 37, p. 8-9, jun. 2020.

10. DEL FLORENTINO, Luiz Carlos Fróes. Possibilidade de utilização da compensação no âmbito federal para os fins e efeitos do art. 138 do CTN (denúncia espontânea). *Revista Brasileira da Advocacia*, v. 1, n. 2, p. 272, jul./set. 2016.

11. FAJERSZTAJN, Bruno; GALAFASSI, Maicon. A aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de compensação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 127, p. 230, mar./abr. 2016.

12. DAYAN, Thiago; MARRAFON, Marco Aurélio. A crise de segurança jurídica no direito brasileiro: o caso do pagamento na denúncia espontânea através da compensação tributária. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, n. 37, p. 11-12, jun. 2020.

3 Denúncia espontânea e compensação: divergência e insegurança jurídica

Conforme exposto, existe grande controvérsia sobre a possibilidade de a compensação ser apta para ensejar os efeitos jurídicos da denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN. No âmbito do STJ, ainda não houve julgamento da matéria submetido à sistemática dos recursos repetitivos, sendo possível identificar posicionamentos para ambos os lados¹³.

Em sentido favorável aos contribuintes, é possível mencionar os embargos de declaração no AgRg no REsp 1.375.380/SP¹⁴, no qual o relator, Ministro Herman Benjamin, entendeu que estava configurada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante processo de fiscalização da autoridade tributária, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, no caso concreto, aconteceu por meio da compensação de tributos. Dessa forma, o Ministro destacou que a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, de modo que a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação.

Posteriormente, a Primeira Seção do STJ entendeu que não é possível a aplicação do benefício da denúncia espontânea no caso de compensação tributária, tendo em vista que, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. Assim, caso a homologação não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios¹⁵. Logo após o julgamento do referido recurso, o CARF passou a aplicar tal entendimento de maneira reiterada.

Nesse diapasão, ao julgar o Acórdão n. 9101-005.420, no dia 07 de abril de 2021, a Primeira Turma da CSRF, baseando-se no referido julgado do STJ, afirmou que, para fins de denúncia espontânea, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o instituto da denúncia espontânea.

Merece destaque o brilhante voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no qual se ressaltou que existem diversas normas de Direito Tributário que equiparam o pagamento à compensação, em todos os seus efeitos.

Dessa forma, o Conselheiro sustentou a necessidade de reconhecimento da compensação para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea pelos seguintes motivos principais: (i) o art. 156 do CTN arrola o pagamento e a compensação como forma de extinção do crédito tributário, sem fazer qualquer distinção; (ii) a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do art. 74 da Lei n. 9.430/1996; (iii) o art. 6º da Lei n. 8.218/1991 equipara recolhimento e compensação, para fins de quitação de tributos federais; (iv) a Solução de Consulta COSIT n. 110, de 07 de maio de 2015, reconheceu a eficácia da compensação como prova de pagamento. Essa posição, contudo, ficou vencida no julgamento.

13. DEL FLORENTINO, Luiz Carlos Fróes. Possibilidade de utilização da compensação no âmbito federal para os fins e efeitos do art. 138 do CTN (denúncia espontânea). *Revista Brasileira da Advocacia*, v. 1, n. 2, p. 281, jul./set. 2016.

14. STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 20.08.2015, *DJe* 11.09.2015.

15. STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 12.09.2018, *DJe* 17.10.2018.

Entretanto, a Terceira Turma da CSRF, no Acórdão n. 9303-011.117, julgado no dia 20 de janeiro de 2021, entendeu que a compensação equivale ao pagamento, sendo meio apto para produzir os efeitos da denúncia espontânea e, portanto, afastar a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal.

No voto vencedor, a Conselheira Vanessa Marini Cecconello fez menção ao REsp 1.149.022/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual se determinou que quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no art. 138 do CTN.

Nesse sentido, ressaltou-se que, no precedente mencionado, o STJ utilizou o termo “recolhido integralmente”, e não pago integralmente, de modo que o que deve ser considerado para fins de aplicação dos benefícios da denúncia espontânea é a extinção do débito. Assim, a Conselheira enfatizou que a compensação possui o mesmo efeito jurídico do pagamento, visto que ambos (i) são causas de extinção do crédito tributário; e (ii) estão sujeitos à homologação pela autoridade. Esse entendimento foi replicado, por exemplo, no julgamento do Acórdão n. 1401-005.441 pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção.

