

Estímulo à autorregularização muda dinâmica da fiscalização tributária

25/06/2026

O instituto da denúncia espontânea constitui uma das mais tradicionais garantias do Direito Tributário brasileiro. Previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional desde 1966, permite que o contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, reconheça a infração cometida e efetue o pagamento do tributo devido, afastando a imposição de penalidades.

A lógica subjacente ao dispositivo sempre foi incentivar a regularização voluntária e reduzir os custos de fiscalização do Estado. Em troca da espontaneidade do contribuinte, o ordenamento jurídico concede o benefício da exclusão das multas punitivas.

Todavia, a evolução do direito tributário contemporâneo tem deslocado o foco da repressão para a cooperação. Nesse contexto, a Lei Complementar nº 225/2026, ao instituir o Código de Defesa do Contribuinte e prever, em seu artigo 3º, inciso XX, a obrigatoriedade de notificação para autorregularização antes da lavratura do auto de infração, promove significativa alteração na dinâmica da fiscalização tributária.

Surge, então, a indagação central deste estudo: ainda faz sentido manter o instituto da denúncia espontânea quando a própria administração tributária passa a ter o dever legal de oportunizar a regularização prévia ao contribuinte?

Denúncia espontânea no sistema do CTN

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Trata-se de mecanismo concebido em um contexto histórico no qual predominava uma relação vertical entre Fisco e contribuinte. O benefício legal funcionava como incentivo para que o contribuinte revelasse irregularidades antes que fossem descobertas pela fiscalização.

Magnific



Spacca

A espontaneidade constitui o elemento central do instituto. Uma vez iniciado procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada à infração, desaparece a possibilidade de utilização do benefício.

Durante décadas, a denúncia espontânea representou importante instrumento de regularização fiscal, sendo amplamente debatida pela doutrina e pela jurisprudência.

Paradigma da autorregularização

As administrações tributárias modernas vêm adotando modelos de conformidade cooperativa, fundamentados na confiança legítima, transparência e redução da litigiosidade.

Nesse cenário, o contribuinte deixa de ser visto exclusivamente como potencial infrator e passa a ser tratado como participante de uma relação jurídica que deve privilegiar a correção voluntária dos erros.

A autorregularização surge justamente como expressão desse novo paradigma. Em vez de autuar imediatamente, a administração identifica inconsistências e oferece ao contribuinte a oportunidade de corrigi-las.

A medida reduz custos administrativos, aumenta a arrecadação espontânea e fortalece a segurança jurídica.

Inovação trazida pela Lei Complementar nº 225/2026

Ao estabelecer, no artigo 3º, inciso XX, o dever de notificação prévia para autorregularização antes da lavratura do auto de infração, o Código de Defesa do Contribuinte altera substancialmente a lógica da fiscalização tributária.

Até então, a iniciativa da regularização dependia exclusivamente do contribuinte. Com a nova legislação, a própria administração tributária assume o dever de estimular a correção voluntária.

A consequência prática é evidente: o benefício que anteriormente dependia da iniciativa espontânea do contribuinte passa a decorrer de uma obrigação imposta ao Fisco.

Em outras palavras, o ordenamento jurídico substitui um mecanismo baseado na autodenúncia por outro baseado na comunicação preventiva da administração.

Morte funcional da denúncia espontânea



Embora o artigo 138 do CTN permaneça formalmente em vigor, sua utilidade prática encontra-se profundamente comprometida.

Se a administração tributária deve obrigatoriamente oportunizar a autorregularização antes da autuação, a principal vantagem da denúncia espontânea deixa de existir. O contribuinte não precisa mais agir preventivamente para evitar penalidades, pois a legislação lhe assegura uma oportunidade de regularização posterior à identificação da irregularidade.

A denúncia espontânea perde, assim, sua função de incentivo.

O instituto continua existindo no plano normativo, mas torna-se dispensável na realidade prática. Trata-se do que se pode denominar de “morte funcional” da denúncia espontânea: o dispositivo permanece no sistema jurídico, porém desprovido da finalidade que justificou sua criação.

Possíveis objeções

Poder-se-ia argumentar que a denúncia espontânea ainda teria aplicação nas hipóteses em que o contribuinte se antecipa integralmente à atuação fiscal.

Contudo, essa distinção tende a perder relevância diante da obrigatoriedade de estímulo à autorregularização. Se a consequência jurídica da regularização será substancialmente a mesma, desaparece a necessidade de manter dois mecanismos distintos voltados ao mesmo objetivo.

