

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM PRÁTICA JUDICANTE**

JAMILLE GONÇALVES VERAS

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO E O PEDIDO DE
PARCELAMENTO DA DÍVIDA**

**JOÃO PESSOA
2012**

JAMILLE GONÇALVES VERAS

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO E O PEDIDO DE PARCELAMENTO
DA DÍVIDA**

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, em parceria com a Escola Superior da Magistratura da Paraíba – ESMA-PB, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Prática Judicante.

ORIENTADOR: Prof. Mestre Francisco Leite Duarte

JOÃO PESSOA
2012

V476d Veras, Jamille Gonçalves

Denúncia espontânea da infração e o pedido de parcelamento da dívida / Jamille Gonçalves Veras. – João Pessoa, 2012.

54f.

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, em parceria com a Escola Superior da Magistratura da Paraíba – ESMA –PB, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Prática Judicante.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO 2. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA 3.
PARCELAMENTO DA DÍVIDA

CDU 336. 2. 015

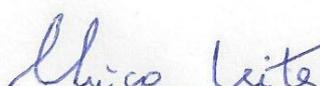
JAMILLE GONÇALVES VERAS

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO E O PEDIDO DE
PARCELAMENTO DA DÍVIDA

Monografia apresentada à
Universidade Estadual da Paraíba –
UEPB, em parceria com a Escola
Superior da Magistratura da Paraíba –
ESMA-PB, como parte dos requisitos
para a obtenção do título de
Especialista em Prática Judicante.

Aprovada em: 08 / 11 / 2012

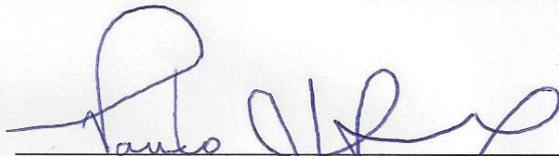
BANCA EXAMINADORA



Prof. Mestre FRANCISCO LEITE DUARTE

Orientador

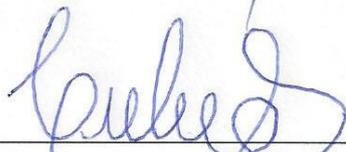
Escola Superior da Magistratura da Paraíba – ESMA-PB



Prof^a. Dr. Paulo de Tarso Costa Henrique

Membro Examinador

IFPB e Professor colaborador da ESMA



Prof^a. Esp. Euler Paulo de Moura Jansen

Membro Examinador

Escola Superior da Magistratura - ESMA

À minha família pela compreensão e o apoio proporcionado ao longo dos anos.
Dedico.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter permitido que eu concluísse meus estudos.

A minha família, pelo incentivo dispensado ao longo do curso.

Ao Professor Mestre Francisco Leite Duarte, meu orientador, pelo comprometimento na orientação deste trabalho.

A todos que contribuíram para o desenvolvimento desta monografia.

A diversidade de nossas opiniões não resulta de serem umas mais razoáveis do que outras, mas somente de conduzirmos nossos pensamentos por diversas vias, e de não considerarmos as mesmas coisas.

Descartes

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo principal o estudo acerca da denúncia espontânea da infração em caso de pedido de parcelamento do débito tributário. A denúncia espontânea é o procedimento previsto em lei cujo objetivo é estimular o contribuinte a informar a Administração Fazendária sobre as infrações por ele cometidas, servindo como instrumento destinado à recuperar os créditos tributários que não foram arrecadados em razão dos ilícitos cometidos. Inicialmente, examinam-se os aspectos gerais do instituto, como o seu conceito, natureza jurídica, requisitos ou pressupostos de admissibilidade e a inalterabilidade do instituto pelas entidades tributantes. A confissão espontânea é um direito subjetivo que não necessita de requisito formal, como formulários ou procedimentos específicos, para ser configurada. O contribuinte só poderá ser beneficiado com a exclusão da responsabilidade se cometer uma infração tributária, se houver espontaneidade da confissão, se a denúncia for tempestiva, se a medida de fiscalização estiver relacionada com a infração e se houver o pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada. O estudo tece algumas considerações sobre a multa moratória, penalidade pecuniária, e sua relação com a denúncia espontânea e o parcelamento de débito. Em seguida, são analisados o alcance e os efeitos da denúncia espontânea. Examina-se se a exclusão da responsabilidade prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional abrange tanto as infrações formais (decorrentes de descumprimento de obrigação acessória), como as infrações materiais (decorrentes do não pagamento do tributo). Também são analisados os efeitos do instituto, que são a exclusão de penalidades e da responsabilidade penal e a possibilidade de retratação da confissão pelo contribuinte. No último capítulo é abordada a questão do parcelamento da dívida tributária, seu conceito, natureza jurídica e os requisitos para a sua concessão. Finalmente é analisado o principal objetivo deste trabalho que é a possibilidade de abrangência da denúncia espontânea quando o contribuinte requer o parcelamento da sua dívida, tema que é alvo de divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

Palavras-chave: Denúncia espontânea. Infração. Responsabilidade. Parcelamento. Débito tributário.

ABSTRACT

This monograph has as main objective the study of the voluntary disclosure of the breach in case of request for tax's debt installment. The voluntary disclosure is the procedure established by law whose aim is to encourage the taxpayer to inform the Finance Administration on violations committed by him, serving as a tool to recover the tax credits that were not collected because of the unlawful acts. Initially, it's examined the general aspects of the institute, as its concept, requirements or conditions for admissibility and the inviolability of the institute by tax's entities. The voluntary disclosure is a subjective right that needs no formal requirement, such as forms or procedures to be set. The taxpayer can only benefit from the exemption from liability if they commit a tax offense, if there's any spontaneity of confession, if the extent of supervision is related to the violation and if there's payment of tax due or deposit of importance arbitrated. The study presents some considerations about the fines, financial penalty, and its relationship with the voluntary disclosure and installment debt. Next, it's analyzed the extent and impact of voluntary disclosure. It is examined whether the exclusion of liability under Article 138 of CTN covers both formal violations (resulting from breach of accessory obligations), such as material breaches (resulting from non-payment of taxes). It's also analyzed the effects of the institute, which are the exclusion of criminal liability and penalties and the possibility of retraction of confession by the taxpayer. In the last chapter it is discussed the installment of the tax debt, its concept, and the legal requirements. Finally, it is analyzed the main objective of this work that is the possibility of inclusion of the voluntary disclosure when the taxpayer requires the installment of his debt, something that is target of doctrinal and jurisprudential differences.

Key words: Voluntary disclosure. Breach. Responsibility. Installment. Tax debt.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	ASPECTOS GERAIS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	14
2.1	CONCEITO	14
2.2	NATUREZA JURÍDICA DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	16
2.3	AUSÊNCIA DE REQUISITO FORMAL	17
2.4	REQUISITOS DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	18
2.4.1	Ocorrência de infração tributária	19
2.4.2	A espontaneidade	19
2.4.3	Tempestividade	20
2.4.4	Especificidade do procedimento	21
2.4.5	Pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada	22
2.5	INALTERABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA PELAS ENTIDADES TRIBUTANTES	24
3	DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA MORATÓRIA	26
3.1	ASPECTOS GERAIS DA MULTA DE MORA.....	26
3.2	NATUREZA JURÍDICA DA MULTA DE MORA.....	27
3.3	MULTA DE MORA E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	29
3.4	MULTA DE MORA E PARCELAMENTO.....	30
4	ALCANCE E EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	32
4.1	TIPOS DE INFRAÇÕES ALCANÇADAS PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	32
4.2	EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	34
4.2.1	Exclusão de penalidades	34
4.2.2	A exclusão da responsabilidade penal	36
4.2.3	A retratabilidade da denúncia espontânea	37
5	DENÚNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO DE DÉBITO	39
5.1	CONCEITO DE PARCELAMENTO.....	39
5.2	NATUREZA JURÍDICA DO PARCELAMENTO.....	40
5.3	REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DO PARCELAMENTO.....	41
5.4	DENÚNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO.....	42

5.5	O PARCELAMENTO E O ARTIGO 155-A DO CTN.....	45
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional estabeleceu no artigo 138 um instrumento capaz de elidir a responsabilidade pelas infrações cometidas pelos contribuintes.

A redação desse artigo 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 depender de apuração.

A denúncia espontânea é o instituto destinado a beneficiar o contribuinte faltoso com a exclusão da responsabilidade pela infração, desde que confessado espontaneamente antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Um dos aspectos relevantes desse instituto é o incentivo ao adimplemento das obrigações tributárias, o que recupera os créditos que não foram arrecadados em razão dos ilícitos cometidos.

A denúncia espontânea é um direito subjetivo exercido unilateralmente pelo contribuinte. É uma prerrogativa que lhe é conferida de ter a responsabilidade pela infração excluída, desde que exercida de acordo com as imposições previstas em lei. Os efeitos decorrentes desse direito independem de qualquer prestação da Fazenda Pública.

O Código Tributário Nacional não estabeleceu requisito formal para caracterizar a denúncia espontânea, como formulários ou procedimentos específicos. Assim, bastará que o contribuinte comunique por escrito à autoridade administrativa o pagamento tardio do tributo ou a entrega de obrigação acessória fora do prazo previsto em lei para ser beneficiado com a isenção das sanções.

