

DENÚNCIA ESPONTÂNEA: OBSTÁCULOS PARA SEU GOZO PELO CONTRIBUINTE

Alexandre Macedo Tavares

Augusto Marchese

1. Introdução

A denúncia espontânea é um direito do contribuinte, cujos pressupostos de admissibilidade, apesar de estarem legalmente estabelecidos de forma taxativa, vêm sendo ampliados pelo Fisco e pelo Poder Judiciário, o que se perfaz em verdadeira afronta à *ratio essendi* do art. 138 do CTN, aos princípios de interpretação legal, à equidade e até mesmo ao bom senso.

A norma contida no art. 138 do Código Tributário Nacional, o qual se passa a chamar de CTN, assim disciplina:

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.

Como se bem pode notar, o citado artigo dá um prêmio ao contribuinte que delata ao Fisco infração por ele próprio cometida, tendo em vista que a denúncia espontânea exclui

a responsabilidade, elidindo, por conseguinte, a aplicação de multa sancionatória.

Todavia, alguns óbices têm sido criados pela Administração Pública, e até mesmo pelo Poder Judiciário, para que os contribuintes possam gozar plenamente das vantagens da denúncia espontânea, as quais lhes são oferecidas legalmente.

2. Natureza jurídica da regra disposta no art. 138 do CTN

Para se poder chegar à natureza jurídica da citada norma, devem-se tecer alguns breves comentários acerca dos conceitos e classificações gerais das normas.

A palavra “norma” vem do latim *norma*, a qual significa disciplinar ações ou atos (regras de conduta) prescrevendo tipos de organizações, impostos de forma coercitiva, posto que provida de sanção. Ela é dirigida às condutas das pessoas físicas e jurídicas, podendo, ainda, ter o sentido de um ato por meio do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém.¹

Percebe-se que tende intencionalmente à conduta de outrem não só quando, em consenso com seu sentido, prescreve (comanda) essa conduta, mas também quando permite e, relevantemente, quando confere o poder de realizar, isto é, quando a outrem é atribuído um determinado poder, principalmente, o poder de ele próprio estabelecer normas. Significa que algo *deve ser* ou acontecer, e, especialmente, que um homem deve se conduzir de determinada maneira.

1. KELSEN, Hans, 1881-1973. *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 4.

Assim, as normas jurídicas constituem a base delimitadora das ocupações teóricas dos juristas. Para Paulo Dourado de Gusmão:

[...] é a proposição normativa inserida em uma fórmula jurídica (lei, regulamento, tratado internacional etc.), garantida pelo poder público (direito interno) ou pelas organizações internacionais (direito internacional).²

Em suma, as normas possuem como objetivo principal a ordem e a paz social, e manifestam-se como um “dever-ser” de conduta, um conjugado de proibições, obrigações, permissões, faculdades, por meio do qual os homens designam entre si relações de subordinação, coordenação, organização.

Já, em especial, a norma jurídica, quando disciplina conduta, caracteriza-se pela bilateralidade, ou seja, por arrolar o direito de uma parte com a obrigação de outra, disciplinando uma relação social entre dois ou mais indivíduos. Caracteriza-se, ainda, pela generalidade, ou seja, a norma jurídica é geral e abstrata por não regular caso singular e por estabelecer padrão aplicável a muitos casos, enquadráveis no tipo nela previsto.³

A classificação das normas jurídica pode ser estabelecida em função de seu conteúdo, em função do grau de sua imperatividade, em função da natureza de sua sanção, em função de sua forma, em função da fonte e ordem jurídica a que pertence.⁴ Contudo, ante o caráter adstrito do presente trabalho, abordar-se-á a classificação da norma quanto a sua imperatividade.

2. GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do Direito*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 79.

3. GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Op. cit.*, p. 80

4. GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Op. cit.*, p. 81

No que concerne às normas imperativas discerne João Baptista Herkenhoff:

[...] tanto é imperativa a norma jurídica quando impõe uma conduta como quando proíbe uma ação, ou estabelece uma situação jurídica qualquer.⁵

Quanto à imperatividade, podem ser: a) de imperatividade absoluta ou impositiva ou de ordem pública; e, b) imperatividade relativa ou de ordem privada. Carlos Maximiliano apresenta a diferença entre ambas:

[...] entre as primeiras o interesse da sociedade coletivamente considerada sobrepõe a tudo a tutela do mesmo constitui o fim obrigatório; [...] enquanto o preceito de ordem privada sucede ao contrário: só indiretamente sucede o direito público, a sociedade considerada em seu conjunto; a proteção do direito do indivíduo constitui o objetivo primordial.⁶

As normas jurídicas imperativas apresentam diversos modos ou *funtores*⁷, dentre eles a doutrina seleciona três tipos: preceptivas, proibitivas e permissivas. Conforme Tercio Sampaio Ferraz Jr.:

5. HERKENHOFF, João Baptista. *Fundamentos do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 23.

6. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 176.

7. “O termo *funtor* nos vem da lógica. Trata-se de operadores lingüísticos que nos permitem mobilizar as asserções. Assim, a asserção “isto é comprar” pode ser modalizada por funtores como: é *proibido* comprar, é *permitido* comprar, é *vedado* comprar, é *obrigatório* comprar.” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio). *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 128).

As primeiras regem-se pelo *funtor* deôntonio (dever-ser) é obrigatório. As segundas, pelo *funtor* é proibido. As terceiras pelo *funtor* é permitido⁸.

No campo da tributação, como é sabido, prevalecem as normas jurídicas preceptivas, ou seja, de conduta obrigatória, vez que é por meio delas que se opera o surgimento dos deveres jurídicos circunscritos à obrigação tributária de dar (entrega de dinheiro ao Estado, a título de tributo), bem como de fazer, não fazer, ou tolerar (prestações positivas ou negativas de interesse de arrecadação e fiscalização), uma vez realizado o fato jurídico tributário.⁹

Contudo, as leis fiscais muito se assemelham das penais quanto à exegese porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais, não suportando, assim, o recurso da analogia, nem a interpretação extensiva, aplicando-se suas disposições no sentido rigoroso, *estrito*.¹⁰

No Direito Tributário, as normas, via de regra, têm por objetivo atalhar a fraude, o engano, o prejuízo, evitando que alguém possa atentar em relação à integridade do tributo, um bem pertencente ao Estado.

Ressalta-se, por último, que a norma jurídica permissiva é aquela que não obriga, nem proíbe determinada conduta, pelo contrário, apenas permite que a conduta seja praticada.

No Direito Tributário, conforme Maria Ângela Pacheco, existem ainda as normas indutoras de conduta. Percebe-se que

8. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Op. cit.*, p. 128.

9. TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70

10. MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p. 271.

se tratam de uma modalidade de normas permissivas, pois, além de permitirem determinada conduta, vão além, premiando aqueles que a seguem, induzindo o contribuinte de forma premente a seguir determinado comportamento. Sobre as normas indutoras de conduta leciona a autora:

[...] quando produzida nos moldes predeterminados, acabam lhe conferindo um benefício, uma vantagem especial, denominada pela doutrina estrangeira de “sanções positivas”.¹¹

Perante o exposto, tal entendimento leva a concluir que a norma do art. 138 do CTN é uma norma indutora de conduta, uma vez que se infere do núcleo do seu tipo que não há uma exigência de um comportamento obrigatório ou proibitivo, mas, ao contrário, uma faculdade de agir, colocada à esfera de disposição dos destinatários, dando-lhes como prêmio o direito à exclusão da responsabilidade pela infração cometida, sempre que o autor do fato delituoso escolha pelo voluntário saneamento da falta.

E é exatamente nessa cadência de pensamento que Maria Ângela Pacheco classifica o disposto no art. 138 do CTN como norma indutora de conduta, pois:

[...] não obriga, nem proíbe, mas induz o cidadão a um comportamento. Deixa-lhe a opção de realizar ou não os pressupostos criados na hipótese da norma para obtenção de uma vantagem ou de um prêmio.

11. PACHECO, Maria Ângela. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 57, 2000, p. 8.

Neste caso, a norma, indutora do comportamento, também será seguida de uma norma secundária cuja finalidade é reassegurar o cumprimento da primeira e conceder-lhe o prêmio prometido.¹²

Destarte, um eficaz estímulo ao contribuinte é a causa determinante da existência do art. 138 do CTN, sendo fácil empreender que o legislador procurou gratificar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com o fito de instigar o infrator a regularizar sua situação fiscal, sendo tal intenção legislativa o fator utilizado para se determinar a natureza jurídica da norma estudada como norma indutora de conduta.

