

Da revogação anunciada do instituto da denúncia espontânea

Luciano Lopes de Almeida Moraes *

Resumo: No presente trabalho discute-se a previsão constante do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata da denúncia espontânea. Analisam-se os requisitos legais e o alcance da norma frente à doutrina e jurisprudência, buscando ilustrar a perda de sua eficácia para com os contribuintes.

Palavras-chave: Multa. Denúncia espontânea. Lançamento. Revogação.

Introdução

O Código Tributário Nacional (CTN) foi instituído através da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, tendo como objetivo primordial disciplinar o Sistema Tributário Nacional, bem como instituir normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

O CTN, quando trata das normas gerais de Direito Tributário, positiva a chamada denúncia espontânea no art. 138. Este instituto é um meio eficaz de excluir a responsabilidade do contribuinte, ou responsável pela prática de alguma infração tributária, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais sejam: pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.

A clareza inicial do dispositivo legal em tela não é proporcional à quantidade de entendimentos e questões já debatidas sobre a denúncia espontânea. Com o passar dos anos, a jurisprudência está revogando tacitamente o art. 138 do CTN, já que, a cada nova decisão, o seu alcance é diminuído, chegando a sua quase inutilidade prática nos dias atuais.

Busca-se neste artigo tratar desse instituto e demonstrar que, daqui a alguns anos, não terão mais aplicabilidade alguma nas relações tributárias entre o fisco e os contribuintes.

* Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Advogado, Conselheiro da 3ª Sessão da Câmara Administrativa de Recursos Fiscais – CARF.

1 Das infrações tributárias

Os sujeitos passivos têm obrigações para com os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária, seja de pagamento de tributos no prazo correto (obrigação principal), seja de entrega de declarações (obrigação acessória).

Não realizadas as obrigações nos moldes exigidos legalmente, surge a imposição de penalidades em face da infração cometida.

Na realidade, a infração tributária, como toda e qualquer infração, nada mais é do que uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, direta ou indiretamente, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais.

Diferentemente da infração penal, situação em que o dolo ou a culpa são elementos preponderantes para que o tipo esteja configurado, nas chamadas infrações tributárias isso não ocorre; muito pelo contrário, são dispensados na maioria dos casos, salvo expressa previsão legal, como bem especifica o CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

As chamadas infrações tributárias são, em sua maioria, de caráter objetivo, ou seja, independem da vontade do agente para que este seja responsabilizado pela prática de determinado ato antijurídico.

Ocorrida a infração tributária, surge a sua respectiva sanção, imputando ao contribuinte ou responsável, quando assim eleito pelo CTN, determinada penalidade.

Fato seguinte, podem ocorrer três hipóteses:

1. O agente infrator não realizar nenhum procedimento, quedando silente e aguardando a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em lançar tais valores.
2. A Fazenda Pública fiscaliza o agente infrator e, desta feita, lavra o Auto de Infração, que o sujeito passivo poderá impugnar administrativamente, recorrer ao Poder Judiciário para anulá-lo ou, até, adimplir os valores devidos.
3. O contribuinte pode, espontaneamente, antecipando-se a qualquer procedimento fiscalizatório do Poder Público, realizar a obrigação que deixou de cumprir ou efetuar o pagamento dos valores devidos.

Neste último caso, o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o agente como o próprio Fisco, fica o primeiro eximido de pagar os valores decorrentes da multa:

Art. 138. 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.

Da leitura do texto se abstrai que o Estado, através de uma norma legal, permite que seus contribuintes, ou responsáveis, se valham de um instituto excludente de responsabilidade, desde que cumpram os requisitos lá constantes para sua fruição.

2 Da denúncia espontânea

O Código Tributário Nacional tratou especificamente de afastar a incidência de multa aos contribuintes, ou responsáveis, que adimplam suas obrigações por vontade própria, antes do início de qualquer procedimento por parte do Fisco.

O art. 138 do CTN nada mais é do que uma norma indutora de conduta, uma vez que sua hipótese de incidência conclama apenas uma atitude exclusiva do sujeito passivo, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma.

É uma faculdade do sujeito passivo em se autodenunciar perante a fiscalização e, dessa feita, ser beneficiado pela exclusão da penalidade decorrente da infração cometida.

Sobre o tema, Ângela Maria da Motta Pacheco¹ assim transcreve os ensinamentos de Geraldo Ataliba:

Segundo Geraldo Ataliba a “espontaneidade” pertence ao Direito Administrativo Tributário.