Outra objeção reside na hierarquia normativa. Como o artigo 138 do CTN possui status de lei complementar nacional, não poderia ser considerado revogado tacitamente por mera incompatibilidade prática.

Esse argumento é correto do ponto de vista formal. O presente estudo não sustenta a revogação jurídica do instituto, mas seu esvaziamento material e funcional.

Nulidade dos autos de infração lavrados sem prévia oportunidade de autorregularização

A entrada em vigor da Lei Complementar nº 225/2026, em 6 de janeiro de 2026, produziu efeitos que ultrapassam a mera ampliação dos direitos do contribuinte. O inciso XX do artigo 3º instituiu verdadeiro dever jurídico imposto à Administração Tributária de oportunizar a autorregularização antes da lavratura do auto de infração.

Trata-se de garantia procedimental destinada a concretizar os princípios da boa-fé objetiva, da cooperação administrativa, da confiança legítima e do devido processo legal tributário.

Nesse contexto, a lavratura de auto de infração sem a prévia notificação para autorregularização configura violação direta a direito expressamente assegurado ao contribuinte. Não se trata de simples irregularidade formal, mas de descumprimento de etapa obrigatória do procedimento fiscal estabelecida em lei complementar.

Consequentemente, os autos de infração lavrados a partir de 6 de janeiro de 2026 sem a observância da notificação prévia para autorregularização encontram-se contaminados por vício de legalidade apto a ensejar sua nulidade.

A relevância dessa consequência jurídica reforça a transformação do modelo fiscalizatório brasileiro. Se antes a regularização dependia exclusivamente da iniciativa espontânea do contribuinte, agora passa a constituir etapa obrigatória a ser observada pela própria administração tributária.

A mudança revela que a autorregularização deixou de ser mera faculdade administrativa para converter-se em verdadeiro direito subjetivo do contribuinte e requisito de validade da atividade sancionatória estatal.

Não obstante, a regularização voluntária (autorregularização) prevista na Lei Complementar nº 225/2026 não é um direito absoluto e irrestrito. A lei permite a autorregularização, mas estabelece limites, condições e hipóteses de vedação, especialmente quando há fraude, dolo, simulação, intenção dolosa ou quando o contribuinte se enquadra como devedor contumaz.

A LC 225/2026 realmente garante que a administração tributária deve “possibilitar ao sujeito passivo autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração” (artigo 3º, XX). Isso significa que há um dever da administração de oferecer meios de autorregularização, mas não significa que o contribuinte pode regularizar em qualquer situação, sem exceções.

A LC 225/2026 (artigo 18) instituiu os três Programas de Conformidade Tributária e Aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal, são eles: Confia, Sintonia e Programa OEA.

A própria LC 225/2026 estabeleceu situações em que a autorregularização não é permitida: Quando houver intuito doloso (artigo 39, §2º), ou seja, se houver fraude, simulação, sonegação deliberada, o contribuinte não pode se beneficiar da autorregularização.

Embora a lei não diga expressamente “o devedor contumaz não pode autorregularizar”, ela impõe restrições severas que, na prática, limitam ou inviabilizam a autorregularização em vários cenários (artigo 12, §5º, artigo 33, VI).

Conclusão

A denúncia espontânea representou importante avanço para o direito tributário brasileiro em 1966, ao incentivar a regularização voluntária das infrações fiscais.

Entretanto, a evolução dos modelos de administração tributária e a introdução do dever de notificação para autorregularização pelo Código de Defesa do Contribuinte alteram profundamente as premissas que justificavam sua existência.

Se o contribuinte passa a ter garantida uma oportunidade de correção antes da autuação, o benefício associado à iniciativa espontânea perde relevância prática. A denúncia espontânea deixa de desempenhar sua função histórica e converte-se em instituto residual.



A autorregularização não é um direito absoluto e irrestrito, há exceções claras na Lei 225/2026 em que não é permitida.

Conclui-se, portanto, que a denúncia espontânea não está morta do ponto de vista jurídico-formal, mas se encontra funcionalmente superada. Sua permanência no sistema tributário brasileiro passa a representar mais uma herança histórica do que um instrumento efetivamente necessário para a promoção da conformidade fiscal.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-25/estimulo-a-autorregularizacao-muda-dinamica-da-fiscalizacao-tributaria/>