Todavia, o assunto permanece divergente entre as seções da CSRF do CARF, e as posições contrárias ao reconhecimento da compensação para fins de denúncia espontânea acabam utilizando como uma das razões de decidir o assentado nos Embargos de Divergência n. 1.657.437/RS. Entretanto, essa interpretação se fundamenta na premissa de que o art. 138 do CTN, ao se referir ao pagamento, elegeu única e exclusivamente essa hipótese de extinção do crédito tributário e excluiu todas as outras, de modo que não seria alcançada a compensação.

Assim, apesar de ambos os institutos configurarem hipótese de extinção do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN, o pagamento e a compensação não se comunicam, pois o primeiro promove a extinção definitiva e instantânea do crédito tributário, enquanto a segunda depende de posterior homologação pelo Fisco.

Ademais, o STJ não atentou para o fato de que a maioria dos lançamentos no país ocorre por homologação, em que cabe ao contribuinte promover a apuração do valor devido, apresentar a respectiva declaração e adiantar-lhe o pagamento¹⁶. Destarte, o recolhimento normalmente realizado pelo contribuinte para configurar a denúncia espontânea não se enquadra como um pagamento, e sim como um adiantamento, sujeito à ulterior homologação por parte da autoridade administrativa.

Nessa toada, levar esse dispositivo ao extremo da literalidade implicaria a recusa da denúncia espontânea tanto nos casos de extinção pela compensação como nos casos de adiantamento do pagamento realizado nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, uma

16. “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

vez que em ambas as hipóteses, para que haja a extinção do crédito tributário, é necessária a homologação da autoridade tributária. Tal interpretação esvaziaria a própria utilidade do instituto da denúncia espontânea, tendo em vista que, atualmente, a maioria dos tributos brasileiros está sujeita ao lançamento por homologação¹⁷.

Assim, o caso apreciado pelo STJ – EREsp 1.657.437/RS – deve ser visto como um julgado não vinculativo e deve ser superado pelo CARF e demais órgãos, conforme veremos adiante.

4 O efeito da decisão proferida pelo STJ: precedente vinculante ou persuasivo?

Traçado o panorama da jurisprudência administrativa e judicial sobre a possibilidade de se aplicarem os benefícios da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, para os casos em que o crédito tributário é extinto por meio da compensação, cabe endereçar a pergunta principal do presente estudo: afinal, o CARF e as demais instâncias do Poder Judiciário são obrigados a seguir o entendimento firmado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do EREsp 1.657.437/RS?

A aplicação de precedentes judiciais pelas instituições do Judiciário é uma prática nativa das nações que funcionam sob o regime do *common law*¹⁸, cuja origem encontra-se na Inglaterra, e consiste na análise e consideração de decisões passadas pelos magistrados quando vão decidir sobre determinado caso concreto no presente¹⁹.

Como se sabe, o CPC/2015 conferiu especial atenção às questões da segurança jurídica e da homogeneidade do Judiciário brasileiro. Com o intuito de promover a homogeneização do referido quadro, o Código atribui papel significativo à figura dos precedentes judiciais, apresentando disposições que zelam pela uniformidade, conforme se verifica nos arts. 926 e 927 do CPC/2015.

17. ALLEGRETTI, Ivan; DAYAN, Thiago. A denúncia espontânea no lançamento por homologação: o parcelamento e a compensação tributária. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Coord.). *Processo tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 88.

18. A vinculação entre decisões, com base nos precedentes judiciais, é de essencial importância nos Estados Unidos. Gustavo Santana Nogueira explicita: “A partir do momento em que a *common law* segue a linha do *judge made law*, se não houvesse a vinculação aos precedentes o sistema ruiria. Considerando que a regra é feita em cada caso concreto, é absolutamente fundamental que haja uma vinculação aos precedentes. É não só uma fonte do direito, mas sim uma questão de sobrevivência para manter o sistema seguro e coeso” (NOGUEIRA, Gustavo Santana. *Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p.40-41.)

19. “A doutrina que estuda o respeito ao precedente judicial é chamada *stare decisis*, contração da expressão *stare decisis et non quieta movere*, correspondendo à determinação de se manter a decisão e não se molestar o que foi decidido. Dela decorre a ideia segundo a qual o juiz ou tribunal deverá observar e seguir os precedentes que resolveram problema semelhante (*treat like cases alike*). Verticalmente, os juizes e tribunais inferiores deverão seguir as decisões dos tribunais superiores. Horizontalmente, a própria Corte deverá observar os seus precedentes” (FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de precedentes judiciais obrigatórios e a flexibilidade do direito no novo Código de Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 66, p. 509-533, 2015. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641>>.

