

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ROGIANY NASCIMENTO MARTINS

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

SÃO PAULO

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ROGIANY NASCIMENTO MARTINS

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*, Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica, sob a orientação da Prof^a. Ms. Íris Vânia Santos Rosa, e coordenação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2010

RESUMO

O presente trabalho científico tem por objetivo estudar o instituto da Denúncia Espontânea, desde o conceito até a exclusão da responsabilidade, abrangendo a polêmica e problemas que circundam os desdobramentos do tema, como por exemplo: a natureza punitiva ou moratória das multas; exclusão ou não de multas, mais especificamente, a exclusão da multa moratória. Demonstrará que é de suma importância o elemento subjetivo, qual seja, a vontade que o contribuinte almeja denunciando de forma espontânea um débito, e conseqüentemente o efetivo pagamento, seja na forma de quitação única, seja na forma parcelada, que como dispõe o Código Tributário Nacional (será apresentado no decorrer do trabalho) o particular possui essa opção, qual seja, o parcelamento, livrando-se das sanções que seriam impostas, por ter comunicado à Fazenda de seus débitos. Ao longo do trabalho será demonstrado a função primordial da pena/sanção, entendida como a atribuição das conseqüências da sanção-relação jurídica ao sujeito pela prática de um ato incompatível com o sistema normativo. E ainda, com base nas referências bibliográficas coletadas e na jurisprudência sobre o assunto, os argumentos defendidos por cada posição, sendo evidenciado, o que entende ser corretamente aplicado, de forma crítica e fundamentada.

Palavras-chave: infração, sanção, multa tributária, responsabilidade, exclusão da responsabilidade, denúncia espontânea, pagamento.

ABSTRACT

This scientific work is to study the institution of the Complaint Wanted, from concept to the exclusion of liability, covering the controversy and problems surrounding the ramifications of the topic, such as: the nature of the moratorium or punitive fines, exclusion or not of fines, more specifically, the exclusion of fines. Demonstrate that it is of utmost importance the subjective element, namely, the will that aims at exposing the taxpayer spontaneously a debt, and therefore the actual payment, be it a single discharge, either in a piecemeal manner as it provides the Tax Code National (will be presented in this work) the individual has this option, namely, splitting, lifting the sanctions would be imposed, for reporting to the treasury of your debts. Throughout the work will be shown the primary role of the penalty / punishment, understood as the allocation of the consequences of the penalty-legal relationship to the subject by doing an act inconsistent with the legal system. And yet, on the basis of collected references and case law on the subject, the arguments put forward for each position being shown, what it means to be properly applied in a critical and reasoned.

Keywords: offense, penalty, penalty tax, liability, exemption from liability, termination spontaneous payment.

SUMÁRIO

Resumo.....	02
Introdução.....	05
1. Denúncia Espontânea: Considerações Gerais	07
1.1) Conceito	07
1.2) Previsão Legal	09
2. Norma Jurídica	10
3. Requisitos – Pressupostos de Admissibilidade	12
3.1) Tempestividade	13
3.2) Especificidade do procedimento	14
3.3) Pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada	15
4. Possibilidade de pagamento parcelado	16
5. Parcelamento de Débito Autodenunciado à luz do novo artigo 155-A, §1º, do CTN ..	19
6. Efeitos da Denúncia Espontânea.....	22
6.1) Exclusão de qualquer pretensão punitiva	22
6.2) Multa Moratória	28
Conclusão.....	33
Bibliografia	34

INTRODUÇÃO

O tema escolhido possui grandes polêmicas, motivo pelo qual levou grandes doutrinados e cientistas do direito a esmiuçarem o tema, debatendo, discutindo e levantando questões sobre o assunto em diversas Palestras e Congressos.

Antes de mais nada, cabe a ressalva de que o presente trabalho não tem como intenção o esgotamento do tema, mas sim um estudo profundo das questões que o envolvem, apresentando de forma clara e precisa as divergências que envolve a Denúncia Espontânea.

De acordo com o estudo, pode-se falar, com propriedade, que o assunto em questão deve ser tratado com muita delicadeza por ser um tema complexo, uma vez que, hodiernamente, a arbitrariedade da Fazenda Pública tem prevalecido no que concerne ao assunto, principalmente, no que tange à aplicação de multas moratórias.

O trabalho em evidência abordará o conceito da Denúncia Espontânea e seus institutos, destacando que somente será válida se não houver início à nenhum procedimento fiscalizatório por parte do Fisco, para que o particular seja beneficiado com a exclusão de multas.

Abordará ainda, a questão do parcelamento, e mais adiante a grande polêmica do parcelamento constante no art. 155-A, §1º, do CTN, onde não prevê a exclusão de multas, e será aí que entrará a discussão quanto à distinção entre multas moratória e punitiva.

Portanto, esse será o enfoque do trabalho, embasado em discussões atuais e doutrinas grandiosas, expondo opiniões quanto ao tema em destaque.