Tem cunho suasório, de estímulo e prêmio, ao contrário das disposições punitivas. Visa conduzir o contribuinte ao pagamento do tributo mediante estímulo a ele concedido. Fica o Fisco em condição cômoda não necessitando fiscalizar e compulsoriamente arrecadar.

As penalidades são coarctadas ou diminuídas pela lei. Entretanto se, além da lei, surgem atos administrativos concretos contra o contribuinte, a espontaneidade é excluída.

Eis o pensamento do mestre Geraldo Ataliba: “É princípio processual tributário universal – também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sadios preceitos de moralidade administrativa – 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 consequências civis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstos em lei, para o caso.”

¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 244.

A faculdade prevista no art. 138 do CTN beneficia tanto o sujeito passivo que recebe tal benesse quanto a própria Fazenda.

O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade adimplir a obrigação sem o pagamento da multa devida, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; para o segundo, representa um estímulo maior para o ingresso de divisas, sem que este tenha que fiscalizar as empresas.

2.1 Pressupostos

2.1.1 Inadimplemento e comunicação

Como primeiro pressuposto temos a ocorrência da infração cometida pelo não-pagamento do tributo à época devida ou a não-realização da obrigação acessória devida.

Apesar do CTN não requerer nenhuma forma solene para a comunicação, mister se faz que a mesma ocorra, sob pena de faltar um elemento formal para a aplicação daquele instituto.

Neste sentido, o próprio Código de Processo Civil aduz, art. 154, que “os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial”.

Deve o contribuinte penalizado, para obter o benefício da excludente da penalidade disposta no art. 138 do CTN, informar à fiscalização a falta cometida e o procedimento por ele adotado para adimpli-la.

Ângela Maria da Motta Pacheco² explicita:

Não há forma ou formato legal impostos para a confissão. Basta que ela seja feita pelo próprio contribuinte à autoridade competente.

A lei, frise-se bem, não exige forma, formulário ou procedimento para que a denúncia se realize. E nem poderia! Por ser espontânea, a formalidade será apenas exigida na medida em que possa ser reconhecida para os efeitos que pretende. A linguagem tem de ser competente para comunicar o pretendido. Não haverá necessidade, inclusive, de “complementação” da denúncia, em declarações da pessoa jurídica ou retificação de declaração.

Apesar de inexistir na previsão legal da denúncia espontânea, há necessidade de o contribuinte informar ao Fisco a ocorrência do fato antijurídico e o seu adimplemento, sem a penalidade cabível, para que este tome ciência do ocorrido e tome as providências administrativas necessárias para regularizar a situação do sujeito passivo.

² PACHECO, Ângela Maria da Motta. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, 2000, p. 7-18.

Do contrário, não haveria a denúncia espontânea, pois a própria acepção da palavra “denúncia” pressupõe que outra pessoa tome conhecimento do ocorrido, sob pena de ocorrer apenas um adimplemento de uma obrigação legal a destempo.

2.1.2 Pagamento do tributo devido e dos juros de mora

Como segundo pressuposto para a ocorrência da denúncia espontânea, temos a necessidade do adimplemento da obrigação não-realizada no prazo legal.

Neste sentido, mister que o sujeito passivo, ao denunciar-se espontaneamente para o Fisco, acompanhe esta comunicação com o comprovante de que, ressalvada a multa, a obrigação realizada foi efetivamente cumprida.

Sempre que uma obrigação tributária principal for inadimplida, para os efeitos da aplicação do art. 138 do CTN, é necessário o pagamento do tributo devido e os respectivos juros, ou o depósito do valor arbitrado pelo Fisco, quando necessitar de apuração por parte deste.

2.1.3 Inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração

Último pressuposto para a configuração da denúncia espontânea está na figura da ausência de fiscalização por parte do Fisco em relação ao tributo ou obrigação acessória sobre o qual o contribuinte, ou o responsável, se autodenuncia.

Se o contribuinte deixou de recolher no prazo correto valores devidos a título de PIS, por exemplo, e não está sendo alvo de fiscalização, poderá ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Mesmo que este contribuinte esteja sendo fiscalizado pela Secretaria da Receita Federal, continuando nosso exemplo, poderá ainda ser beneficiado pela denúncia espontânea, desde que o foco daquela verificação seja outro tributo que não o PIS. No entanto, se o contribuinte está sendo fiscalizado no tocante à apuração e recolhimento do PIS, não poderá utilizar aquela excludente de penalidade, em face da limitação constante do parágrafo único do art. 138 do CTN.