Os requisitos da denúncia espontânea estão previstos no artigo 138 e são: ocorrência de infração tributária, espontaneidade da denúncia, tempestividade, especificidade do procedimento e pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada.

Ocorre a infração tributária quando há violação da norma tributária, isto é, descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória.

A infração cometida deve ser denunciada voluntariamente pelo infrator tempestivamente, ou seja, antes do início de procedimento administrativo ou de

medida de fiscalização relacionados com a infração, porque meros comunicados ou fiscalizações genéricas não afastam a espontaneidade da denúncia.

A denúncia espontânea tem o condão de excluir as multas, sejam multas de mora (devidas pelo atraso no pagamento do tributo) ou multas isoladas (devidas pelo não cumprimento de obrigação acessória).

O instituto previsto no art. 138 alcança tanto as infrações substanciais (caracterizadas pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo) como as infrações formais (decorrentes do descumprimento de deveres normativos).

São observados três efeitos quando o contribuinte confessa espontaneamente o seu débito: a exclusão de qualquer penalidade, a exclusão da responsabilidade penal e a possibilidade de retratação da denúncia espontânea.

Dessa forma, todas as multas são excluídas quando o sujeito passivo da obrigação tributária denuncia a sua falta.

Além da exclusão das multas, outro benefício é a exclusão da responsabilidade criminal decorrente da infração tributária cometida.

Este trabalho tem como objetivo geral analisar a denúncia espontânea em caso de pedido de parcelamento de débito e como objetivos específicos examinar a abrangência do instituto, a fim de afirmar se a denúncia espontânea é aplicada tanto em caso de infração decorrente de descumprimento de obrigação principal como acessória, e também explorar os diversos posicionamentos acerca da possibilidade de configuração da denúncia espontânea no caso pedido de parcelamento e a mudança desses posicionamentos após a edição da Lei Complementar nº 104/2001.

Feitas as considerações iniciais, é proposto o seguinte problema de pesquisa: haveria a possibilidade de exclusão da responsabilidade pela infração quando a denúncia espontânea vier acompanhada do pedido de parcelamento da dívida?

Doutrina e jurisprudência são unânimes ao considerar configurada a denúncia espontânea quando há o pagamento integral do tributo e dos juros de mora. Entretanto, há divergências quanto à abrangência do instituto em caso de requerimento de parcelamento do débito tributário.

Diante desses objetivos traçados para exame do problema proposto neste trabalho, foi proposta como hipótese de pesquisa a ideia de que resta configurada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão de todas as multas (inclusive a moratória), quando há o pedido de parcelamento da dívida, não tendo esse direito

sido alterado pelo art. 155 – A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001.

Dentre outras justificativas para o desenvolvimento desta pesquisa, destacam-se: a atualidade do tema e a sua relação no cotidiano das pessoas, sendo considerável ao contribuinte, tendo em vista que a exclusão da responsabilidade pela infração prestigia a sua boa-fé ao tomar a iniciativa de confessar a sua falta. Além disso, há a importância de se examinar o fato de ser ou não a confissão do débito e o seu pedido de parcelamento abrangido pela denúncia espontânea, o que poderá ser uma contribuição efetiva nessa área, tendo em vista que se trata de um tema que é alvo de divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

A pesquisa foi baseada em exame bibliográfico. Como documentos principais da pesquisa, foram utilizados os artigos 138 do Código tributário Nacional e a Lei Complementar nº 104/2001, e como fontes subsidiárias, livros, artigos publicados em revistas de Direito Tributário, jurisprudência e documentos jurídicos em meio eletrônico.

O texto é composto de quatro seções, além desta introdução e das considerações finais. Na primeira seção, são analisados os aspectos gerais da denúncia espontânea, como seu conceito, natureza jurídica e pressupostos de admissibilidade. Na segunda, é analisada a multa de mora, sua natureza jurídica e sua relação em caso de denúncia espontânea. A seção seguinte traz o alcance e os efeitos do instituto estudado. Por fim, a última seção traz a análise do principal objeto desta pesquisa que é o caso do requerimento de parcelamento do débito precedido de denúncia espontânea da infração.

2 ASPECTOS GERAIS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

2.1 CONCEITO

O instituto da denúncia espontânea está normatizado no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), que prescreve, *in verbis*:

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.

A denúncia espontânea, conforme o artigo supracitado, consiste em um instrumento de exclusão da responsabilidade em razão do cometimento de algum ilícito tributário administrativo, como não pagamento de impostos, emissão irregular de notas fiscais etc. Dessa forma, deve o denunciante, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, noticiar ao Fisco sobre a infração cometida, comprovando o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada. (BARROS, 2003, p. 146-147).

O art. 138 prevê a possibilidade do montante do tributo depender de apuração. Assim, pode haver contribuintes que, ao confessarem a infração, pedem à autoridade administrativa a apuração do valor a ser depositado. Segundo Machado (2006, p. 183), o depósito do valor arbitrado é condição essencial para excluir a responsabilidade do infrator. Então, determinado o montante do tributo, o contribuinte deve ser notificado para fazer o respectivo pagamento sem qualquer penalidade.

A denúncia é espontânea apenas se for oferecida antes da autoridade administrativa tomar conhecimento do descumprimento da obrigação tributária ou antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Esse instituto pode ser definido como o procedimento previsto em lei cujo objetivo é estimular o contribuinte a informar a Administração Fazendária sobre as

infrações por ele cometidas, servindo como instrumento destinado à recuperar os créditos tributários que não foram arrecadados em razão dos ilícitos cometidos.

A denúncia espontânea se aproxima da figura do arrependimento eficaz ou desistência voluntária, previstos no art. 15 do Código Penal Brasileiro, cujo enunciado reza que o agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (BALEIRO, 2005).

A norma prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional é uma norma jurídica indutora de conduta, pois estimula que o sujeito passivo faltoso denuncie a sua falta.

As normas jurídicas indutoras de conduta, também conhecidas como normas permissivas, são aquelas que permitem uma ação ou uma abstenção, ou seja, não ordenam nem proíbem de modo absoluto. (DINIZ, 2004).

Esse tipo de norma é definido por Tavares (2002), como aquela que não obriga nem proíbe determinado comportamento, apenas se limita a induzir a pessoa a praticar certa conduta voluntariamente, o que lhe trará benefícios ou uma vantagem especial se realizada nos moldes predeterminados.

Segundo Machado (2006), o art. 138 do CTN é um instrumento de política legislativa tributária, pois o legislador estimulou o cumprimento das obrigações tributárias, beneficiando o contribuinte faltoso com a exclusão de penalidades quando este denuncia a infração cometida espontaneamente e paga o tributo devido.

Dessa forma, a denúncia espontânea foi incluída no Código Tributário Nacional com o objetivo de incentivar o adimplemento das obrigações tributárias. Não é intenção do legislador estimular a prática de infrações ou institucionalizar a mora de devedores, mas beneficiar não apenas o contribuinte, que terá a responsabilidade pela infração excluída, e também o Fisco, que não precisará fiscalizar e arrecadar o tributo nesses casos.

2.2 NATUREZA JURÍDICA DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O direito subjetivo é a prerrogativa legal conferida a alguém, de forma expressa ou presumida, para agir ou se omitir conforme o preceito legal que a criou.

A redação do art. 138 coloca a denúncia espontânea como um direito subjetivo, uma faculdade de agir disponível aos contribuintes que pretendem confessar espontaneamente o seu débito, sendo beneficiados por essa atitude.

É uma prerrogativa conferida ao infrator de ter a responsabilidade pela infração cometida sanada, desde que confessada espontaneamente e haja o pagamento do tributo, se for o caso, antes do início de medida de fiscalização relacionada com a infração.

É oferecida uma vantagem para o agente querer sanar a infração voluntariamente. Conforme Machado (2006), essa norma consiste em uma opção valorativa do legislador, que prefere o uso do estímulo em vez do castigo e premia a boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar a infração espontaneamente.

Esse instituto é um direito subjetivo que, preenchidos todos os requisitos previstos na norma, é exclusivo e exercido unilateralmente pelo contribuinte. Esse direito independe até mesmo de qualquer manifestação de vontade do agente da Fazenda Pública, operando o surgimento do direito à exclusão da responsabilidade pela infração.

Isso explica a natureza jurídica da denúncia espontânea, que é um direito subjetivo público (reconhecido por norma de Direito Público) com índole de direito potestativo, ou seja, seus efeitos independem de qualquer prestação da Fazenda Pública. Sobre esse aspecto do instituto, explica Tavares (2002):

Daí o caráter *sui generis* da denúncia espontânea, qual seja, em sua configuração básica, conforme concebido pelo art. 138 do CTN, assume roupagem de direito eminentemente potestativo, haja vista que apresentada a autodenúncia pelo contribuinte, nada poderá objetar o Fisco, que por lei está obrigado a acatá-la, desde que exercida de acordo com as imposições legais.

A denúncia espontânea é um direito de ação (denunciar-se), ao qual corresponde um dever por parte do Estado, consubstanciado numa conduta omissa, que é a não penalização do infrator. (DESLANDES, 2001).

Como se trata de direito potestativo, todo contribuinte terá o direito de confessar espontaneamente o seu débito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. A Fazenda Pública não poderá cercear o exercício desse direito, já que este pode ser exercitado sem a sua anuência.