1. DENÚNCIA ESPONTÂNEA: CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.1 Conceito

Conceitua-se como denúncia espontânea o fato do contribuinte praticar uma infração fiscal, e este pela própria vontade e iniciativa informa à Autoridade Administrativa Fiscal competente, a existência de fatos impositivos objetivos e concretos, até então desconhecidos da Administração, e ensejadores de exigência tributária ou constitutivos de infrações acessórias, seguindo-se a essa comunicação, se for o caso, o pagamento do tributo devido, mas se excluindo a responsabilidade pela infração, ou seja, se excluindo a multa.

Ou seja, a responsabilidade pelo cometimento de infração de natureza fiscal é elidida através da comunicação do fato à autoridade administrativa competente, e de acordo com o Código Tributário Nacional, acompanhada, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora ou depósito da importância arbitrada, comunicação esta que deverá ser antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização atinente à infração.

A utilização desse meio, previsto legalmente, enseja ao contribuinte conseqüências positivas, pois da situação de infrator em que se encontrava, passa a ser um contribuinte que deseja quitar seus débitos junto à Fazenda, cumprindo a obrigação tributária pelo qual é responsável.

Pode-se falar que, até certo ponto, o procedimento em estudo equivale à figura do arrependimento eficaz, prevista no artigo 15 do Código Penal: “O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.”

Desse modo, não estando mais na condição de infrator, o contribuinte deixa de submeter-se a sanção, qual seja, o pagamento de multas. A obrigação de pagar o tributo (inclusive com juros e correção) subsiste, mas, não, a que se refere às penalidades.

O jurista Robson Maia Lins¹, define o seguinte:

A denúncia espontânea no Direito Tributário do Brasil é mecanismo normativo que permite ao sujeito passivo tributário, mesmo diante de um evento moratório, evitar que o fato moratório seja constituído pelo sujeito competente e, portanto, impedir que a constituição do descumprimento de um dever seja concretizada em nível individual e concreto. Dessa forma, quando o sujeito passivo toma a iniciativa de cumprir a conduta prevista em norma tributária, corrigindo informações imprescindíveis para o Fisco constituir o crédito tributário, nas hipóteses de lançamento originariamente de ofício; ou quando o próprio contribuinte constitui o crédito tributário, naquelas hipóteses em que o CTN lhe atribui a competência, originalmente, para realizar o chamado lançamento por homologação (art. 150), a denúncia espontânea constitui-se em instrumento normativo hábil a mutilar os efeitos jurídicos da mora no direito tributário.

Convém salientar, que não é regra o imediato e integral pagamento no momento em que há a denúncia de determinado tributo, uma vez que o benefício de exclusão das penalidades,

¹ LINS, Robson Maia. *Mora e a Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 698.

previsto no art. 138 do CTN, está condicionado ao concomitante pagamento do tributo e do juros de mora, conforme exposto no Código que proclama que tal providência deverá ser tomada apenas “se for o caso”.

Portanto, poderá haver situações, mais especificamente, o caso em que o contribuinte queira realizar o parcelamento da dívida, em que a sobredita exclusão das multas operam-se sem a necessidade do imediato pagamento.

Cabe ressaltar que a denúncia espontânea foi concebida, para beneficiar o contribuinte, podendo ser entendida como prerrogativa, havendo nascimento de um direito, qual seja, à exclusão da responsabilidade pelo cometimento de infrações, sendo fornecido um prêmio (vantagem especial) para o agente que voluntariamente abandona o seu propósito delitivo, e também favorecer a Fazenda Pública, na medida em que, afastando penalidades, estimula o adimplemento das obrigações tributárias (principal e acessória) e, por conseguinte, o aumento da arrecadação.

1.2) Previsão Legal

A Denúncia Espontânea, encontra-se no capítulo que consubstancia a estrutura básica da Responsabilidade por Infrações, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, expressa da seguinte forma:

“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”.

2. NORMA JURÍDICA

Primeiramente, convém expor que no que se relaciona à tributação, há normas de condutas obrigatórias, onde se opera o nascimento dos deveres jurídicos circunscritos à obrigação tributária de dar (entrega de dinheiro ao Estado, a título de tributo), bem como de fazer, não fazer ou tolerar (prestações positivas ou negativas de interesse da arrecadação e fiscalização), uma vez realizado o fato jurídico tributário.

Há normas proibitivas, que são aquelas que impede o cidadão de agir, de modo que mantenha-se na inércia, ou seja, normas que evitam lesão ou destruição dos bens de maior valia como a vida e o patrimônio de alguém.

O emérito jurista Alexandre Macedo Tavares², em sua obra apresenta citações de Ângela

Pacheco:

No universo do Direito Tributário, estas normas têm por finalidade impedir a fraude, o engano, o prejuízo que alguém possa cometer em relação à integridade do tributo, bem que pertence ao Estado. Tanto as normas de condutas obrigatórias, como as normas proibitivas, fazem-se acompanhar de uma norma secundária, sancionatória, cuja finalidade é desestimular (caráter repressivo-intimidativo) a inobservância do comportamento obrigatório ou o comportamento contrário à norma proibitiva que, em última análise, consubstancia-se numa norma paralisante de conduta.