3. Pressupostos de admissibilidade à configuração de denúncia espontânea

No que concerne à figura da espontaneidade, esta se encontra explicitamente alicerçada na redação do art. 138 do CTN, assim como é do próprio artigo que se erguem os outros pressupostos indispensáveis. Para melhor compreensão do instituto, cumpre novamente transcrevê-lo:

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.

12. *Op. cit.*, p. 8.

Neste diapasão, são requisitos fáticos da denúncia espontânea: a) tempestividade; b) especificidade do procedimento; c) “se for o caso”, pagamento do tributo e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada, quando o montante depender de apuração.

3.1 Tempestividade

No que se refere à espontaneidade, sob a luz do art. 138 do CTN, mais especificamente o que dispõe o seu parágrafo único, é toda reparação do ilícito que anteceda um procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração autodenunciada. O art. 7º do Decreto n. 70.235/72, o qual regula o processo administrativo no campo da administração Pública Federal, prevê as três balizas capazes de impor a exclusão dessa comentada espontaneidade fiscal:

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

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

Assim, o processo administrativo tributário, que é entendido como uma sucessão ordenada de atos e termos que possuem como escopo a obtenção de um pronunciamento conclusivo por parte da autoridade competente, independentemente de qual seja a decisão administrativa, tem seu início

estabelecido nos termos dos incisos I a III do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, encerrando em seu texto três oportunidades *numerus clausus*. E não é outra a conclusão que advém da leitura da exposição de motivos do referido Decreto, no seu item “7”, posto que a sua análise ressalta de forma clara a *mens legis* da norma, a qual foi precisar o exato início do procedimento fiscal, também como forma de garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos:

Considerou-se conveniente precisar o início do procedimento fiscal, distinguindo-o da fase litigiosa. A formalização da exigência será feita através de auto de infração ou notificação de lançamento de ofício, dirimindo-se dúvidas e estabelecendo condições para permitir à administração o exercício de sua atividade e ao contribuinte o do pleno direito de defesa.¹³

Desta forma, com o início de um procedimento administrativo relacionado com uma infração, ocorre a perda do direito à configuração da denúncia espontânea, entendendo-se que não será considerada espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer “procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

3.2 Especificidades do procedimento

Como visto, quando iniciado o procedimento fiscal, perderá a denúncia o caráter da espontaneidade, obviamente, desde que a medida fiscalizatória guarde relação direta com a infração praticada, sob pena de quebra do devido processo

13. Exposição de Motivos do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Enviado por: <protocolo@planalto.gov.br>. Enviado em: 15 jul. 2009.

legal administrativo. Como claramente estabelecido na parte final do art. 138 do CTN, excluirá a espontaneidade tão somente aqueles procedimentos “relacionados com a infração”. Nas palavras do professor Alexandre Macedo Tavares:

Não é qualquer fiscalização indiscriminada e imprecisa – sem objetivo individualizado ou à mercê de futura individualização, ou até mesmo quaisquer comunicados genéricos (notificação e intimação) – que terá força suficiente para fulminar o direito potestativo à confissão espontânea consagrada pelo art. 138 do CTN. A especificidade do procedimento administrativo fazendário é *conditio sine qua non* à pretensa desconfiguração da espontaneidade, fim inspirador da norma indutora de conduta prevista no art. 138 do CTN.¹⁴

Assim, ao lavrar o termo de início de fiscalização, deverá o agente administrativo caracterizar o que irá fiscalizar para demonstrar que a medida de fiscalização possui direto relacionamento com a infração fiscal, pois só com tal certeza se criará óbice para que o contribuinte goze do benefício constante do art. 138 do CTN. Apenas assim é que o fisco poderá impedir o direito subjetivo do contribuinte autodenunciante de ver excluída sua responsabilidade pela prática de ilícito tributário administrativo.