2.3 AUSÊNCIA DE REQUISITO FORMAL

O art. 138 do Código Tributário Nacional não estabelece uma forma solene para caracterizar a denúncia espontânea, o que leva a crer que esse instituto não necessita de requisito formal (formulários ou procedimentos específicos).

O fato de a denúncia espontânea não necessitar de ato solene ou uma forma predeterminada para se configurar não significa que o contribuinte que apenas efetuar o pagamento tardio do tributo ou a entrega de obrigação acessória fora do prazo legalmente previsto sem comunicar esse fato à autoridade administrativa estará sendo beneficiado pela denúncia espontânea. Trata-se, nesse caso, de mero adimplemento tardio da obrigação tributária.

Não basta que o contribuinte efetue o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória da infração para ficar isento das sanções previstas em lei. É necessária a tempestiva comunicação à Administração Fazendária da infração cometida para que a responsabilidade pelo ilícito seja excluída. Barros (2003) explica esse fato:

Malgrado a ausência de regra a prescrever qualquer procedimento formal para a operacionalização da denúncia espontânea, o contribuinte precisará atentar para o fato de que o ato a ser praticado deverá cumprir exatamente o objetivo de elidir a responsabilização tributária, não podendo, portanto, ser executado de modo a não permitir aos agentes fazendários tomar conhecimento da comunicação do pagamento da importância devida, o que somente se torna possível com a formalização da peça denunciatória.

Embora o art. 138 do CTN não prescreva um formato específico à confissão, não cabe ao contribuinte faltoso apenas sanear espontaneamente a

infração cometida, porque ainda é necessário declarar ao Fisco o recolhimento do tributo em atraso ou o cumprimento tardio de uma obrigação acessória.

É necessária a declaração da dívida à autoridade administrativa, conforme o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. QUANDO SE CONFIGURA. ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A simples confissão da dívida não configura denúncia espontânea. Deve a declaração do débito ser acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando depender de apuração. Recurso especial do contribuinte não conhecido. (STJ, 2ª T., REsp 290.190 – RS, rel. Min. Hélio Mosimann, j. 09.09. 97, DJ 11.05.98).

Dessa forma, apesar de não haver requisito formal para esse instituto, é imprescindível a declaração de vontade do contribuinte, pois este deverá comunicar por escrito à autoridade administrativa o espontâneo saneamento da falta, mediante simples correspondência ou petição contendo a identificação do sujeito passivo e a discriminação da natureza da infração que cometeu. Além disso, deverá enviar o comprovante do pagamento do tributo e dos juros de mora, se for o caso. Se esses detalhes não forem observados, há a pena de não restar configurada a denúncia espontânea e a consequente exclusão da responsabilidade pela infração.

2.4 REQUISITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Os requisitos ou pressupostos de admissibilidade da denúncia espontânea estão previstos no art. 138 do CTN, que diz 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 depender de apuração. Além disso, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A redação do artigo citado fornece os elementos indispensáveis à configuração da denúncia espontânea: ocorrência de infração tributária,

espontaneidade, tempestividade, especificidade do procedimento e pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada.

2.4.1 Ocorrência de infração tributária

A infração tributária é a violação de norma tributária. É o descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória.

A obrigação tributária principal tem por objeto uma prestação de natureza patrimonial, que é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Já o objeto da obrigação acessória não é patrimonial, pois são, conforme o § 2º do art. 113 do CTN, prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Ocorre a infração tributária quando o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de efetuar o pagamento do tributo ou quando deixa de cumprir deveres instrumentais.

É requisito para que o contribuinte seja beneficiado com a denúncia espontânea que este tenha praticado uma infração tributária, seja o descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória.

2.4.2 A espontaneidade

A espontaneidade também é requisito previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. É essencial que o ato em que o contribuinte denuncia a sua infração não tenha sido provocado, mas sim voluntário.

A espontaneidade passou a integrar o Direito Tributário como uma medida para conciliar comodidade para o Fisco e incremento da arrecadação, pois estimula que o contribuinte cumpra as suas obrigações tributárias espontaneamente. (DESLANDES, 2001).

O estímulo oferecido ao contribuinte é a exclusão das penalidades, benefício previsto na norma que instituiu a denúncia espontânea.

O Fisco não ficará prejudicado por não arrecadar essas penalidades (multas), já que economizará em diligência e vigilância.

2.4.3 Tempestividade

É indispensável a tempestividade para a configuração da denúncia espontânea, já que esta só poderá ser apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Observa-se que a espontaneidade da denúncia encontra-se vinculada à sua tempestividade, que é um pressuposto de ordem cronológica. (TAVARES, 2002).

A jurisprudência embasa essa opinião:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRECEDÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO AO PEDIDO DE PARCELAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA. MULTA DEVIDA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 138 DO CTN. PRECEDENTES DO STJ. Não se configura denúncia espontânea, para os efeitos do art. 138 do CTN, se o pedido de parcelamento foi precedido de procedimento administrativo ou de medida fiscalizadora. A ocorrência de qualquer dos dois procedimentos, retira a espontaneidade da denúncia. É o que o legislador quis privilegiar com a edição da norma acima. Recurso provido. (STJ, 1ª T., REsp 290.190 – RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 06.11. 2001, DJ 25.02.2002).

Iniciado o procedimento administrativo em desfavor do sujeito passivo faltoso, a denúncia ofertada não será mais considerada espontânea, e o contribuinte deverá arcar com a responsabilidade decorrente da infração cometida.

É importante analisar o significado de procedimento administrativo e medida de fiscalização.

Tavares (2002) define procedimento administrativo como uma série de atos que integram a compostura do rito-padrão de uma ação fiscalizatória, ou seja, seu modo de proceder - apreensões, assinatura de emissão de documentos de arrecadação com acusação de débito proveniente de tributo declarado e não pago, etc.

Para Deslandes (2001), medida de fiscalização ou diligência são todos os atos ou procedimentos da autoridade administrativa referentes ao exame ou

investigação dos atos praticados pelos contribuintes, relativamente a seus efeitos na esfera tributária.

A tempestividade é um pressuposto submetido a uma ordem cronológica que é o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Não tem, portanto, subordinação com prazos decadenciais prefixados mediante coordenada de tempo, como dias, meses, anos.

2.4.4 Especificidade do procedimento

O parágrafo único do artigo 138 deixa claro que o contribuinte não poderá ser beneficiado com a denúncia espontânea quando já houver qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

A notificação de início de ação fiscal sobre o contribuinte infrator, feita pela autoridade competente que poderia tomar conhecimento da infração no decorrer da atividade, é condição suficiente para afastar a espontaneidade da denúncia e a sua legitimidade. (GOUVÊA, 2005).

Não é qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização indiscriminada que irá impedir a configuração da denúncia espontânea. A especificidade do procedimento é uma condição à pretensa desconfiguração da espontaneidade. (TAVARES, 2002).

Fiscalizações genéricas ou pendências de processos sobre outros assuntos não relacionados com a infração que o contribuinte pretende confessar não têm o condão de afastar a incidência do instituto previsto no art. 138 do CTN. Sobre esse aspecto, explica Tavares (2002):

Assim, 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. Se por exemplo a autoridade administrativa explicitar que irá fiscalizar as despesas de certa natureza, poderá o contribuinte realizar a denúncia de despesas de natureza diversa, já que escapa do objeto que ele veio verificar.

A fiscalização ou procedimento administrativo deverão estar diretamente ligados à infração e deverá haver uma regular cientificação do contribuinte, ou seja, o agente fazendário deverá lavrar termo de início de fiscalização, em livro destinado à ocorrências, especificando o objeto da investigação.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre a necessidade de cientificação da parte devedora, conforme o seguinte julgado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. 1 — A denúncia espontânea da dívida tributária caracteriza-se quando o contribuinte, antes da instauração de qualquer procedimento administrativo fiscal do qual tenha tido ciência, comparece para pagar a dívida revelando o seu respectivo fato gerador. 2 — Não se constitui procedimento administrativo regular o que não mereceu cientificação da parte devedora, como simples cadastramento ou notificações a serem expedidas. 3 — Inexistência de omissão, obscuridade ou contradição no aresto embargado. 4 — Embargos de declaração rejeitados. (STJ, 1ª T., embargos de declaração no recurso especial nº 177072/RS, rel. Min. José Delgado, DJ 29.03.1999).

Dessa forma, para que não seja configurado o benefício previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, a medida de fiscalização e o procedimento administrativo deverão estar relacionados diretamente com a infração cometida pelo contribuinte. Se não for esse o caso, o Fisco não poderá tolher o direito subjetivo do infrator decorrente da denúncia espontânea, já que meros comunicados ou convenções genéricas não afastam a espontaneidade da denúncia.

2.4.5 Pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada

O art. 138 do CTN estabelece 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 depender de apuração.

Importante entender o alcance da expressão “se for o caso” para melhor compreender esse pressuposto de admissibilidade da denúncia espontânea. A doutrina oferece duas interpretações.

Alguns doutrinadores entendem que essa expressão está relacionada com a possibilidade de pagamento do tributo devido se a lei determinar explicitamente.