O autor³ ainda destaca:

E por último existe a norma jurídica indutora de conduta, ou seja, aquela que não obriga, nem proíbe determinado comportamento, apenas limita-se a induzir o cidadão à prática voluntária de uma conduta que, realizada nos moldes predeterminados, acabam-lhe proporcionando um benefício, um prêmio, uma vantagem especial, denominada pela doutrina estrangeira de “sanções premiais” ou “sanções positivas”.

Analisado tais premissas, conclui-se que a norma do artigo 138 do CTN é uma norma indutora de conduta, vez que o núcleo de sua hipótese não reclama um comportamento obrigatório ou proibitivo, mas uma *facultas agendi* colocada à disposição do contribuinte que se encontra na situação de infrator, premiando com o direito à exclusão da responsabilidade pela infração cometida, sempre que o autor do fato delituoso opte pelo voluntário saneamento da falta, realizando a denúncia por sua própria iniciativa.

² TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70.

³ TAVARES, Alexandre Macedo. op. cit. p. 70.

Conforme enfatiza o emérito mestre Geraldo Ataliba⁴:

É princípio processual tributário universal - também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sadios preceitos de moralidade administrativas – que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais, para proceder à retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso, sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração do dolo e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as conseqüências civis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstos em lei, para o caso. A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza – tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por finalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias – permite por esta forma, harmoniosa combinação técnica entre a persuasão e a coercibilidade, características sempre concomitantes do instrumento arrecadatório em que se constitui o Direito – no caso, por isso mesmo, Tributário.

3. REQUISITOS - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

A previsão legal exige a necessidade de certos elementos para a caracterização da Denúncia Espontânea, quais sejam:

- I)** Tempestividade;
- II)** Especificidade do procedimento;
- III)** e “se for o caso”, pagamento do tributo e dos juros de mora, ou o depósito de importância arbitrada, quando o montante depender de apuração.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Mercantil* n° 13, p. 33.

3.1) Tempestividade

O parágrafo único do art. 138, do CTN prevê que o instituto da denúncia espontânea deverá, necessariamente, ocorrer antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização realizado pela Administração Fazendária relacionada com a infração, ou seja, vincula tal prerrogativa à tempestividade (pressuposto de ordem cronológica).

Convém expor que pode ser compreendido medidas de fiscalização todos os atos ou procedimentos (série de atos), realizados pela autoridade administrativa, relacionadas ao exame e/ou investigação de condutas praticadas ou não por determinado contribuinte, relativamente ao cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessória) a que se encontram legalmente obrigados a realizar.

Havendo início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionado com a infração, o termo de início de fiscalização a que alude o art. 196, do CTN, que positiva o princípio documental, acaba por exercer a função de marco prejudicial à configuração de uma denúncia espontânea.

Portanto, a tempestividade da denúncia não está relacionada à observância de determinado prazo decadencial prefixado mediante certa coordenada de tempo, e sim a hipóteses de ordem

cronologicamente fatal, qual seja, início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

3.2) Especificidade do procedimento

O requisito da especificidade é de suma importância quando se trata atos fiscalizatórios, pois a desconfiguração da espontaneidade somente se positiva no caso de providências fazendárias diretas e substancialmente relacionadas com a apuração de infrações tributárias concretas e predeterminadas, não bastando que autoridade administrativa lavre simples e genérico termo de início de fiscalização, em livro destinado a ocorrências, sem apresentar, especificadamente e detalhadamente o objeto da fiscalização.

Desse modo, ao iniciar uma fiscalização e não havendo específica comunicação daquilo que será objeto de fiscalização acaba tornando-se em grande vício. Não configura procedimento administrativo o que não mereceu prévia e regular cientificação da parte devedora, como mero cadastramento ou notificações pendentes de expedição, ou seja, ao lavrar um termo de início de fiscalização, dispondo que irá fiscalizar tal ou qual coisa, isso não mais poderá ser alvo de denúncia espontânea. Mas, qualquer outra coisa que escape do objeto delimitado pelo termo de início de fiscalização será passível de se denunciar espontaneamente.

Este parece-nos o único e verdadeiro sentido encampado pela expressão “relacionadas com a infração”, prevista na parte final do parágrafo único do art. 138 do CTN. Negar-lhe esta conotação seria o mesmo que reduzi-la à condição de letra morta, de um nada jurídico, o que é destituído de senso.

As fiscalizações genéricas ou até mesmo pendências de processos (administrativo ou judicial) sobre outras matérias não relacionadas com as infrações que se pretende denunciar espontaneamente, não anulam a sistemática estabelecida pela norma indutora de conduta plasmada no art. 138 do CTN. Esta somente desaparecerá quando houver preciso (determinado) procedimento administrativo ou medida de fiscalização tributária, relacionadas com a infração.