Conclui-se, assim, que meras fiscalizações genéricas ou até mesmo pendências de processos (administrativo ou judicial) sobre outros assuntos, os quais não possuem nexos com a infração que se pretende denunciar espontaneamente, não anulam a sistemática estabelecida pela norma indutora de conduta elencada no art. 138 do CTN.¹⁵

14. *Op. cit.*, p. 83.

15. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 194

3.3 Pagamento do tributo devido ou depósito do valor arbitrado

Analisaremos, agora, o último pressuposto normativo sem o qual não existe a possibilidade da configuração da denúncia espontânea: o pagamento do tributo devido ou do valor arbitrado, “se for o caso”.

O referido dispositivo estudado, em seu *caput*, discorre que a responsabilidade será 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”.

Com a leitura do art. 138 do CTN, faz-se necessário verificar a natureza da infração fiscal. As obrigações tributárias como gênero dividem-se em duas espécies: as obrigações principais¹⁶ e as acessórias¹⁷. Levando-se em conta as espécies de obrigações tributárias, tem-se que o não cumprimento da obrigação principal, no prazo legalmente estipulado, opera o surgimento de uma infração tributária material ou substancial, ao passo que o não cumprimento de um dever tributário instrumental representa o cometimento de uma infração tributária formal.

Exposto isto, quanto ao alcance do instituto, necessário admitir que a denúncia espontânea alcança, indistintamente, tanto as infrações materiais ou substanciais, quanto as infra-

16. Levando em consideração o que preceitua o § 1º do art. 113 do CTN, tem-se como objeto da obrigação tributária principal o comportamento do sujeito passivo (contribuinte), relacionado à entrega de dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar).

17. Já nos termos do § 2º do referido preceito legal, temos que o objeto da obrigação tributária acessória é todo e qualquer comportamento humano, obrigado pela legislação tributária, não relacionada com a entrega de dinheiro aos cofres públicos.

ções formais, sendo as primeiras aquelas resultantes da falta de pagamento do tributo devido, e as segundas, frutos do não cumprimento das obrigações positivas ou negativas previstas na legislação tributária.

Quando se tratar de uma infração tributária material ou substancial, fruto do não cumprimento de uma obrigação tributária principal, portanto, faz-se imperativo, para usufruir dos benefícios do art. 138 do CTN, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o *quantum debeat* depender de apuração.

Quando estiver relacionado com infração formal, decorrente, por sua vez, do não cumprimento de um dever formal (desvestido de caráter patrimonial), não há de se falar em pagamento de tributo, uma vez que se trata de objeto não pertencente à essência (tipicidade) da infração realizada.

Desta forma, de acordo com o instituto da denúncia espontânea, sempre que a infração tenha sido de não pagar o tributo, ao proceder com a autodenúncia, deve o contribuinte realizar seu pagamento acrescido dos juros de mora e/ou realizar o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante depender de apuração.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade suscitados alhures, a denúncia espontânea provoca ao contribuinte ou responsável o benefício da exclusão da responsabilidade pela prática de determinado ilícito tributário, a qual resulta na ilegitimidade da aplicação de qualquer sanção de índole punitiva, tal qual a imposição de penalidades pecuniárias (multas fiscais).

4. Inalterabilidade do instituto pelo Fisco

A inalterabilidade do instituto da denúncia espontânea favorece o contribuinte das conseqüências da situação de infrator, uma vez que ele, ao denunciar espontaneamente a infração que praticou, sinalizando a desistência do “proveito da infração”, goza da certeza dos pressupostos que deveria seguir para, automaticamente, livrar-se da imposição de penalidades.

Como elenca Alexandre Macedo Tavares a respeito do tema:

[...] o art. 138 do CTN não pode ser encarado como uma norma tributária *em branco*, muito pelo contrário, caracteriza-se como uma norma tributária de eficácia plena e aplicabilidade imediata, isto é, uma norma tributária auto-executável, naturalmente imprópria à ulterior regulamentação.¹⁸

Nessa vereda, não se torna possível qualquer normatização do art. 138 do CTN que não seja a previsão dada pela própria lei, a qual, sendo uma norma de cunho nacional, não há de permitir que um simples decreto ou até mesmo uma legislação ordinária altere o seu sentido e o seu alcance. Por tais razões, o Fisco jamais poderá baixar normas próprias, como resoluções e portarias, para restringir o direito do contribuinte de realizar denúncia espontânea de infração cometida.