Questão tormentosa reside na verificação do momento da ocorrência do “procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração”. Tomaríamos o início do processo administrativo nos órgãos fiscalizadores competentes? Iniciar-se-ia da notificação do sujeito passivo da fiscalização iniciada? Tal fato está intimamente ligado à chamada tempestividade da atitude do contribuinte, pois, se já iniciado o procedimento fiscal, terá perdido a oportunidade de se beneficiar do disposto no art. 138 do CTN.

O Código Tributário Nacional, apesar de não enfrentar diretamente o tema, nos guia para uma solução:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Da leitura da norma se depreende que o início da fiscalização, ao menos para o sujeito passivo, se dá pela lavratura da fiscalização em algum dos livros fiscais do contribuinte.

Não caberia utilizar como marco inicial um documento interno do órgão fiscalizador para providências visando o uma futura atividade fiscalizadora, sob pena de perder a razão de ser do benefício da denúncia espontânea. Muito menos seria passível de aceitação o entendimento de que a ciência do contribuinte relativo ao auto de infração finalizado é que impediria a fruição da denúncia espontânea, sob pena de beneficiar o mau pagador. A denúncia espontânea tem como pressuposto que o contribuinte denuncie sua falha, quitando-a neste momento, ou seja, pressupõe que este não saiba que está sendo fiscalizado, ou seja, de que, ao menos em sua percepção, esteja informando fato novo ao Fisco.

Luciano Amaro³ ensina:

A espontaneidade tem um conceito normativo, que se infere do parágrafo único do art. 138. Se eu agir porque estou com medo do Fisco, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque a fiscalização está no meu vizinho, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque o Fisco diz que a partir de amanhã ele dará início a uma devassa geral em tais ou quais setores eu atuo, hoje, no sentido de me denunciar – eu estou agindo espontaneamente.

[...]

Depois que o fiscal já lavrou um termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outra coisa, eu continuo podendo denunciar espontaneamente. Se ele fiscalizar as minhas despesas de certa natureza, eu posso fazer uma denúncia de um outro assunto, que não esteja dentro do escopo do que ele veio ver.

Para que perca o direito ao benefício da denúncia espontânea, deve ter sido previamente notificado da existência de procedimento fiscal em seu estabelecimento, no caso de pessoa jurídica, por exemplo, e que tal verificação esteja sendo feita em relação ao mesmo tributo e período.

Os pilares para sustentar tal entendimento residem tanto no princípio da publicidade quanto na necessidade de que o sujeito passivo seja efetivamente notificado do começo daquele procedimento e da extensão da fiscalização que se realizará. O princípio da publicidade nada mais é que do que a exteriorização, para conhecimento do interessado, de seu conteúdo e, assim, do início de seus efeitos externos. Somente a partir da ciência do sujeito passivo que o ato administrativo pode ser considerado válido e apto a produzir seus efeitos para fins do art. 138 do CTN.

³ AMARO, Luciano da Silva. Conferência: infrações tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, 2001, p. 37.

Sobre o assunto, Hely Lopes Meirelles⁴ explicita:

A publicidade não é elemento formativo do ato: é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exequibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige.

[...]

O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa a propiciar seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral [...]. Observe-se que a Constituição alude, genericamente, 'as repartições públicas', abrangendo, obviamente, as repartições da Administração direta e indireta, porque ambas são desmembramentos do serviço público e, como tais, têm o dever legal de informar o público sobre sua atuação funcional.

O próprio Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF), preceitua:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

O parágrafo único do art. 138 do CTN deve ser analisado em conjunto com o art. 7º do Decreto 70.235/72. Assim, temos que a denúncia espontânea pode ser utilizada pelo contribuinte até que este seja efetivamente notificado dos procedimentos fiscais adotados pelo Fisco. Mesmo entendimento possui Carrazza e Bottalo:⁵

O que acabamos de escrever serve para fundamentar a ideia que a nosso sentir permeia o dispositivo em comento, qual seja, a de que o 'início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização relacionados com a infração', somente afastará a espontaneidade, com a prévia e regular ciência ao contribuinte.

Em outras palavras, o contribuinte não perde a espontaneidade, senão a partir do momento em que toma formal conhecimento da existência das providências fiscalizatórias a que alude o art. 138 do CTN.