3.3) Pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada

O dispositivo legal em exame, em seu *caput*, dispõe que a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração, conforme CTN, “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”.

Sempre que a denúncia espontânea disser respeito a uma infração tributária material ou substancial, ou seja, originária do não-cumprimento de uma obrigação tributária principal, será impositivo, para o gozo dos efeitos do art. 138 do CTN, o pagamento do tributo devido e dos

juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o *quantum debeatur* depender de apuração.

Conforme explica o jurista⁵ a respeito do assunto:

A expressão “se for o caso”, incluída pelo legislador no texto do projeto, evidentemente tem de ser interpretada dentro do contexto do princípio da legalidade, que norteia não apenas o direito tributário, mas todo o ordenamento jurídico nacional, ou seja, de que a denúncia espontânea somente terá de ser acompanhada do pagamento de tributos e juros de mora, se a lei expressamente assim o determinar.

Em outros termos, o dever de efetuar o pagamento do tributo devido, “se for o caso”, nada mais corresponde do que a própria obrigação tributária principal. Eis a razão pela qual sempre que a infração tenha sido não pagá-lo, ao realizar a auto-denúncia, deve o contribuinte levar a termo o pagamento do tributo devido e dos juros de mora e/ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quanto o montante depender de apuração.

4. POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO PARCELADO

Tratando-se de uma infração tributária de índole material, isto é, decorrente do não-pagamento do tributo devido no prazo legalmente predeterminado, imprescindível que a denúncia

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins – coordenador. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 283.

espontânea seja acompanhada do respectivo pagamento do *quantum debeatur* e juros de mora, sob pena de recair vício sob esta prerrogativa, de modo que prejudique tal configuração. É esse o sentido e alcance da expressão “se for o caso”, contemplada pelo art. 138, CTN.

O preceito legal não contempla hipótese impeditiva de pagamento parcelado, isto é, não condicionou o benefício albergado no art. 138, CTN a uma forma específica de pagamento, ao revés, fala apenas em pagamento (*lato sensu*) que, sabemos todos, pode ser concretizado em cota única ou, *ex vi legis*, mediante parcelas.

Cabe ressaltar as palavras de Alexandre Macedo Tavares⁶:

Eis que cai como luva confortável o cédico princípio de *hermeutica ubi lex non distinguit, nec interpretis distinguere debet*, apontando que onde o legislador não distingue, não cabe ao interprete distinguir. Negar dignidade jurídica ao pagamento parcelado, para fins do art. 138, do CTN, consiste em distinguir ou impor restrição a uma norma de conteúdo genérico, o que não é recomendável.

O instituto do parcelamento, tutelado perante a lei, representa o início de pagamento e a norma indutora de conduta (art. 138, CTN) não exige que este se dê numa única parcela para que opere a eficácia elisiva configuradora do prêmio, a que faz jus todo contribuinte que, *sponte própria*, apresenta auto-denúncia de infração à autoridade administrativa competente, se esta explanação não fosse a vontade do legislador, teria, então, o mesmo colocado expressamente que

⁶ TAVARES, Alexandre Macedo. *op. cit.* p. 96.

a denúncia espontânea só se configuraria mediante o pagamento integral e único no ato de tal instituto, o que não o fez. Levando a crer que é válido o instituto do parcelamento.

De acordo com Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷:

Os benefícios conferidos ao contribuinte que, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização referente à infração, denuncia espontaneamente a existência do débito e o paga são extensíveis ao caso de parcelamento de dívida fiscal. Isso porque, de início, o parcelamento é favor fiscal concedido livremente pelo legislador, não sendo razoável que venha agravar a situação daqueles a quem deveria beneficiar. Ao depois, porque o cumprimento do parcelamento representa início do pagamento, e a lei não exige que este seja imediato ou integral para a eficácia da denúncia espontânea.

Com efeito, sendo o parcelamento um benefício fiscal concedido livremente pelo legislador (CTN, art. 151, VI), sob o prisma da lógica jurídica, de todo inaceitável que o mesmo venha prejudicar a situação daqueles a quem deveria beneficiar. Não se pode admitir que um benefício fiscal encampe efeito perverso, a ponto de inviabilizar a eficácia de uma denúncia espontânea.

A legislação tributária autoriza seja o pagamento realizado de forma diferida, a rigor do art. 138 do Código Tributário Nacional, onde assiste o direito subjetivo à exclusão das respectivas penalidades, sempre que o contribuinte espontaneamente se dirigir à Fazenda Pública objetivando declarar o cometimento da infração e o voluntário abandono de seu propósito

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Aplicado: Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 157.

delitivo. Portanto, não é permitido que o mesmo venha a ser onerado com a perda desse benefício se valendo de uma prerrogativa legalmente prevista, lhe dando o direito de pagamento parcelado.