Aliás, tal posicionamento reflete a acepção do princípio da proteção da confiança, que, conforme Geraldo Ataliba:

[...] o fisco não pode “aproveitar” soesmente o art. 138 do CTN, para punir o contribuinte que adere a seu espírito. No instante

18. *Op. cit.*, p. 91.

em que isso fosse tolerado, ele (art. 138) seria inutilizado e teria perdido toda sua significação e eficácia. A lei tributária deixaria de servir à sua natural teleologia (abastecer os cofres públicos) e empobrecer-se-ia como instrumento de indução de comportamentos corretivos dos contribuinte.¹⁹

Ocorre que, em contraposição a tal princípio, o Fisco vem obstaculizando o direito do contribuinte ao gozo das benesses advindas da denúncia espontânea, arguindo que a mesma não poderia ser caracterizada quando da declaração e não pagamento de tributos lançados por homologação, como se infere da seguinte ementa de julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Ementa: TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO COM ATRASO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO-CARACTERIZAÇÃO – INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA – Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea. Desta forma, o contribuinte que liquidar com atraso valores informados em sua Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, recolhendo somente o tributo devido, sem o acréscimo dos juros de mora e a respectiva multa de mora, não encontra amparo no instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTO RECOLHIDO APÓS VENCIMENTO SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA – É cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II, da Lei n. 9.430, de 1996, sob o argumento do não

19. ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 17-29, 1994, p. 26.

recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea. Recurso negado.²⁰

Como se vê, além do pagamento dos juros e multa de mora, o Fisco impõe ao contribuinte que realiza a denúncia espontânea dos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, o pagamento da multa punitiva (de ofício), por entender que não se pode configurar a denúncia espontânea nesses casos.

Tal discussão chegou ao âmbito do Poder Judiciário, tendo sido o entendimento sobre o caso uniformizado mediante a edição de uma súmula pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verá a seguir.

5. Tributo declarado e não pago e denúncia espontânea

O uso da denúncia espontânea desonera o contribuinte das consequências emergentes da situação de infrator em que se encontra, pois, a partir do momento em que este denuncia espontaneamente a infração praticada, junto com o pagamento do tributo devido acrescido de juros e correção monetária ou depósito do valor arbitrado, acaba indicando a desistência do proveito da infração. Consequentemente, livrando-se da condição de infrator, o contribuinte se exime das sanções consistentes no pagamento de penalidades pecuniárias, seja a

20. 1º CC, Recurso 141930, Acórdão 104-20907, 4ª C., Relator Nelson Mallmann, j. em 11/08/2005.

título de multas moratórias²¹ –²² e de punitivas, estando isento de penalidades com intenção punitiva.

Trata-se de um princípio processual tributário universal, como ressalta Geraldo Ataliba:

É um princípio processual tributário universal - também consagrado no Brasil, com profundas raízes no nosso espírito jurídico e nos mais sadios preceitos de moralidade administrativa – que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais, para proceder a retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso, sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração do dolo e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as conseqüências cíveis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstos em lei, para o caso.²³

Ocorre que, em contraposição a tal pensamento, o Superior Tribunal de Justiça passou a praticar restrição ao alcance da regulamentação da denúncia espontânea, pois possui uma firme orientação no sentido de demonstrar-se inaplicável o art.

21. Existem decisões divergentes no âmbito administrativo (2º CC, Acórdão 202-17387; 1º CC, Acórdão 104-22879) acerca da exclusão da multa moratória quando da realização de denúncia espontânea, porém, no âmbito judicial tal posicionamento já se encontra pacificado no sentido de que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea (STJ, REsp 922206).

22. Nesse sentido, profere Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias sanções tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 106-107): “[...] 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 inflicção 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.”

23. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIII, n. 13, p. 31-39, 1974, p. 33.

138 do CTN, nos casos em que o contribuinte declara ao Fisco os tributos lançados por homologação, mas os paga fora do prazo legal.

Citado entendimento do Superior Tribunal de Justiça já foi uniformizado pela edição da Súmula 360: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarada, mas pagos a destempo”.