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 86-87.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALO, Eduardo D. Mandado de procedimento fiscal e espontaneidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, 2002, p. 101.

Em sendo ultrapassado o prazo previsto no art. 7º supra transcrito, sem que haja qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, o contribuinte retornará a ter o direito à espontaneidade.

Também entendemos que se o Fisco procede à verificação de um tributo em determinado período, ainda assim haveria a possibilidade da denúncia espontânea daquele tributo, desde que compreendesse competência não abrangida pela medida fiscalizatória.

Fato relevante surge na possibilidade de o legislador, ou mesmo do Fisco, exigir outros pressupostos que não os constantes do texto da norma legal ora em debate. Entendemos que tal possibilidade não é possível, pois a norma disposta no art. 138 do CTN é dirigida única e exclusivamente ao contribuinte, e não à autoridade administrativa. Neste sentido são as palavras de Alexandre Macedo Tavares:⁶

Sendo assim, não se mostra possível qualquer normatização do art. 138 do CTN que não seja meramente secundum legem, pois, sendo uma norma de cunho nacional, não pode simples decreto ou até mesmo a legislação ordinária, quer federal, quer estadual ou municipal, alterar seu sentido e alcance, a ponto de dificultar ou criar obstáculos ao gozo do direito por ele concebido.

Em suma: a normatização, caso seja levada a termo pelas entidades tributantes, somente será válida caso se limite a dispor sobre a mecânica da execução prática da denúncia espontânea, isto é, sobre aspectos puramente administrativos (v.g., forma de preenchimento da guia de recolhimento do débito autodenunciado; repartição competente para receber a confissão, entre outros), sendo-lhes vedado, por conseguinte, estabelecer limites e condições originariamente inexistentes, isto é, estranhos ao art. 138 do CTN.

Qualquer atitude do Fisco pretendendo aumentar as exigências previstas no art. 138 do CTN está fadada à ilegalidade e inconstitucionalidade, pois ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Por se tratar de uma conduta cabível apenas ao sujeito passivo, o Fisco nada tem a exigir a mais daquele para a fruição do benefício, pois descabe a exigência de qualquer outra prestação que a prevista no corpo do art. 138 do CTN.

3 Da revogação silenciosa do art. 138 do CTN

O que à primeira vista não apresentava qualquer dificuldade na aplicação da norma prevista no art. 138 do CTN, controvérsias sobre o seu alcance sempre foram enfrentadas por nossos Tribunais que, ao fim e ao cabo, estão afastando a sua aplicabilidade.

⁶ TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 92.

3.1 Do pagamento

Um dos primeiros pontos debatidos frente ao instituto da denúncia espontânea se referia à definição do conceito de pagamento.

O art. 138 do CTN elenca como pressuposto para sua aplicabilidade o “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”.

Inicialmente a jurisprudência entendia que o parcelamento era equiparado a pagamento, motivo pelo qual, parcelados os créditos tributários, não era devida a multa moratória. Essa tese tinha como base a interpretação literal do art. 138 do CTN, já que a norma não exigia que o pagamento fosse realizado de pronto. Como o parcelamento nada mais é do que uma dilação no prazo para pagamento do crédito tributário, inexistia óbice para a aplicação do instituto.

Na mesma esteira de argumentação, a interpretação restritiva daquela norma somente favoreceria aqueles que dispunham de recursos financeiros para quitar suas dívidas, afastando daquele instituto justamente os que se encontravam em dificuldades e, mesmo assim, desejavam adimplir suas obrigações fiscais. A doutrina à época acatava tal entendimento, como vemos nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi:⁷

Sim, 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 da 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 de pagamento, e a lei não exige que este seja imediato ou integral para a eficácia da denúncia espontânea.

Neste sentido, a Primeira Seção do STJ assim havia sedimentado seu entendimento:⁸

Tributário. Denúncia espontânea. Parcelamento de débito. Exclusão da responsabilidade. CTN, art. 138.

Em sendo deferido o pedido de parcelamento, não havendo qualquer procedimento administrativo em curso, tem-se como configurada a denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN.

Embargos acolhidos.

(STJ – 1ª Seção – EResp nº 184.116/SC – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 15/10/2001)

Em sentido oposto, a segunda corrente entendia que o parcelamento não é causa de aplicabilidade do art. 138 do CTN, porque nada tem a ver com pagamento.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário aplicado: estudos e pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 157.

⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EResp 184.116/SC. 1ª Seção. Rel. Min. Francisco Falcão. DJU 15/10/2001. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

Tal posicionamento foi construído justamente no sentido de que o simples pedido de parcelamento não é capaz de ensejar, por si só, a configuração do chamado pagamento, pois este deve ser analisado restritivamente, sem espaços para interpretações, ou seja, pagamento é só aquele procedimento que liquida de uma vez o crédito tributário, satisfazendo o credor de forma integral e imediata.

Corroborando tal posicionamento, já havia inclusive a Súmula 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.”

Este entendimento tomou maior força com a edição da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que, modificando o CTN, dispôs:

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.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

A doutrina já indicava este entendimento, como vemos nas palavras de Ângela Maria da Motta Pacheco:⁹

Assim, se o contribuinte pede o parcelamento, isto significando que não pode pagar de uma só vez, a figura “denúncia espontânea” do art. 138 não se completa por falta do pagamento integral. E é por isso que se aplica a multa de 20%.

Todos estes elementos implicaram a alteração do entendimento da Primeira Seção do STJ, que afastou a possibilidade de o parcelamento configurar a denúncia espontânea:¹⁰

Recurso Especial. Alíneas “a” e “c”. Tributário. Parcelamento de débito tributário. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade. Alínea “a”. Pretensa violação ao artigo 138 do CTN. Inocorrência. Súmula 208 do TFR. § 1º do artigo 155-A do CTN (acrescentado pela LC 104/01). Divergência jurisprudencial conhecida, porém não provido o recurso pela alínea “c”.

O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o Fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.

⁹ Pacheco, 2000, p. 246.

¹⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Resp 378.795/GO. 1ª Seção. Rel. Min. Franciulli Netto. DJU 26/05/2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 02 fev. 2009.

Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte.

Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1º, que “salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”.

Recurso especial não conhecido pela alínea “a”, e conhecido mas não provido pela alínea “c”.

A partir de então, a denúncia espontânea passou a ser permitida somente com o pagamento do principal e dos juros, afastada a figura do parcelamento como tal.

3.2 Espontaneidade frente à entrega de declarações

Os contribuintes devem apresentar aos diversos entes tributantes as mais variadas declarações como, por exemplo, em nível federal, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

A legislação pátria dispõe que a entrega destas declarações constitui o crédito tributário e, no caso de não-pagamento, já pode ser inscrito em dívida ativa e ajuizada a respectiva execução fiscal.

Desde a edição do Decreto-Lei 2.124, de 13 de junho de 1984 já havia previsão de tais providências:

Art. 4º O § 7º do artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 7º – A falta de recolhimento do imposto sujeitará o infrator às penalidades previstas na legislação do imposto de renda no regime de fonte.”

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-Lei 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-Lei

1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Grande parte da doutrina sustenta este entendimento, como vemos nas palavras de Denise Lucena Cavalcante:¹¹

Ao limitar-se à análise restritiva do art. 142 do Código Tributário Nacional, poder-se-á cair no mesmo equívoco que muitos doutrinadores vêm repetindo ao afirmar que o crédito tributário sempre é constituído pelo lançamento.

É preciso alertar que o art. 142 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à constituição do crédito tributário pelo lançamento, e, sendo o lançamento uma categoria de direito positivo, não se discute, aqui, a literalidade do texto, que não permite outra interpretação que não seja a de que o lançamento é ato exclusivo da autoridade fazendária.

Reconhecendo à base experimental, que é o ordenamento jurídico no seu sentido mais amplo, ver-se-á que outros dispositivos legais determinam que o crédito tributário seja diretamente constituído pelo cidadão-contribuinte, não se contrapondo, assim, à situação do art. 142 do Código Tributário Nacional, que é somente uma das formas de constituição de crédito.

Na mesma linha ensina Eurico Marcos Diniz de Santi:¹²

Crédito tributário é uma estrutura relacional intranormativa cujo objeto da conduta modalizada é patrimonial, líquida e certa. Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é “ato-norma administrativo”. Apurando a terminologia, o gênero crédito tributário equivale à relação jurídica tributária intranormativa que é o prescritor do gênero ato-norma formalizador. Ao gênero ato-norma formalizador correspondem duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e o ato-norma formalizador instrumental.

Novamente, alterando seu posicionamento, a Primeira Seção do STJ passou a julgar desta forma.¹³

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido da inadmitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.
2. Embargos de divergência rejeitados.

¹¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário – a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 97.

¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 185.