Assim, a partir das figuras dos Recursos Repetitivos, Repercussão Geral, Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, o CPC trouxe a necessidade de vinculação das decisões de instituições de hierarquia inferior à jurisprudência das de hierarquia mais elevada.

Sobre o tema, Misabel Derzi explica que não há como dizer que somente nos países da *common law*²⁰ o Judiciário efetivamente cria normas, pois nos demais sistemas o precedente faz parte do ordenamento, sendo utilizado também como razão de decidir pelos julgadores²¹.

Assim, a doutrina segue argumentando que o juiz não se encontra subjugado à lei em sentido estrito, pois, na verdade, sua função é proceder à escolha de uma das alternativas que a norma possibilita²². Para ela, o juiz, ao descartar as demais interpretações, acaba por criar uma norma judicial, específica, que será repetida para o mesmo grupo de casos, instituto a que se dá o nome de precedente.

O Poder Judiciário, então, cria expectativas normativas para solução de conflitos, e essa capacidade de criar regras traduz um verdadeiro Poder do Estado, não mera autoridade que faz ser aplicada a lei²³. A força dada ao precedente, além de buscar

20. Ressalta-se que no *common law* há uma supremacia de normas, a decisão formadora do precedente tem que se dar em observância à moldura constitucional: “[...] nem todas as noções do direito inglês foram acolhidas pelo ordenamento jurídico estadunidense. Durante a colonização inglesa, os Estados Unidos internalizaram as ideias primordiais do *common law* inglês, como aquele direito construído jurisprudencial e historicamente, mas a existência de uma Constituição escrita diferenciou a forma como a tradição legal se estabeleceu no país. Nos Estados Unidos, não se adotou o princípio da supremacia do Parlamento (que já era mitigada na própria Inglaterra), mas sim a Constituição como base e norte do ordenamento jurídico. Os três poderes estavam (ou melhor, estão, até os presentes dias) adstritos à Constituição, como a manifestação da vontade do povo estadunidense e dos valores caros a este. Assim, toda a legislação advinda do Legislativo, os atos do Executivo e as decisões judiciais – como posteriormente reconhecido pelo Judge Marshall no caso *Marbury v. Madison* – deveriam observar e respeitar a Constituição do povo” (ROSA, Viviane Lemes da. *O sistema de precedentes brasileiro*. Dissertação [Mestrado em Relações Sociais] – Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. p. 23-24. [Orientador Prof. Dr. Eduardo Talamini]. Disponível em: <<http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 3 fev. 2022).

21. “Está o juiz limitado pelas normas e pelas seleções pesadas e sopesadas pelo legislador, pelos precedentes judiciais, pelos costumes. Tanto o legislador altera a matéria selecionada como o juiz, dentro das fronteiras impostas pelas leis, e dentro da evolução do aparato conceitual formado, constitui o Direito” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 33).

22. “Os sentidos possíveis, as lacunas, os tipos abertos são vistos como autorizações ou pressuposições do próprio legislador, tudo dentro dos enunciados linguísticos das leis, o que leva a uma aceção de *sentença como uma criação, ou seja, como escolha entre alternativas possíveis*, sem rompimento irreversível com a ideia de sentença vinculada à lei” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 106).

23. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 53.

dar celeridade aos processos, visa também a criar a previsibilidade²⁴ para terceiros que possuam lides semelhantes²⁵.

Tem-se, portanto, que toda decisão judicial é aplicação e criação do direito, mesmo limitada em grande medida à motivação por norma pré-constituída na lei. De modo que, nesse sistema de precedentes, uma vez fixada, pelo juiz, a inteligência da lei que fundamenta certa norma jurídica, afirmando quais as interpretações possíveis para aquele diploma legal, surge o dever de aplicá-la em casos idênticos, assegurado o princípio da isonomia e da uniformidade jurisprudencial²⁶.

No mesmo sentido, Thomas Bustamante defende que o precedente desempenha função relevante no campo do direito, o qual deve ser entendido como “prática social que obedece a certa ordem e se produz à luz de um sistema moral com pretensão de universalidade e um alto grau de racionalidade – mas racionalidade procedimental, não fundacionista”²⁷.

O autor continua sua tese argumentando que não se pode perder de vista a existência de certa hierarquia entre os precedentes de Cortes inferiores e superiores. Ou seja, para ele, existiria uma dimensão vertical do precedente judicial, sendo devida obediência aos precedentes de tribunais superiores, uma vez que estes últimos detêm o poder de reformar todas as decisões que sejam contrárias a seus precedentes²⁸.