Segundo Martins (2002), a expressão “se for o caso” deve ser interpretada dentro do contexto do princípio da legalidade, que norteia todo o ordenamento jurídico nacional. Dessa forma, a denúncia espontânea somente terá de ser acompanhada do pagamento dos tributos e juros de mora se a lei determinar expressamente.

A outra interpretação, com a qual concordamos, é que a referida expressão está relacionada com a natureza da infração fiscal. Isso quer dizer que a denúncia espontânea só será acompanhada do tributo devido e dos juros de mora se tratar de obrigação tributária principal (descumprimento da obrigação de pagar tributos). Se a obrigação for acessória ou instrumental, como emissão irregular de notas fiscais, não cabe mencionar pagamento de tributo.

Baleeiro (2005) defende esse posicionamento:

A denúncia espontânea deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, diz o art. 138, sem distinguir entre espécies de infração (material ou formal) ou de sanções. A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas. Por tal razão é que o art. 138 dispõe que a denúncia deve vir acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso.

Portanto, sempre que a denúncia espontânea se referir ao descumprimento de obrigação tributária principal será necessário o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante depender de apuração, conforme o *caput* do art. 138 do CTN. Se não for caso de pagamento de tributo, bastará que o contribuinte cumpra a obrigação acessória devida.

2.5 INALTERABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA PELAS ENTIDADES TRIBUTANTES

A denúncia espontânea, instituto colocado como um direito subjetivo disponível aos contribuintes não pode ser alterado pelas entidades tributantes. Esses entes não poderão dificultar o exercício desse direito, alterando o alcance e o sentido do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Os entes tributantes não estão legitimados a alterar a norma que institui a denúncia espontânea porque o Código Tributário Nacional (Lei 5. 172/66) é uma lei formalmente ordinária, mas materialmente complementar em razão do art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que prescreve, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Assim, a única alteração válida no art. 138 é a que dispor sobre a forma do exercício da denúncia espontânea, ou seja, aos aspectos puramente administrativos, não devendo criar novos critérios que não estejam previstos na redação original do artigo, conforme explica Tavares (2002):

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 (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.

Sendo matéria tratada por lei complementar, a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, não pode ser alterada nem por decreto nem por

legislação ordinária federal, estadual ou municipal, em virtude da supremacia hierárquica do Código Tributário Nacional e por este ser de aplicação nacional. Essa norma só pode ser alterada por meio de lei formal e materialmente complementar.

3 DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA MORATÓRIA

3.1 ASPECTOS GERAIS DA MULTA DE MORA

A multa fiscal ou tributária é uma prestação pecuniária que é devida ao Estado em razão da prática de um ilícito, sendo instituída através de lei.

As multas fiscais têm como espécies as multas de mora e as multas isoladas.

As multas de mora são também conhecidas como multas de revalidação e são devidas pelo não adimplemento da obrigação tributária principal.

As multas formais (isoladas) são aquelas cobradas em razão do descumprimento de algum dever instrumental, isto é, obrigação acessória.

A multa moratória ou multa de mora é uma sanção pecuniária, estabelecida em lei, em razão do atraso ou pela falta do pagamento do tributo devido no prazo estabelecido. Essa multa é devida por falta, atraso ou insuficiência no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. (POLONI, 2000).

A mora é o retardamento da prestação devida, falta de execução ou cumprimento dessa obrigação fora do lugar e no prazo em que se torna exigível.

As multas de mora, sendo espécie de multa fiscal, são multas de caráter punitivo e não se confundem com os juros de mora, que são sanções de caráter ressarcitório cujo objetivo é indenizar a Fazenda Pública pela indisponibilidade do valor devido na data fixada em lei para o pagamento. (DESLANDES, 2001).

Então, a multa de mora ou multa de revalidação tem como efeito principal responsabilizar o devedor pelos prejuízos causados. É um tipo de penalidade pecuniária imposta ao contribuinte que está inadimplente com as suas obrigações, atrasando o pagamento do tributo.

3.2 NATUREZA JURÍDICA DA MULTA DE MORA

A natureza jurídica da multa de mora é alvo de divergências doutrinárias. Há duas facções doutrinárias distintas que discutem se essa multa possui caráter punitivo ou indenizatório.

As multas fiscais são punitivas ou indenizatórias. As multas punitivas são aquelas que visam punir o contribuinte que está inadimplente com as suas obrigações tributárias. As multas indenizatórias têm o objetivo de compensar a Fazenda Pública pelo prejuízo decorrente do atraso no pagamento do tributo.

Parte da doutrina acredita que a multa de mora possui natureza indenizatória, devendo recompor o patrimônio lesado da Fazenda Pública.

Carvalho (2005) entende que a multa de mora possui natureza compensatória:

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

A doutrina majoritária sustenta ser a natureza da multa de mora punitiva, sancionatória e não indenizatória. Coêlho (2005) também defende essa tese:

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo *tributo não recebido a tempo*. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. [...] A diferença é a seguinte: a multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, mas não o substitui, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são “início de perdas e danos”. Ora, se assim é, já que a multa moratória do direito Tributário não substitui a obrigação principal – pagar o tributo -, coexistindo com ela, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estritamente punitiva, sancionante [...].

A jurisprudência também não é pacífica. O Supremo Tribunal Federal costumava defender a natureza indenizatória das multas de mora, mas aquele tribunal passou a reconhecer o caráter punitivo da multa de mora. Nesse sentido, há várias decisões do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. 1. Com a denúncia espontânea, fica afastada a multa moratória, até porque inexistente distinção entre esta e a multa punitiva. 2. Recurso especial não provido. (STJ, 2ª T., REsp 952830 - SP, rel. Min. Castro Meira, j. 18.09.2007, DJ 01.10.2007).

Segundo Coêlho (2005), um fato que desacredita a tese da natureza ressarcitória da multa de mora é a proporcionalidade entre dano e ressarcimento. Para ele, tal proporcionalidade não existe nas multas moratórias, já que estas são impostas a critério do legislador, baseada em bases fixas dilargadas. Muitas vezes o dano causado ao Fisco é mínimo e a multa é bastante elevada.

Outro argumento é que, se a multa tivesse caráter indenizatório, assim como os juros, o Estado estaria cobrando cumulativamente a mesma coisa, o que não é tolerado pelo Direito. (TAVARES, 2002). Somente a natureza punitiva da multa de mora pode justificar a sua coexistência com os juros, sem que isso configure duas vezes a mesma coisa.

Se os juros de mora indenizam o erário público pelo prejuízo causado não há razão para a cobrança de mais de uma sanção com a mesma finalidade.

Os juros de mora pressupõem um prejuízo causado ao patrimônio alheio e a multa pressupõe a prática de um ilícito.

Assim, a multa não possui caráter indenizatório, tendo em vista que a função de indenizar o Estado cabe aos juros de mora. A natureza jurídica da multa moratória é punitiva.

3.3 MULTA DE MORA E DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A denúncia espontânea é o instituto que tem o condão de excluir a responsabilidade pela infração cometida quando o contribuinte procura o Fisco, espontaneamente, para confessar a prática de ilícito tributário.

Já sustentamos a tese que o benefício previsto no art. 138 do CTN abrange tanto o cometimento de infrações à obrigação tributária principal (pagamento do tributo) como à obrigação tributária acessória (prestações positivas ou negativas exigidas no interesse da arrecadação e fiscalização). Se esse artigo exclui a responsabilidade por qualquer infração, afastando qualquer penalidade do contribuinte faltoso, afastará, dessa forma, a incidência de qualquer categoria de multa, incluindo a moratória.

O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de admitir a sua exclusão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - PARCELAMENTO - EXCLUSÃO DE MULTA - CTN, ART. 138. I - Considera-se "denúncia espontânea", para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização". II - Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN ART. 138). (STJ, 1ª T., REsp 220303 – SP, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 15.08.2000, DJ 18.09.2000).

Dessa forma, a denúncia espontânea, que elide a responsabilidade pelas infrações, afasta a cobrança tanto das multas moratórias ou de revalidação (decorrentes de descumprimento de obrigação principal), quanto das multas isoladas, devidas pelo não-cumprimento de deveres instrumentais, como explica Coêlho (2005):

É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não-pago e do pagamento dos juros e da correção monetária, a infligção de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de "isolada". Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

Alguns doutrinadores defendem a aplicação da multa de mora, embasando esse entendimento no art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

No entanto, esse artigo não tem aplicação no caso de denúncia espontânea, pois é uma regra geral e, o art. 138, uma exceção à regra. A norma que estabelece a denúncia espontânea consagra o direito subjetivo à exclusão da responsabilidade pelas infrações sem distinguir entre as espécies de multa.

O objetivo da denúncia espontânea é incentivar o contribuinte a procurar o Fisco voluntariamente para confessar o descumprimento de obrigação tributária. O benefício é a exclusão das multas, então não há razão na cobrança das multas moratórias.

3.4 MULTA DE MORA E PARCELAMENTO

A multa de mora não é aplicada quando o contribuinte confessa espontaneamente a sua dívida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, efetuando o pagamento integral do tributo e dos juros de mora. A doutrina e a jurisprudência são unânimes ao considerar esse fato.

No entanto, não há essa unanimidade no caso de parcelamento, já que se discute se a multa é devida quando o contribuinte obtém o parcelamento do débito no caso de denúncia espontânea, ou se ela deve ser afastada.