¹³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EResp 531.249/RS. 1ª Seção. Rel. Min. Castro Meira. DJU 09/08/2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 02 fev. 2009.

Desde então, mais uma das possibilidades abarcadas pela incidência do art. 138 do CTN foi afastada.

Entendemos o novo posicionamento adotado pela doutrina e por nossos Tribunais, mas não concordamos. Acreditamos que o lançamento é sim uma atividade vinculada e exclusiva da autoridade lançadora, sob pena de responsabilidade pessoal do agente, não podendo ser repassada ao contribuinte esta determinação legal. Mesmo que o contribuinte repasse ao Fisco todas as informações atinentes ao tributo, que suporte e integre todos os elementos da sua hipótese de incidência, ainda assim aquele não detém a competência para que consideremos o ato como um lançamento propriamente dito, constitutivo do crédito tributário.

4 Atual momento da denúncia espontânea

Após as análises do atual entendimento jurisprudencial sobre o instituto do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea somente é aplicável para os casos em que os contribuintes não declaram os valores em DCTF/GIA/GFIP. Quando resolvem adimplir os créditos tributários em aberto, o fazem sem o pagamento da multa, albergados pelo atual entendimento do STJ, já que não declararam previamente ao Fisco os tributos devidos. Essa situação atual não reflete o melhor direito, porque o objetivo maior do art. 138 do CTN, a nosso ver, era justamente de estimular os contribuintes em atraso a regularizar sua situação perante o Fisco.

Na medida em que somente os contribuintes que não declararam os tributos podem se beneficiar da denúncia espontânea, temos o desvirtuamento daquela benesse, privilegiando o contribuinte desidioso frente ao que cumpre suas obrigações tributárias da melhor maneira possível. Passamos a ter um estímulo à não-declaração de tributos, pois esta situação é muito mais benéfica que a dos contribuintes que elaboram e cumprem suas obrigações acessórias integralmente.

Sabemos que os contribuintes que não declaram os tributos, quando lançados, sofrem a imposição de penalidades mais pesadas que os que procederam da forma preceituada em lei. Entretanto, muitos dos contribuintes que assim procedem não se preocupam demasiadamente com as penalidades que possam vir a ser aplicadas.

O que buscamos analisar neste contexto é a visão do homem médio, ou seja, com base em contribuintes que trabalham na legalidade e obedecem as normas tributárias. Acreditamos que para estes contribuintes que as normas são feitas e que para estes que devem ser analisadas e interpretadas as legislações.

Considerações finais

Após discorrer sobre o tema da denúncia espontânea, concluímos que nem sempre a primeira leitura de determinada norma legal, por mais simples e direta que possa parecer, nos dá o real alcance e interpretação sobre o tema. Tanto assim o é que os doutrinadores não chegam a um consenso sobre os pressupostos e alcance da denúncia espontânea, bem como o próprio Superior Tribunal de Justiça vem sistematicamente alterando seu posicionamento sobre a questão.

O que podemos abstrair do art. 138 do CTN é que tal excludente de responsabilidade foi instituída no sentido de beneficiar tanto o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, permitindo que recolha os valores devidos sem a incidência de multa, bem como o próprio Fisco, que vê entrar recursos em suas burras sem a necessidade de fiscalizar *in loco* seus contribuintes. Entretanto, a jurisprudência de nossa Corte Superior vem sistematicamente restringindo a abrangência e alcance da aplicação do art. 138 do CTN. Tais entendimentos têm como reflexo direto o afastamento do instituto da denúncia espontânea de nosso ordenamento jurídico, pois, a cada nova interpretação dada, temos seu alcance efetivamente restringido.

No ritmo atual dado ao art. 138 do CTN, em pouco tempo teremos uma norma sem qualquer aplicação prática no sistema jurídico, motivo pelo qual, entendemos, está ocorrendo a sua revogação tácita.

Discordamos das interpretações que atualmente estão sendo dadas, buscando, de uma forma ou de outra, trazer à vida instituto tão combatido e tão relevante para a regularização da situação fiscal dos “contribuintes de bem”.

Referências

AMARO, Luciano da Silva. *Conferência: infrações tributárias*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 67, 2001.

_____. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. v. 4.

CARRAZZA, Roque Antônio; BOTTALO, Eduardo D. Mandado de. procedimento fiscal e espontaneidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário – a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário aplicado: estudos e pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000.

DENARI, Zelmo; COSTA JR., Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência* 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

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