É nesse contexto que o Código de Processo Civil vem dar cada vez mais força²⁹ às decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e do Superior Tribunal de Justiça nos recursos repetitivos.

24. Nesse sentido, afirma Humberto Ávila que no campo tributário essa previsibilidade é traduzida pela segurança jurídica, sintetizada como: “a possibilidade de alguém prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos. Para o contribuinte, a segurança jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 112-113.)

25. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 55.

26. É importante ressaltar, contudo, que “[...] um precedente pode ser formado, considerado e operacionalizado de diferentes formas por cada ordenamento. Essas diferenciações decorrem das diversas características e origens de cada sistema jurídico [...]” (ROSA, Viviane Lemes da. *O sistema de precedentes brasileiro*. Dissertação [Mestrado em Relações Sociais] – Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. p. 23-24. [Orientador Prof. Dr. Eduardo Talamini]. Disponível em: <<http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 3 fev. 2022).

27. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 122-123.

28. BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 309.

29. “A força do precedente é demonstrada com clareza no caso de seu afastamento, mas pode também ser reconhecida no caso em que o precedente é seguido. O fato de [o ato de] seguir o precedente não ser normalmente combinado com uma argumentação substancial – enquanto o ato que dele desvia é – demonstra que os precedentes tem uma força jurídica própria” (ALEXY, Robert; DREIER, Ralf. *Precedent in the Federal Republic of Germany*, 1997, *apud* BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 310.)

Entretanto, a aplicação de precedentes não deve ser uma prática cega. Cada lide constitui um caso único e possui suas particularidades sendo, portanto, imprescindível que a aplicação das teses formuladas seja sempre feita com cautela, observando-se as diferenças existentes entre as duas situações postas, regulando-se a partir daí com qual intensidade será feita a vinculação decisional³⁰.

Assim, é possível perceber uma predileção do CPC pela figura do precedente, dado que esse instituto permite a resolução não só do problema das diversas decisões conflitantes dentro do ordenamento, mas também atribui celeridade à função jurisdicional do Estado. Esse sistema, lecionam Alexandre Máximo e Bruna Moraes, confere maior segurança jurídica, celeridade processual, uniformização das decisões para o caso e estabilidade para o sistema jurídico³¹.

O precedente, contudo, não pode ser aplicado de forma automática, considerando que cada caso possui as suas peculiaridades. É essencial, portanto, diferenciar a *ratio decidendi*, que são os fundamentos definitivos utilizados pelo julgador para solucionar a demanda, e o *obiter dictum*, que corresponde aos aspectos marginais ao argumento geral, pertinentes ao caso concreto em si, mas que não serão aplicados em casos futuros, podendo o julgador, dada a peculiaridade do caso, não aplicar o precedente³².

Ademais, é mister ter em mente que nem todo precedente possui efeito vinculante. Assim, ao analisar a aplicabilidade de um precedente a um caso concreto, é fundamental verificar a sua força, que pode ser obrigatória ou meramente persuasiva³³.

Os precedentes obrigatórios são aqueles que devem ser seguidos e servem de base para o julgamento de casos futuros que versem sobre matérias análogas. No Brasil, é possível citar como exemplo de precedente relativamente obrigatório: as súmulas vinculantes, decisões proferidas em sede de repercussão geral e de recurso especial repetitivo, bem como os incidentes de resolução de demandas repetitivas e de assunção de competência. Por seu turno, os precedentes persuasivos não são dotados de efeito vinculante, de modo que nenhum magistrado está obrigado a segui-los³⁴.

No caso concreto, o entendimento do STJ de que a denúncia espontânea não se aplica aos casos em que o crédito for extinto por meio de compensação não foi firmado em sede de recurso repetitivo, não possuindo, portanto, efeito vinculante. Assim, o simples fato de

30. "Mas nem mesmo na Inglaterra, berço do *common law*, toda decisão terá efeito vinculante. Quando se vai analisar a aplicabilidade de um precedente a um litígio presente, é indispensável observar sua força (*authority*), a qual pode ser obrigatória (*binding ou constraining*) ou meramente persuasiva (*persuasive ou advisory*)" (FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de precedentes judiciais obrigatórios e a flexibilidade do direito no novo Código de Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 66, p. 509-533, 2015. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641>>).

31. OLIVEIRA, Alexandre Máximo; MORAIS, Bruna. A aplicação vinculante dos precedentes judiciais no novo Código de Processo Civil. *Revista Jurisvox*, v. 2, n. 16, p. 107-119, dez. 2015.