5. PARCELAMENTO DE DÉBITO AUTODENUNCIADO À LUZ DO NOVO ARTIGO 155-A, § 1º DO CTN

É de suma importância, o destaque ao parcelamento de débito e a relação com o art. 155-A, §1º, do CTN, tendo em vista, tratar-se de assunto polêmico em tempos hodiernos, pois a doutrina e jurisprudência dos Tribunais caminhavam pela mesma trilha de entendimento, no que se refere a possibilidade do pagamento parcelado ser alcançado pelo benefício do art. 138 do CTN, qual seja, a exclusão de multas. No entanto, não tardou muito para que esse cenário jurídico fosse virtualmente turbado pela União Federal, o que se deu mediante aprovação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o caput e § 1º ao novo art. 155-A, do CTN, cuja redação é a seguinte:

“Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º - Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”.

Devidamente adaptada ao caso *sub examem*, a partir do momento em que a Lei Complementar n° 104/01 não traz em seu bojo qualquer cláusula expressa de revogação, nem tampouco se encarregou de substituir ou de fazer acrescer dispositivo novo ao art. 138 do CTN, leva a crer que não houve qualquer inovação superveniente quanto à exclusão de multas e a possibilidade de um débito auto-denunciado vir a ser pago parceladamente.

Cabe deixar em evidência que, inexistente antinomia entre as regras supramencionadas. Existe sim, a coexistência de duas normas de conteúdo distintos: a) uma de cunho genérico (Art. 155-A, § 1º, do CTN), que estabelece a incidência de juros e de multa quando do parcelamento face ao não-cumprimento de obrigação tributária e, b) outra de cunho especialíssimo (CTN, art. 138), que premia o voluntário saneamento do ato faltoso, sempre que o ilícito for auto-denunciado à autoridade fazendária competente.

Desse modo, pode-se dizer que o novo art. 155-A, § 1º, do CTN, não tem o condão de produzir efeitos revogatórios ao alcance do art. 138 do CTN, de modo a inviabilizar o parcelamento de débito fiscal espontaneamente confessado, haja vista que muito embora seja verdade que tais preceitos pertençam ao Código Tributário Nacional, não menos verdadeiro é que possuem suportes fáticos absolutamente distintos.

O silêncio eloqüente do art. 138 do CTN consagra, via reflexa, o direito subjetivo do contribuinte à exclusão da responsabilidade pelo cometimento da infração, quer o débito

voluntariamente auto-denunciado seja pago à vista ou parceladamente. Já em suporte fático distinto (CTN, art. 155-A, §1º), aparece a regra introduzida pela LC 104/01, que impõe a incidência da multa no parcelamento de débito tributário, logicamente quando da não-preexistência de uma denúncia espontânea.

Portanto, é de suma importância o cuidado na aplicação do art. 155-A, § 1º, do CTN, pois exigir a multa moratória quando do pagamento parcelado de débito tributário espontaneamente confessado, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta; seria ignorar o fim inspirador da denúncia espontânea, incentivando o contribuinte, por conseguinte, a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento absolutamente prejudicial aos interesses do Erário.

Convém ressaltar que, a aplicabilidade do novo art. 155-A § 1º, do CTN, é sistematicamente limitada, ou seja, somente alcança hipóteses outras que não a particularmente disciplinada pelo art. 138 do CTN, pois caso contrário, o próprio legislador teria o cuidado de colocar na própria Lei, todas as hipóteses de cabimento quando se tratasse do referido assunto. Além do que, estaria sob pena de manifesto vilipêndio ao “fim inspirador” de uma denúncia espontânea.

6. EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

6.1) Exclusão de qualquer pretensão punitiva

O art. 138, *caput*, do CTN, categoricamente dispõe que 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.

Esse preceito, como já suscitado, consubstancia-se numa norma jurídica indutora de conduta. Simplificadamente, a denúncia espontânea de infração, nos termos do art. 138, do CTN, exclui qualquer penalidade, isto é, faz nascer ao auto-denunciante o direito subjetivo à exoneração de qualquer responsabilidade pelo cometimento da infração.

Como a lei diz que a denúncia espontânea há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, resta indubitado que, para fins do art. 138, CTN, se a infração for de índole material ou substancial, o pagamento será indispensável à sua configuração. Em contrapartida, tratando-se de uma infração puramente formal, isto é, não decorrente da falta de pagamento de tributo, o simples cumprimento a destempo desse dever instrumental, desde que anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, configurará igualmente a denúncia espontânea.

Assim, em ambos os casos, revela-se ilegal pretensa aplicação de quaisquer penalidades por parte da autoridade administrativa, quer a título de multa punitiva, quer a título de multa moratória, já que em matéria tributária assumem a mesma natureza jurídica.

Com efeito, na pretensão de driblar o art. 138 do CTN, não raro as autoridades administrativas alegam que apenas as “multas punitivas” é que são alcançadas pelo instituto em apreço, levando a crer que a mesma sorte não se estende às denominadas “multas moratórias”.