Alguns doutrinadores sustentam que a multa de mora é devida no caso de parcelamento, já que o pedido de parcelamento só ocorre na hipótese de débito vencido, caracterizando o inadimplemento da obrigação.

Outra parte da doutrina defende que a multa não deve ser aplicada, pois é fixado um novo prazo para o cumprimento da obrigação.

Além desses argumentos, há doutrinadores que entendem que o pedido de parcelamento da dívida não configura denúncia espontânea porque não há o pagamento integral do tributo.

Para essa parte da doutrina, a responsabilidade pela infração cometida só será excluída pela denúncia espontânea se for acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração. Essa corrente doutrinária se fundamenta na súmula nº 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que diz que a simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

A jurisprudência também não é unânime quanto à exclusão da multa moratória no caso de parcelamento, havendo manifestações a favor e contra o enquadramento do parcelamento no benefício previsto no art. 138, respectivamente:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - PARCELAMENTO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. No pagamento do tributo sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, caracterizando-se a denúncia espontânea. Bem assim, tendo o pedido de parcelamento do débito sido deferido. Recurso provido. (STJ, 1ª T., REsp 251214 - SP, rel. Min. Garcia Vieira, j. 15.06.2000, DJ 14.08.2000).

EMENTA: TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PARCELAMENTO DO DÉBITO – ART. 138 DO CTN – INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA – AUSÊNCIA DE VÍCIO NO JULGADO – PRETENSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES – IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção firmou o entendimento segundo o qual a simples confissão de dívida, seguida de pedido de parcelamento, não caracteriza a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. 2. Os embargos declaratórios não são cabíveis para a modificação do julgado que não se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro. Embargos de declaração rejeitados. (STJ, 2ª T, EDcl no AgRg no REsp 901738 – RS, rel. Min. Humberto Martins, j. 07.02.2008, DJ 20.02.2008).

Acreditamos que a denúncia espontânea está configurada quando houver pedido de parcelamento de débito. Dessa forma, como esse instituto enseja a exclusão das penalidades cabíveis, elide igualmente as multas moratórias, penalidades aplicadas pelo atraso no pagamento do tributo.

4 ALCANCE E EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

4.1 TIPOS DE INFRAÇÕES ALCANÇADAS PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Há duas espécies de infrações tributárias. As infrações substanciais ou materiais são aquelas que se caracterizam pelo descumprimento de obrigação principal, ou seja, pagamento de tributo. As infrações formais decorrem do descumprimento de obrigações acessórias, isto é, de deveres normativos (fazer ou não fazer atos legalmente previstos).

A denúncia espontânea é o instituto que permite a exclusão da responsabilidade pela infração cometida desde que apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou de medida de fiscalização relacionados com a infração. Deve ser 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 depender de apuração.

De acordo com o artigo 138 do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que a denúncia espontânea alcança os dois tipos de infração tributária, não apenas as infrações formais. Coêlho (2005) partilha mesma opinião:

Em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela, disse que: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...” Isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir, segundo cediço princípio de hermenêutica. Em segundo lugar, no próprio corpo do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade, acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido.

Dessa forma, a denúncia espontânea alcança tanto as infrações tributárias materiais ou substanciais, quanto as infrações formais. Conforme a regra de hermenêutica *ubi lex non distinguit, nec interpretis distinguere debet* (é vedado ao intérprete distinguir onde o legislador não o fez), se o legislador não distinguiu os

tipos de infração alcançados pelo benefício previsto no art. 138, não cabe ao intérprete distinguir. (TAVARES, 2002).

A redação do art. 138 do CTN não deixa expresso se a infração é formal ou material, o que nos leva a crer que não foi intenção do legislador excepcionar.

Outra razão é o alcance da expressão “se for o caso”. Já sustentamos neste trabalho monográfico, que essa expressão se refere à natureza da infração. Se a responsabilidade fosse excluída apenas em relação às infrações formais, o art. 138 não mencionaria a possibilidade de pagamento do tributo devido.

Discute-se na doutrina sobre a configuração da denúncia espontânea para excluir as penalidades no caso de descumprimento de obrigações acessórias.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Não são obrigações de cunho patrimonial, mas deveres instrumentais impostos aos contribuintes.

As obrigações acessórias consistem em obrigações de fazer (emitir notas fiscais, declarações etc.) e de não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias sem guia etc.). Há obrigações acessórias correlatas à obrigação principal, por exemplo, a obrigação de emitir nota fiscal para documentar a circulação de mercadoria. Há obrigações acessórias que não dependem da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal para serem obrigatórias, como a declaração do Imposto de Renda.

O STJ considera que a denúncia espontânea somente abrange as obrigações acessórias correlatas à obrigação principal, que ocorrem com a efetiva ocorrência do fato gerador. Esse aspecto da denúncia espontânea se dá pelo fato de que, nesses casos, a Fazenda Pública não terá conhecimento da inadimplência do devedor antes de uma apurada fiscalização. (ZANON, 2002).

O seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça confirma essa tese:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. 1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregas, com atraso, a declaração do imposto de renda. 2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. 3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes. 4. Recurso provido. (STJ, 1ª T., REsp 190.388 – GO, rel. Min. José Delgado, j. 03.12.99, DJ 22.03.99).

Parte da doutrina não concorda com o critério utilizado pelo STJ para distinguir as espécies de obrigações acessórias cabíveis de serem denunciadas espontaneamente. Segundo Machado (2006), o cumprimento intempestivo de uma obrigação acessória configura uma infração cuja responsabilidade poderá ser elidida através da denúncia espontânea. Dessa forma, se o contribuinte faz a sua declaração de renda fora do prazo legalmente previsto, mas o faz espontaneamente e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, nenhuma penalidade poderá ser imposta.

Diante do exposto, conclui-se que a exclusão da responsabilidade prevista no art. 138 do CTN abrange tanto as infrações formais (descumprimento de obrigação acessória), como as infrações materiais (não pagamento do tributo).

4.2 EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A denúncia espontânea, instituto previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, opera três efeitos: a exclusão de qualquer penalidade e também da responsabilidade penal, e a possibilidade de retratação da confissão pelo contribuinte.

4.2.1 Exclusão de penalidades

O *caput* do artigo 138 do Código Tributário Nacional 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 depender de apuração.

A denúncia espontânea é o instituto previsto no CTN cujo objetivo é elidir a responsabilidade pelo cometimento de ilícitos tributários quando o sujeito passivo da obrigação tributária confessa o seu débito.

É importante ressaltar que, para ter o condão de excluir as penalidades, a denúncia deve ser oferecida antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, ou seja, deve ser feita antes da autoridade administrativa tomar conhecimento do descumprimento da obrigação tributária.

Para que a denúncia espontânea seja configurada, o contribuinte deverá efetuar o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se tratar de descumprimento de obrigação tributária principal. Se for o caso de infração não decorrente da falta de pagamento do tributo, bastará que seja cumprido o dever instrumental.

Dessa forma, a denúncia espontânea da infração, segundo o artigo 138 do CTN, exclui qualquer pretensão punitiva, ou seja, opera o surgimento do direito subjetivo à exclusão da responsabilidade pela infração.

Se as penalidades são excluídas, o contribuinte faltoso não precisará efetuar o pagamento das multas de mora. Baleeiro (2005) possui a mesma opinião:

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 infração estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, que é modificação indevida do art. 138 do CTN.

O seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça confirma esse entendimento:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. 1. Com a denúncia espontânea, fica afastada a multa moratória, até porque inexistente distinção entre esta e a multa punitiva. 2. Recurso especial não provido. (STJ, 2ª T., REsp 952830 – SP, rel. Min. Castro Meira, j. 18.09.2007, DJU 01.10.2007).

Assim, resta claro que o instituto mencionado exclui qualquer penalidade, seja multa de mora ou isolada.

4.2.2 A exclusão da responsabilidade penal

A denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN, exclui a responsabilidade pelo ilícito tributário desde que observados os pressupostos de tempestividade (antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização), especificidade do procedimento e pagamento dos juros e do tributo devido (somente se for caso de descumprimento de obrigação tributária principal).

Esse instituto, ao excluir a responsabilidade pela infração tributária cometida pelo contribuinte, exclui também a punibilidade criminal decorrente desse delito fiscal.

A confissão de débito pago à vista e também o parcelamento deste operam a exclusão da punibilidade na esfera penal.

No Supremo Tribunal Federal predomina o entendimento que apenas o pagamento integral da dívida exclui a responsabilidade penal:

EMENTA: Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária - Leis nºs 8.137/1990 e 9.249/1995. 2. Alegação de constrangimento ilegal, por não ter a sentença condenatória nem o acórdão que a confirmou reconhecido o extinção da punibilidade, na forma do art. 34, da Lei nº 9.249/1995. 3. O Plenário do STF, a 4.10.1995, ao julgar a Questão de Ordem no Inquérito nº 1028-6/RS, assentou que o simples parcelamento do débito não significava o pagamento do tributo, para efeito de extinção da punibilidade. 4. Hipótese em que a primeira parcela do débito parcelado venceu em 24.4.1995, quando a denúncia já fora recebida a 21.3.1995, estando a ação penal em curso a mais de 30 dias. 5. Habeas corpus indeferido. (STF, 2ª T, HC 74754 – SP, Min. Rel. Néri da Silveira, j. 04.03.1997, DJ 05.11.1999).