32. TUCCI, José Rogério Cruz. *Precedente judicial como fonte de direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 175.

33. FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de precedentes judiciais obrigatórios e a flexibilidade do direito no Novo Código de Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 66, p. 509-533, 2015.

34. SERRA JÚNIOR, Marcus Vinícius Barreto. A vinculação do precedente judicial e a segurança jurídica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 54 n. 214, p. 135, abr./jun. 2017.

existir decisão do STJ sobre o tema não obriga as demais instâncias do Poder Judiciário, tampouco o CARF, a seguir o posicionamento adotado.

Assim, são perfeitamente válidas e legítimas as decisões que equiparam a compensação ao pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, até porque, conforme demonstrado ao longo do presente estudo, existem fundamentos sólidos que embasam esse entendimento. No mais, mostra-se fundamental que o Pleno da CSRF uniformize a jurisprudência administrativa acerca do assunto, nos termos do art. 10 do Anexo II do RICARF, tendo em vista que a matéria ainda é controvertida no âmbito das Turmas do CARF.

5 Considerações finais

A denúncia espontânea é um instrumento que incentiva a conformidade com a legislação tributária por parte do contribuinte, vez que exclui a sua responsabilidade pelo pagamento de multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária. Para que os seus benefícios sejam concedidos, é necessário que o contribuinte pague o tributo devido, acrescido de juros de mora, antes que a administração tributária inicie qualquer procedimento de fiscalização. Esse instituto também traz ganhos para os entes federativos, na medida em que assegura a arrecadação do tributo devido, exonerando o Fisco dos custos inerentes ao processo de fiscalização.

Atualmente, a principal controvérsia sobre o tema centra-se na possibilidade de se aplicar a denúncia espontânea nos casos em que o crédito tributário é extinto por meio da compensação. A polêmica se deve à expressão “pagamento” utilizada pelo art. 138 do CTN, que pode ser interpretada em sentido amplo, como sinônimo de adimplemento, ou em sentido estrito, se restringindo ao pagamento em pecúnia.

Ao se manifestar sobre o tema, o STJ entendeu pela impossibilidade de configuração da denúncia espontânea quando o tributo devido é pago mediante compensação. O principal fundamento utilizado foi o de que, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.

Todavia, há que se considerar que esse julgamento não foi submetido à sistemática dos recursos repetitivos, não possuindo, portanto, efeito vinculante. Assim, é possível que as demais instâncias do Poder Judiciário e o CARF decidam de maneira contrária, admitindo que a compensação equivale ao pagamento e, dessa forma, é um meio apto para ensejar os efeitos da denúncia espontânea.

6 Referências bibliográficas

- ALLEGRETTI, Ivan; DAYAN, Thiago. A denúncia espontânea no lançamento por homologação: o parcelamento e a compensação tributária. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Coord.). *Processo tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- ÁVILA, Humberto. O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.
- DAYAN, Thiago; MARRAFON, Marco Aurélio. A crise de segurança jurídica no direito brasileiro: o caso do pagamento na denúncia espontânea através da compensação tributária. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, n. 37, p. 1-19, jun. 2020.
- DEL FLORENTINO, Luiz Carlos Fróes. Possibilidade de utilização da compensação no âmbito federal para os fins e efeitos do art. 138 do CTN (denúncia espontânea). *Revista Brasileira da Advocacia*, v. 1, n. 2, p. 269-295, jul./set. 2016.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FAJERSZTAJN, Bruno; GALAFASSI, Maicon. A aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de compensação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 127, p. 229-251, mar./abr. 2016.
- FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de precedentes judiciais obrigatórios e a flexibilidade do direito no novo Código de Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 66, p. 509-533, 2015.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- NOGUEIRA, Gustavo Santana. *Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.
- OLIVEIRA, Alexandre Máximo; MORAIS, Bruna. A aplicação vinculante dos precedentes judiciais no novo Código de Processo Civil. *Revista Jurisvox*, v. 2, n. 16, dez. 2015.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2005.
- ROSA, Viviane Lemes da. *O sistema de precedentes brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Relações Sociais) – Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. p. 23-24. (Orientador Prof. Dr. Eduardo Talamini). Disponível em: <<http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 3 fev. 2022.
- SERRA JÚNIOR, Marcus Vinícius Barreto. A vinculação do precedente judicial e a segurança jurídica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 54 n. 214, p. 131-152, abr./jun. 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TUCCI, José Rogério Cruz. *Precedente judicial como fonte de direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.