Demonstram equívoco os que se filiam a esse entendimento, *data máxima vênia*. É que as multas fiscais, independente da denominação utilizada, possuem uma única feição, isto é, encampam uma única natureza jurídica: a de penalidade pecuniária de caráter punitivo (sanção administrativa por descumprimento de obrigação tributária).

Para Robson Maia Lins⁸, “as chamadas multas punitivas e multas moratórias, revela que se trata de dois institutos distintos, com planos sintáticos, semânticos e pragmáticos distintos”.

⁸ LINS, Robson Maia. *op. cit.* p. 703

Aduz ainda que, ambas são espécies de multas sancionatórias. Relata, o autor⁹, em sua obra o seguinte:

Voltando aos planos da linguagem do direito positivo e enfocando agora o sintático, a análise da compostura normativa das duas supostas categorias de multas tributária – a punitiva e a de mora, precisamente os antecedentes normativos, ficamos autorizados a dizer que as multas de mora são também multas punitivas, assim como, numa outra perspectiva, a multa punitiva também é moratória.

Dessa forma, embora com nomes distintos o pressuposto de ambas as multas é um descumprimento de um dever jurídico e o conseqüente é o pagamento de uma quantia em dinheiro. Não importa o nome: multa punitiva e multa moratória tem a mesma configuração normativa de sanção e por isso devem ser excluídas quando da denúncia espontânea.

Lembra Carnelutti¹⁰, ao tratar das multas fiscais, que as mesmas possuem a característica de ser “um evento danoso imposto a quem não cumpre o preceito e, à semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: o intimidativo (psicológico), que visa evitar a violação do direito, e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma fiscal”.

⁹ *Idem, ibidem*, p. 703.

¹⁰ CARNELUTTI, Francesco *apud* COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968, p. 147.

Fica a encargo dos juros moratórios a indenização a que o contribuinte deve prestar ao Estado pela não realização do seu dever legal de pagar o tributo no prazo pré-determinado, sendo que a correção monetária ocupar-se-á de revitalizar as perdas sofridas em decorrência da inflação.

Embora não concorda-se com o posicionamento abaixo exposto, convém colocar a posição do respeitabilíssimo jurista Paulo de Barros Carvalho¹¹, onde expõe:

Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionatória está a relação deontica, vinculando abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção.

O emérito autor¹² ainda expõe o seguinte no que concerne à juros moratórios:

Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pela partes, debaixo do regime de autonomia de vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 541.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit. p. 552.

O emérito jurista Aliomar Baleeiro¹³ tece alguns comentários a respeito do assunto:

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao auto-denunciante. Seria supor que a responsabilidade por infrações estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos.

Reforça a mesma posição a grande jurista Maria Rita Ferragut¹⁴ onde relata o seguinte:

“A imposição de multa moratória pune o fato ilícito da falta de pagamento, ou do pagamento realizado de forma insuficiente, prevendo o art. 138 do CTN a denúncia espontânea como forma de exclusão da responsabilidade.

A autora¹⁵ acima citada defendeu veemente, no IV Congresso Nacional de Estudos Tributários:

O antecedente normativo da regra que prescreve o pagamento da multa moratória é o fato-infração e, nesse sentido, não conseguimos afastar a natureza de sanção decorrente de ato ilícito. Com a devida vênia, não concordamos com aqueles que defendem que a multa moratória visa o ressarcimento/indenização, função que, ao nosso entender, compete aos juros.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2006. P. 769.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e Processo*. Realizado de 12/14 de dezembro de 2007. São Paulo: Noeses, 2007. P. 504.

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *op. cit.* p. 504.

Convém mencionar a distinção entre multas punitiva e moratória que a renomada jurista¹⁶

expôs:

Já a multa punitiva decorre também de ato ilícito, mas diferencia-se da moratória pelas características intrínsecas do fato descrito no antecedente da norma sancionadora: enquanto na moratória o antecedente é o não-pagamento do tributo devido no prazo legalmente determinado, na punitiva, o antecedente é composto cumulativamente por um outro fato, como o descumprimento de deveres instrumentais mediante a prática de ato doloso por parte do devedor.

O jurista Alexandre Macedo de Tavares¹⁷, acertadamente explanou o assunto do seguinte

modo:

Como se denota da clara ilação do art. 138 do CTN, o contribuinte há de ser premiado com a inexigibilidade do pagamento da multa moratória, sempre que, *sponte* própria, antes de qualquer medida fiscalizatória relacionada com a infração, apresente-se voluntariamente ao Fisco com o fito de sanar sua condição de inadimplência. Esta é a *mens legis*.

Entende-se que a norma contida no art. 138 do CTN consubstancia opção valorativa do legislador, ou seja, estimular ao invés do castigo, prestigiando e premiando à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar sua falta.

Além do que, convém ainda mencionar que a Lei não realiza quaisquer distinção entre multa punitiva e multa moratória para efeitos de denúncia espontânea, já que o art. 138, CTN, só exige o acréscimo de juros ao tributo.