Acreditamos que a denúncia espontânea é configurada mesmo no caso de pedido de parcelamento do débito. Nesse caso, o pagamento parcelado da dívida autodenunciada também elide a punibilidade criminal, desde que o contribuinte efetue o pagamento de todas as parcelas.

Muitos doutrinadores defendem a exclusão da responsabilidade penal no caso de denúncia espontânea. Tavares (2002) confirma esse entendimento:

Não fosse assim, estaríamos diante de uma camuflada “armadilha fiscal”, através da qual o Poder Público acenaria com a mão direita para o prêmio de dispensa de sanções administrativas, aproveitando o ensejo para com a mão esquerda imputar-lhes as sanções pelo cometimento do delito de fundo tributário. Desnecessário maiores digressões para se constatar que tal comportamento traduziria inominável deslealdade administrativa,

incompatível com o postulado da moralidade pública e com a ideia de Estado de Direito.

Dessa forma, o art. 138 do Código Tributário Nacional possui duplo efeito, elidindo a responsabilidade penal do auto denunciante, não apenas a responsabilidade pelo ilícito administrativo tributário.

4.2.3 A retratabilidade da denúncia espontânea

O tributo só nasce através da vontade da lei, que descreve a hipótese em que ele é devido (hipótese de incidência). Essa hipótese é concretizada pelo fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária do contribuinte perante o Estado.

A obrigação tributária nasce da vontade da lei, diferentemente das obrigações de direito privado, que nascem da vontade das partes.

Segundo Tavares (2002), a retratabilidade da denúncia espontânea é uma faculdade de agir que qualquer contribuinte poderá exercer em virtude de inconstitucionalidade, isenção, não incidência tributária e também erro quanto ao fato, pois não se pode cobrar tributos em desconformidade com o ordenamento jurídico.

Não há obrigação tributária que possa ser exigida se não for baseada em norma legal. O Fisco não poderá cobrar tributo indevido em razão de erro do contribuinte.

Assim, a denúncia espontânea pode ser revogada se o contribuinte confessou em virtude de erro, tendo em vista que o tributo só é devido se decorrer de hipótese de incidência prevista em lei. Tavares (2002) explica esse fato:

No âmbito tributário, seja por erro de fato, seja por erro de direito, o tributo pago indevidamente comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos). Considerar absolutamente irretratável um débito fiscal espontaneamente autodenunciado, implicaria em desautorizada atribuição de um caráter contratual estranho à denúncia espontânea.

Se o valor confessado pelo sujeito passivo não corresponder à hipótese de incidência tributária, a confissão não terá relevância, já que não houve o nascimento da obrigação tributária e o Estado não poderá cobrar o tributo.

Então, sempre que o débito tributário denunciado estiver em descompasso com a lei haverá o direito à sua retratação.

5 DENÚNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO DE DÉBITO

5.1 CONCEITO DE PARCELAMENTO

O parcelamento de débito tributário é a forma pela qual o Estado-credor concede um benefício fiscal ao contribuinte inadimplente, para que possa pagar a sua dívida em parcelas mensais, certas e determinadas no tempo, impondo, por vezes, cobrança de multa e juros, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a quitação do mesmo e a interrupção da prescrição (LEMOS, 2002).

O parcelamento da dívida tributária está atualmente positivado no Código Tributário Nacional através da Lei Complementar nº 104, de 2001, que acrescentou os artigos 151, inciso VI e o 155 - A, parágrafos 1º e 2º, que dispõem, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
VI – O parcelamento.

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.

Através desses dispositivos legais, o parcelamento virou um novo instituto que possibilita ao sujeito passivo da obrigação tributária requerer ao Fisco o pagamento em cotas de sua dívida. Assim, ele poderá sair da inadimplência e obter a certidão negativa de débito fiscal.

O inciso VI do art. 151 incluiu o parcelamento como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. É importante deixar claro que a suspensão não é atinente ao crédito, mas à sua exigibilidade temporária.

Tendo em vista a inserção do instituto do parcelamento no CTN de forma genérica, o contribuinte passou a ter um direito subjetivo em obter o parcelamento, que somente poderá ser concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica, sendo analisado primeiramente pela autoridade tributária.

Dessa forma, o parcelamento não mais será concedido como um mero acordo entre Fisco e contribuinte já que não poderá contrariar o que está disposto nos artigos 151 e 155 - A do Código Tributário Nacional.

O parcelamento é um instituto favorável ao Fisco e ao contribuinte, tendo em vista que permite que este saia da inadimplência e regularize a sua situação e possibilita que aquele receba a sua dívida sem precisar recorrer a decisões judiciais.

5.2 NATUREZA JURÍDICA DO PARCELAMENTO

A natureza jurídica do parcelamento sempre foi bastante controvertida. A doutrina era dividida em considerar o parcelamento como transação, novação ou moratória.

O parcelamento era confundido com a transação tributária, pois se tratava de acordo entre o Fisco e o contribuinte para o pagamento da dívida em parcelas e dependia de lei específica relacionada com fatos concretos. Entretanto, diferente da transação, que extingue o crédito tributário, o parcelamento apenas o suspende.

Parte da doutrina considerava o parcelamento uma novação, entendendo que o acordo entre o Fisco e o contribuinte extinguiu o crédito anterior e fazia surgir outro. Esse entendimento não prevaleceu já que a novação é instituto de Direito Civil e não de Direito Tributário.

Alguns doutrinadores entendiam que o parcelamento tinha natureza de moratória. A moratória é o instituto de Direito Tributário mais aproximado do parcelamento no tocante aos efeitos da sua concessão, pois suspende a exigibilidade do crédito tributário, estende o prazo para o pagamento do débito e é concedido por prazo certo.

Embora a moratória e o parcelamento se assemelhem quanto aos efeitos, são dois institutos diferentes e com características próprias. Na moratória não há interrupção da prescrição, nem cobrança de juros e multa e o contribuinte não é inadimplente, como no parcelamento.

O parcelamento também não pode ser confundido com a denúncia espontânea, porque esta se refere ao momento em que o contribuinte informa ao

fisco a infração e o parcelamento se refere ao modo como se dará o cumprimento da obrigação tributária. Em alguns casos, esses dois institutos se unem para beneficiar o contribuinte faltoso. (LEMOS, 2002).

O parcelamento de débito tributário, tendo em vista a ânsia arrecadadora do Fisco e das dificuldades que os contribuintes passam, ganhou tamanho destaque e mereceu ser positivado no Código Tributário Nacional, que o integrou como um novo instituto. (LEMOS, 2002). Em virtude da Lei Complementar nº 104, o parcelamento foi reconhecido como um instituto próprio, dotado de natureza própria, pondo fim às discussões sobre a sua natureza jurídica.

5.3 REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DO PARCELAMENTO

Conforme o art. 155 – A, o parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica. Assim, para ser concedido, a autoridade administrativa está vinculada ao que prescreve a lei que conceder o parcelamento, que não pode ser contrária ao que estabelece o Código Tributário Nacional.

Os débitos que podem ser parcelados são aqueles não declarados, os declarados e os lançados. Os requisitos para concessão, segundo Lemos (2002) são: pagamento de, no mínimo 5% (cinco por cento) do valor total do crédito consolidado; apresentação de documentação de identificação pessoal ou da empresa; preenchimento do termo de renúncia ou desistência de qualquer ação ou impugnação imposta e apresentação de cópia do auto de infração e de apreensão, quando se tratar de débito apurado em ação fiscal.

Há créditos tributários que não podem ser parcelados, como Imposto de Renda retido na fonte ou descontado de terceiros e não recolhido ao Tesouro; IOF retido e não recolhido; valores recebidos pelos bancos e não recolhidos aos cofres públicos; incentivos fiscais; tributos objeto de parcelamento em curso; tributos cujo valor seja objeto de ação judicial com depósito do montante discutido, quando julgada improcedente ou extinta sem julgamento de mérito ou relativa a precedente definitivo do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, favorável à Fazenda Pública. Além disso, também não podem ser parcelados os créditos

referentes ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, vinculados à importação, exigíveis na data de registro da declaração. (SARAIVA, 2007).

Preenchidos os requisitos e não estando o débito dentre os casos de vedação de parcelamento, o contribuinte poderá formular o pedido de parcelamento.

5.4 DENÚNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO

Um assunto controvertido na doutrina refere-se à configuração da denúncia espontânea quando o contribuinte requer ao fisco o parcelamento do seu débito.

Doutrina e jurisprudência são unânimes em considerar configurada a denúncia espontânea com a respectiva exclusão da responsabilidade pela infração quando há o pagamento em cota única do débito auto denunciado. Entretanto, não é assim quando o contribuinte pede o parcelamento da dívida.

Muitos doutrinadores defendem que a confissão espontânea oferecida junto com o pedido de parcelamento do débito está caracterizada quando observadas todas as condições previstas no art. 138 do Código Tributário Nacional, até mesmo porque esse artigo não deixa explícito se o pagamento deve ser feito apenas integralmente.