¹⁶ *Idem. Ibidem*, p. 505.

¹⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. *O parcelamento de Débito Fiscal espontaneamente Confessado à Luz do Novo Artigo 155-A, § 1º, do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário n° 71. P. 21.*

Portanto, diante do acima exposto mesmo o Fisco alegando, em certas situações, que a penalidade excluída pela denúncia espontânea é somente aquela de natureza punitiva, e a multa moratória sendo de natureza indenizatória, deverá ser recolhida pelo sujeito juntamente com o tributo e juros encontra-se totalmente descabida.

6.2) Multa Moratória

Há grande discussão na doutrina quanto à cobrança de multa moratória. Conforme será exposto no decorrer do capítulo, entende-se que é totalmente indevida a cobrança de tal multa.

No que tange ao assunto, com muita propriedade Leandro Paulsen¹⁸ disserta em sua obra:

É absolutamente descabida a discussão sobre a exclusão ou não, seja da multa de ofício seja da multa moratória, quando da denúncia espontânea. Em primeiro lugar, é preciso destacar que a multa de ofício é aquela aplicada pela autoridade quando da lavratura de auto de infração relativamente a débito não declarado/confessado pelo contribuinte. Em tais situações, não há que se falar em denúncia espontânea. Presente a espontaneidade e havendo o reconhecimento do débito pelo contribuinte, jamais se poderá perquirir da aplicação da multa de ofício, mas tão-somente da multa moratória, a qual, contudo, efetuado o pagamento do tributo e dos juros, resta excluída por força do art. 138 do CTN. Note-se que, quando o contribuinte reconhece o débito e não procede o imediato pagamento, paga posteriormente com multa de mora. Fosse devida a multa de mora na denúncia espontânea, não faria sentido a norma. **Efetivamente, a única multa de que se cogita na ausência do lançamento é justamente a moratória, já que as ditas multas de ofício dependem da lavratura de auto de infração** (grifo nosso). Sempre que o

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10ª ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008. P. 965.

contribuinte paga antes de ser notificado para tanto e antes de ter declarado ou confessado seu débito, o faz, no máximo, com a multa de mora tão-somente, de modo que a denúncia espontânea, que pressupõe a espontaneidade, só pode ter o efeito de afastar a multa que, sem o favor fiscal, seria exigível, qual seja, a moratória.

Convém destacar ainda que as multas punitiva e moratória, não admitem diferenciação, vez que ontológica e teleologicamente apresentam os mesmos atributos, quais sejam, a configuração de sanções administrativas que visam punir a conduta antijurídica praticada pelo sujeito passivo (caráter repressivo-intimidativo).

Para aclarar mais sobre o assunto faz-se uma distinção entre pena e indenização. Os juros moratórios (estes expressamente tutelados perante o art. 138, CTN), por exemplo, como indenização que são, é admitido por não possuir caráter punitivo, mas sim indenizatório, tendo em vista o tempo da demora em que se houve o devedor relapso. Quanto ao simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do devedor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se captula estritamente como indenização, isso será uma pena.

Portanto, a multa moratória tem cunho estritamente punitivo, tendo como pressuposto a prática de um ilícito, cuja função é penalizar o infrator pelo descumprimento das obrigações legais impostas, seu fim é desencorajar à reiterada prática do não-cumprimento pontual das condutas legalmente reclamadas, já os juros moratórios são de índole indenizatória/compensatória razão pela qual devem ser conformados ao mercado, posto que

aplicados para compensar a indisponibilidade de numerário por parte da Fazenda Pública, absorvida durante determinado lapso temporal.

Multa e indenização não se confundem. As multas, quer chamadas de punitiva ou simplesmente moratórias, são sanções administrativas pelo descumprimento de obrigação tributária. A correção monetária por sua vez atua como mero elemento atualizador do poder de compra da moeda, naturalmente corroído pela inflação.

Sendo assim, a denúncia espontânea tem como “fim inspirador”, como “prêmio” pela concreta realização da conduta induzida pelo comando plasmado no art. 138, do CTN, a exclusão da responsabilidade por infração, ou seja, a não-sujeição do contribuinte a qualquer penalidade administrativa, quer a título de multa punitiva, quer a título de multa moratória.

Ainda sobre o assunto, Sergio Pinto Martins¹⁹ disserta:

A multa de mora é decorrente da infração, que foi suprida espontaneamente pelo contribuinte. No art. 138, do CTN está disposto que o contribuinte deve recolher apenas o tributo devido e os juros de mora. Não se faz referência à multa de mora, que, portanto, é indevida nessa hipótese. Exigir multa de mora seria fazer com que o contribuinte não apresentasse a denúncia espontânea e ficasse na marginalidade, esperando procedimento do fisco, pois, de qualquer forma, teria de pagar a multa administrativa.

¹⁹ MARTINS. Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 189.

Desse modo, o instituto da denúncia espontânea visa reconduzir o contribuinte ao *status quo ante*, recolocando em situação jurídica regular.