Tavares (2002) possui a mesma opinião:

O preceito legal não contempla hipótese impeditiva de pagamento parcelado, isto é, não condicionou o benefício albergado no art. 138 do CTN a uma forma específica de pagamento, ao revés, fala apenas em pagamento (*latu sensu*) que, sabemos todos, pode ser concretizado em cota única ou, *ex vi legis*, mediante parcelas. Cabe aqui novamente invocar a inteligibilidade da vetusta parêmia *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, segundo qual, quando a lei quer determinar, sobre o que não quer, guarda silêncio.

Entretanto, há doutrinadores que entendem que a denúncia espontânea só está configurada apenas na hipótese do contribuinte efetuar o pagamento integral do tributo confessado. Então, o benefício só será concedido se houver o pagamento de todo o débito existente acompanhado dos juros de mora.

Um dos argumentos utilizados por esses doutrinadores baseia-se no princípio da isonomia. Assim, todos os contribuintes que almejam a exclusão da responsabilidade pela infração cometida devem ser tratados igualmente, pagando o valor integral do tributo imediatamente ou depositando o valor arbitrado pela autoridade administrativa.

Zanon (2002) defende esse argumento:

Chegamos a essa conclusão partindo-se da única hipótese em que o legislador determinou com clareza a prestação a ser adimplida pelo sujeito passivo, que é a hipótese de depósito integral do montante arbitrado pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração. Se nessa hipótese o contribuinte deve depositar todo o valor arbitrado pela autoridade administrativa, por que nos casos em que o montante já é conhecido poderia este ser objeto de parcelamento? Cremos que, da forma em que se encontra redigido o precitado artigo, não se mostra possível a concessão dos efeitos da denúncia espontânea da infração mediante requerimento de parcelamento de débito. Mesmo que se pudesse entender como denúncia espontânea a intenção demonstrada pelo contribuinte de pagar a dívida, o certo é que o pedido de parcelamento não poderia ser entendido como tal, a não ser por enorme e distorcido esforço de interpretação. A denúncia espontânea somente se configurava com o pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora. Isto porque, quando o montante do tributo depender de apuração, se deposita a importância arbitrada pela autoridade administrativa. Tratar diferentemente os contribuintes faltosos seria uma afronta ao contribuinte que age corretamente, que paga seus impostos em dia.

Também afirmam que o contribuinte poderia requerer o parcelamento de má-fé apenas para ficar isento das multas de mora e depois deixar de pagar as parcelas cabíveis.

Outro argumento utilizado é que o parcelamento de débitos não é causa de extinção da obrigação tributária, mas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional.

Essa corrente doutrinária embasa o seu entendimento na súmula nº 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que diz que a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

O Superior Tribunal de Justiça ainda se utiliza dessa súmula para negar a configuração da denúncia espontânea no parcelamento:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL. MENOR ONEROSIDADE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. TAXA SELIC. 1. Não caracteriza o prequestionamento a assertiva de que os aclaratórios foram acolhidos para esse fim, sem a emissão de juízo de valor acerca do dispositivo legal. Súmula 211/STJ. 2. "A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia

espontânea" (Súmula 208/TFR). 3. É devida a Selic nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. 4. Agravo regimental improvido. (STJ, 2ª T., AgRg no REsp. 906877 / RS, rel. Min. Castro Meira, j.17.04.2004, DJ 26.04.2007).

A jurisprudência do STJ, no tocante à configuração da denúncia espontânea seguida do pedido de parcelamento da dívida não é unânime, havendo julgados que são favoráveis ao parcelamento:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA — TRIBUTÁRIO — PARCELAMENTO DO DÉBITO E DENÚNCIA ESPONTÂNEA — DIVERGÊNCIA SUPERADA - SÚMULA 168 DO STJ. É entendimento pacífico da egrégia Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça que restará configurada a hipótese de denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional quando houver parcelamento do débito, com a conseqüente exclusão da multa moratória. Impende a aplicação, in specie, do verbete sumular n. 168, que determina que 'não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no sentido do acórdão embargado'. Embargos de Divergência rejeitados. (STJ, 1ª T., EREsp 191195 / RS, rel. Min. Franciulli Netto, j. 18.06.2001, DJ 08.10.2001).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. MULTA INDEVIDA (Art. 138, CTN). 1. Deferido o parcelamento, tem-se que se equipara ao pagamento para efeito de denúncia espontânea. Assim, sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal. 2. Padrões legais sem interpretação e aplicação nas verberadas composições judiciais ordinárias, faltantes os embargos declaratórios ensejando a apreciação, à falta de prequestionamento, encontram óbices sumulares para admissão do Recurso Especial. Súmulas 282 e 356/STF. 3. Precedentes iterativos.4. Recurso parcialmente conhecido e provido apenas para excluir a multa moratória. (STJ, 1ª T., REsp. 193536 / RS, rel. Min. Milton Pereira, j. 12.06.2001, DJ 06.05.2002).

A corrente doutrinária, com a qual concordamos, defende que há a configuração da denúncia espontânea quando o contribuinte pede o parcelamento do seu débito e considera ultrapassada a súmula citada do Tribunal Federal de Recursos.

Os adeptos dessa corrente refutam o argumento de que o parcelamento concedido em caso de denúncia espontânea seria uma afronta ao princípio da isonomia. Não há tratamento privilegiado aos contribuintes que pagam as suas dívidas em parcelas, pois sobre o valor a ser pago incidem juros desde o vencimento do prazo para o pagamento até a data em que o débito é parcelado, além dos juros

correspondentes ao período futuro (da data do parcelamento até a data do pagamento de cada parcela).

Lemos (2002) defende esse posicionamento:

[...] certo é concluir que não se necessita de pagamento integral do tributo e multa para se caracterizar a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), bem como porque, pelo princípio da isonomia e na busca da justiça fiscal (art. 3º, I, da CF/88), não se poderia negar o parcelamento a quem, agindo de boa-fé, denuncia a infração, mas não possui o valor integral para fazer jus ao benefício fiscal, dado que o intuito é incentivar o pagamento do tributo sem a necessidade de intervenção do Estado. Além disso, se se pode parcelar débito quando há procedimento fiscal, muito mais razão há na aceitação do parcelamento quando o próprio contribuinte denuncia sua infração [...].

Como o parcelamento é concedido até para os que não cumprem as obrigações tributárias devidas e são apanhados pelo Fisco, não há razão para negá-lo aos contribuintes que querem ser beneficiados com a exclusão das penalidades através da denúncia espontânea. O objetivo desse instituto é estimular o voluntário saneamento da infração e não a impontualidade do devedor.

5.5 O PARCELAMENTO E O ARTIGO 155 - A DO CTN

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou ao Código Tributário Nacional o art. 155 - A e parágrafo 1º, que dispõem, *in verbis*:

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.

Após a inclusão desse novo artigo no CTN, a doutrina passou a divergir sobre a sua aplicabilidade no caso de denúncia espontânea seguida do pedido de parcelamento do débito.

Parte da doutrina acredita que o art. 155 – A é aplicado quando o contribuinte denuncia espontaneamente o seu débito e requer o seu parcelamento.

Segundo Zanon (2002), o art. 155 – A representa uma regra geral relativa aos parcelamentos que ao mesmo tempo é aplicável especificamente em caso de

requerimento de parcelamento na denúncia espontânea. Assim, o parcelamento requerido quando a dívida é confessada voluntariamente pelo contribuinte não exclui as multas cabíveis.

O Superior Tribunal de Justiça vem se utilizando desse novo artigo para negar o benefício da denúncia espontânea quando o contribuinte requer o parcelamento, conforme seguinte julgado:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DÉBITO TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO – MULTA MORATÓRIA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA AFASTADA. 1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 284.189/SP em 17/06/2002, reviu seu posicionamento, concluindo pela aplicação da Súmula 208 do extinto TFR, por considerar que o parcelamento do débito não equivale a pagamento, o que afasta o benefício da denúncia espontânea. 2. Entendimento consentâneo com o teor do art. 155-A do CTN, com a redação dada pela LC 104/2001. 3. Agravo regimental improvido. (STJ, 1ª T, AgRg nos EREsp 855436 / RS, rel. Min. Eliana Calmon, j. 14.03.2007., DJ 16.04.2007).

Aqueles que aceitavam a configuração da denúncia espontânea no caso de parcelamento de débito no STJ já atentam para o art. 155 – A, o que leva a crer que a jurisprudência daquele tribunal se firmará nesse sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. O pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea para fins de exclusão da multa moratória, sendo certo que o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou ao CTN o art. 155-A, somente reforçou o referido posicionamento (RESP Nº 284.189/SP). 2. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a *ratio essendi* da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento. 3. A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal. 4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais. 5. Agravo regimental desprovido. (STJ, 1ª T, AgRg no REsp 645429 / PE, rel. Min. Luiz Fux, j. 23.04.2004., DJ 22.11.2004).

Outros doutrinadores defendem que o art. 155 – A só se aplica quando o parcelamento de débito é requerido na ausência da denúncia espontânea. Esse artigo seria uma regra geral relativa aos parcelamentos.

Um dos argumentos utilizados é que o artigo citado não acrescentou nenhum dispositivo ao art. 138 do CTN, sequer mencionou a denúncia espontânea. Dessa forma, não há razão em ser utilizado para negar o pagamento parcelado àqueles que denunciam espontaneamente o seu débito. Além disso, o art. 155 – A está previsto no capítulo do CTN sobre suspensão do crédito tributário e não na parte atinente à responsabilidade por infrações, onde se encontra o art. 138.

O parágrafo 1º do art. 155 – A diz que salvo disposição de lei em contrário o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. A expressão “salvo disposição de lei em contrário” pode ser aplicada ao art. 138 do CTN, afastando a incidência das multas no caso de denúncia espontânea seguida de parcelamento. (MACHADO, 2006).

Também afirmam que não há antinomia entre o art. 138 e o art. 155 - A, mas sim a coexistência de duas normas de conteúdo distintos. O novo artigo não declarou expressamente revogado o art. 138, segundo o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe, *in verbis*:

Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Segundo Tavares (2002), o art. 155 – A é uma norma de cunho genérico, que dispõe que o parcelamento do crédito não exclui a incidência de juros e multas e o art. 138 é uma norma de cunho especialíssimo, que premia o voluntário saneamento do ilícito quando este é confessado ao Fisco.

Lemos (2002) defende esse mesmo ponto de vista:

[...] em relação à denúncia espontânea, se comprovou que o novo art. 155-A, § 1º, do CTN é norma geral, e que, ocorrendo a denúncia espontânea, ou seja, denúncia de infração antes de qualquer procedimento levado a efeito por parte do Fisco, dever-se-á aplicar o parágrafo único do art. 138 do CTN, pois é norma específica, dado que são institutos diferentes, mas, neste ponto, por interpretação lógica e sistemática, convergem para beneficiar o

contribuinte de boa-fé, e que não possui recursos para arcar de uma só vez com o seu débito [...].

Diante desses argumentos, não se pode afirmar que esse novo dispositivo impede a aplicação do art. 138 aos contribuintes que pedem o parcelamento da dívida porque nada alterou. No caso de denúncia espontânea só se deve aplicar a regra prevista no artigo 138 do CTN, que exclui as multas seja o pagamento à vista ou parcelado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A denúncia espontânea é o instituto previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional que exclui a responsabilidade pela infração se o contribuinte comunicar a infração por livre iniciativa antes do início de procedimento administrativo ou de medida de fiscalização relacionados com a infração.

Além disso, ele deverá, se for o caso, efetuar o pagamento do tributo devido e dos juros de mora ou depositar o valor arbitrado pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.

Este instituto gera várias controvérsias, que foram observadas ao longo do trabalho.

A primeira controvérsia tratada neste trabalho foi a questão da natureza jurídica da multa moratória e a sua possibilidade de ser excluída em caso de denúncia espontânea.

Observamos que há duas correntes doutrinárias distintas que atribuem um tipo de caráter à multa de mora. A corrente majoritária defende que essa multa possui natureza sancionatória, visando punir o contribuinte pelo atraso no pagamento do tributo. Outros doutrinadores afirmam que a referida multa possui caráter indenizatório, devendo recompor o erário público pelo prejuízo causado.

Um outro aspecto que é alvo de divergências é a exclusão da multa de mora em caso de denúncia espontânea. A doutrina majoritária defende que não há a cobrança dessas multas, opinião que também é reforçada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Assim, não haveria a aplicação do art. 161 do Código Tributário Nacional nesse caso.

Também é discutida se a multa de mora é aplicada quando o contribuinte denuncia a sua falta e requer o parcelamento do débito.

A multa não é aplicada quando há o pagamento integral do tributo e dos juros de mora. A doutrina e a jurisprudência são unânimes ao refutar a cobrança da multa nessa situação.

No entanto, não há essa unanimidade no caso de parcelamento, nem na doutrina, nem na jurisprudência, havendo decisões no Superior Tribunal de Justiça a favor e contra a aplicação da multa em caso de parcelamento.

A segunda controvérsia analisada foi o real alcance do instituto. A doutrina majoritária sustenta que a denúncia espontânea abrange tanto as infrações materiais (decorrentes do descumprimento de pagar o tributo) quanto às infrações formais (descumprimento de deveres normativos).

Por fim, foi analisado se a denúncia espontânea está configurada quando o contribuinte requer o parcelamento da dívida e se o artigo 155 – A, acrescentado ao Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, modificou a aplicação desse instituto.

Muitos doutrinadores defendem a aplicação do benefício previsto no artigo 138 do CTN quando o contribuinte confessa voluntariamente a sua falta, afirmando, entre outras coisas, que o artigo mencionado não deixa explícito a forma como o pagamento deve ser feito.

Outra parte da doutrina continua a afirmar que a exclusão da responsabilidade pela infração decorrente de denúncia espontânea só deve ser aplicada quando há o pagamento em cota única do tributo confessado. Esses doutrinadores se utilizam do artigo 155 – A, que dispõe que o parcelamento não exclui a incidência de juros e multas, para reforçar o seu posicionamento.

O Superior Tribunal de Justiça passou a negar o benefício decorrente de denúncia espontânea em caso de requerimento de parcelamento baseado nesse novo artigo.

A despeito da celeuma na doutrina e das divergências dos tribunais, foi possível expor a nossa opinião ao longo do trabalho.

Primeiramente, as multas de mora ou moratórias possuem natureza punitiva, apesar de opiniões contrárias de certos doutrinadores que insistem em afirmar que elas possuem caráter indenizatório. A função de indenizar o erário público pelo dano causado já é suprida pelos juros de mora, não havendo razão na cobrança de duas sanções com a mesma finalidade.

Tendo a multa moratória caráter punitivo, não é devida a sua cobrança em caso de denúncia espontânea, já que uma das finalidades desse instituto é a exclusão das penalidades.

Também afirmamos que o instituto alcança tanto as infrações decorrentes de descumprimento de obrigação principal como as de obrigação acessória, já que a expressão “se for o caso”, prevista no art. 138 do CTN, deixa claro que o legislador quis abranger os dois tipos de infração.

Finalmente, concordamos com os doutrinadores que sustentam que a denúncia espontânea está configurada mesmo em caso de parcelamento da dívida. Assim, o art. 155 – A não alterou o alcance do instituto, pois se trata de norma geral relativa aos parcelamentos e o art. 138, uma norma específica. Além disso, o art. 155 – A sequer mencionou a denúncia espontânea, não havendo antinomia entre as duas normas.

REFERÊNCIAS

ALCÂNTARA, Ciro Afonso de. **O caráter punitivo da multa de mora e sua inexigibilidade diante da denúncia espontânea**. Disponível em: <<http://www.jus.uol.com.br>>. Acesso em: 08-01-2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRAL, Welber. **Metodologia da pesquisa jurídica**. 2. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003.

BARROS, Felipe Luiz Machado. Denúncia espontânea: pressupostos de admissibilidade, requisitos de forma e impossibilidade de alteração do instituto pelas entidades tributantes. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos tribunais, n. 49:145-165, 2003.

BRASIL. **Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário**. Organização por Nylson Paim de Abreu Filho. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 290.190/RS, Rel. Min. Hélio Mosimann, **DJ de 11.05.1998**.

_____. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp 177072/RS, Rel. Min. José Delgado, **DJ de 29.03.1999**.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 952830/SP, Rel. Min. Castro Meira, **DJ de 01.10.2007**.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 220303/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, **DJ de 18.09.2000**.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 251214/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, **DJ de 14.08.2000**.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 901738/RS, Rel. Min. Humberto Martins, **DJ de 20.02.2008**.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 190388/GO, Rel. Min. José Delgado, **DJ de 22.03.1999.**

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 952830/SP, Rel. Min. Castro Meira, **DJ de 01.10.2007.**

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 906877/RS, Rel. Min. Castro Meira, **DJ de 26.04.2007.**

_____. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 191195/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, **DJ de 08.10.2001.**

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 193536/RS, Rel. Min. Milton Pereira, **DJ de 06.05.2002.**

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp 855436/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, **DJ de 16.04.2007.**

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 645429/PE, Rel. Min. Luiz Fux, **DJ de 22.11.2004.**

_____. Supremo Tribunal Federal. HC 74754/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, **DJU de 05.11.1999.**

CABRAL, Thiago de Melo. **Denúncia espontânea em matéria tributária: seus efeitos sobre as multas e as sanções de natureza penal.** Disponível em: <<http://www.jus.uol.com.br>>. Acesso em: 08-01-2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DESLANDES, Rosenice. **Denúncia espontânea: alcance e efeitos no direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, vol. 1: teoria geral do direito civil**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Denúncia espontânea em direito tributário. **Revista de interesse público**, Porto Alegre: Notadez, n. 32:101–130, 2005.

LEMOS, Rubin. **Parcelamento de débito tributário: enfoque atualizado pela Lei Complementar nº 104/2001**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. **Manual da monografia jurídica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

POLONI, Antônio Sebastião. **Denúncia espontânea em direito tributário: doutrina, jurisprudência, legislação e prática**. Campinas, SP: Agá Júris editora, 2000.

SARAIVA, José Alexandre. **Denúncia espontânea & multa moratória**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia espontânea no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ZANON, André Santos. A evasão tributária e a denúncia espontânea no direito tributário brasileiro. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos tribunais, n. 45:65–129, 2002.