Em sua obra Aliomar Baleeiro²⁰, aduz que “A lei, ao livrar o contribuinte faltoso de qualquer sanção pecuniária (art. 138), cria, assim, medida de combate à evasão e à fraude e quer exatamente isso, que ele, espontaneamente, possa corrigir o seu comportamento equivocado ou ilícito .

Dando respaldo a posição defendida no presente trabalho, o jurista²¹ expõe:

Sempre que o sujeito passivo na condição de infrator, antecipar-se ao Fisco por iniciativa própria e regularizar o *debitum*, estará a salvo de multas de qualquer natureza, inclusive a chamada multa moratória. Em realidade, a denominada multa de mora traduz uma dissimulação terminológica inaceitável, uma vez que a multa representa penalidade, enquanto a mora abriga caráter indenizatório em face da indisponibilidade do credor em virtude do atraso no cumprimento da prestação por parte do devedor. Logo, a expressão multa de mora afigura-se uma androgenia de um ilogismo reprovável. Dessarte, o juro de mora, sim, depara-se necessário na hipótese vertente, porquanto tem por finalidade indenizar a Fazenda em relação ao retardo no pagamento do tributo. Em despeito da clareza hialina do comando sob exame, a Fazenda Pública faz tabula rasa desse preceito e, num manifesto descumprimento de disposição expressa de lei, exige a multa de mora, o que mostra um inconcebível desrespeito à ordem jurídica.

Portanto, conforme fora exposto, exaustivamente no presente trabalho, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art. 138 do CTN,

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.* p. 768.

²¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual do Direito financeiro e tributário*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 282.

malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

Desse modo, deve-se obedecer e respeitar fielmente o que a lei dispõe, pois não havendo obediência ao instituto da denúncia espontânea, estar-se-á incorrendo em vícios, desrespeitando vários preceitos fundamentais, e inclusive ferindo a Constituição Federal, diante da violação ao PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURIDICA, uma vez que o particular se sentirá inseguro de denunciar espontaneamente uma infração por si cometida, quando não tiver a plena certeza de será beneficiado com a exclusão de multas, que ao nosso ver é o principal incentivo.

CONCLUSÃO

Ao longo do desenvolvimento do trabalho foi possível obter um enorme conhecimento a respeito do assunto, pois de uma forma clara e concisa apresentou o procedimento e discussões que envolve o mesmo.

Conforme foi proposto, fora apresentado, no presente trabalho, um estudo referente ao difícil tema da Denúncia Espontânea. Entretanto, é necessário deixar claro que, a dificuldade não foi um obstáculo, mas fonte de incentivo para estudar mais e mais, levantando discussões quanto ao posicionamento errôneo por parte da Administração Pública, especificamente quando o assunto for aplicação de multas moratórias na Denúncia Espontânea.

Claro ficou o posicionamento adotado e as premissas que foram embasadas, bem como, o entendimento divergente da doutrina no que concerne ao assunto.

Portanto, conclui-se que o trabalho não teve a pretensão de esgotar o assunto, mas tão somente estudá-lo de forma profunda, ressaltando que deverá sempre ser objeto de contínuo estudo, por entender tratar-se de tema bastante delicado, e que necessita de grande atenção de juristas e aplicadores da lei.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Mercantil* n° 13.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Método. 2006.

CARNELUTTI, Francesco *apud* COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 19ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

FERRAGUT, Maria Rita. *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e Processo. Realizado de 12/14 de dezembro de 2007*. São Paulo: Noeses, 2007.

FILHO, Napoleão Nunes Maia. *A Denúncia Espontânea de Infração Seguida do Pagamento Parcelado do Tributo*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 138.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 13ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual do Direito financeiro e tributário*. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

LINS, Robson Maia. *Mora e a Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Coisa Julgada. Decisão Superveniente do STF. Relação Continuativa Tributária. Questões de Procedimento Administrativo. Multa Desproporcional e Irrazoável*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 123.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins – coordenador. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NETO, Manuel Luís da Rocha; MAIA, Andréa Viana Arrais. *A Lei Complementar 104 e a Exclusão da Multa no Parcelamento de Débito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário n° 71.

NETO, Nagibe de Melo Jorge. *O Lançamento por Homologação e o Devido Processo Legal*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 133.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. “*Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das normas Indutoras de Conduta*”. Revista Dialética de Direito Tributário n° 57.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10ª ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

SILVA, Sérgio André R. G. da. *Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação: Comentários acerca da Jurisprudência do STJ*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 98.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. *O Parcelamento de Débito Tributário e a Ineficácia das Condicionantes Cláusulas de “Confissão Irretratável” e de “Renúncia de Discussão Administrativa e Judicial” do Objeto Parcelado*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 123.

TAVARES, Alexandre Macedo. *O parcelamento de Débito Fiscal espontaneamente Confessado à Luz do Novo Artigo 155-A, § 1º, do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário n° 71.