É que, para o Superior Tribunal de Justiça, “a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte”.²⁴

Como se pode notar, tal posicionamento macula o pressuposto da tempestividade da denúncia espontânea. Isso porque, a já citada regra do art. 7º do Decreto n. 70.235/72 prevê as três balizas capazes de impor a exclusão da espontaneidade fiscal, uma vez que encerram em seu texto três oportunidades *numerus clausus*, e nela não está diposto que a declaração do contribuinte substituirá uma das formas de iniciação dos procedimentos fiscais. Como se bem extraiu da exposição de motivos do Decreto, a *mens legis* da norma foi precisar o exato início do procedimento fiscal, também como forma de garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos.

Neste norte, insta ressaltar que as normas integrantes do Direito Tributário não possuem qualidades que a distanciam

24. REsp. 850.423/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Primeira Seção, julgado em 28.11.07, DJU 07.02.08

da forma como devem ser interpretadas as demais normas dos outros ramos do Direito. Os arts. 4º e 5º da Lei de Introdução ao Código Civil devem ser utilizados também para fins de interpretação do Código Tributário, no sentido de que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes, os princípios gerais do Direito”, e que, “na aplicação da Lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. E, neste ponto, parece ter agido desacertadamente o Superior Tribunal de Justiça quando firmou tal posicionamento.

Note-se que a falta de uma norma legal específica, e também de definição da palavra “infração”, leva à conclusão de que a denúncia espontânea, sem distinção, está relacionada com as infrações tributárias formais e materiais, não podendo o Poder Judiciário diferenciá-las para fins de aplicação do instituto, distinguindo as obrigações atreladas aos tributos lançados por homologação das demais.

No entanto, vê-se que os julgadores abriram mão do método integrativo, e restringiram a interpretação favorável ao sujeito passivo, não encontrando a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça suporte de validade no art. 112 do CTN, pois não se admite o emprego da *analogia in malam partem*:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Desta forma, não pode uma mesma conduta humana, com intuito do voluntário abandono do propósito delitivo, à luz do art. 138 do CTN, ser concomitantemente verdadeira na hipótese de infração material e falsa na hipótese de infração formal ao mesmo tempo.

Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir (*ubi Lex non distinguit nec distinguere debemus*). Tal entendimento resulta da falta de visão sistêmica do direito e, especialmente, do descuido ao aspecto teleológico que informa a norma indutora de conduta em estudo, pois a sua finalidade é o cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelo contribuinte, o qual obterá, assim, a tão almejada (pelo Fisco, principalmente) regularidade fiscal.

Hodiernamente, gize-se que muitas são as dificuldades encontradas pelos empresários no que tange ao adimplemento das obrigações tributárias. Nos lançamentos por homologação, por exemplo, além de prestar informações, deve também o contribuinte pagar antecipadamente o tributo, pois este é recolhido instantaneamente.

Não obstante, têm-se as dificuldades de se obter o adimplemento à vista por parte de compradores ou até mesmo o risco do seu inadimplemento, que gera falta de “caixa”. A falta de “caixa” é uma situação corrente, e nesse ínterim, não se pode premiar as empresas que omitem informações em suas declarações, agindo sorrateiramente ao Fisco, buscando inclusive o instituto da prescrição, deixando de prestigiar aquelas que desejam declarar em tempo suas obrigações tributárias, as quais, pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, acabam não podendo gozar dos benefícios da denúncia espontânea.

Trata-se de um total contrassenso prestigiar os contribuintes que omitiram informações ao Fisco quando realizam a denúncia espontânea, em detrimento das que as prestam de forma correta, mas, passando por dificuldades financeiras, não conseguem adimplir os tributos devidos em tempo, e, quando vão se utilizar do art. 138 do CTN, acabam não obtendo a tutela desejada.

Desta maneira, não admitir a possibilidade de o contribuinte invocar as benesses do art. 138 do CTN, quando da hipótese de tributo declarado e não pago, mostra a ausência de equidade no julgado, a qual o Direito e o bom senso não podem asilar. Ademais, o bom senso que possui estreita relação com a equidade é um relevante valor que deve ser considerado em toda e qualquer solução de impasses, antinomias e litígios.

6. Considerações finais

A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, tem natureza jurídica de uma norma indutora de conduta, uma vez que se infere do núcleo do seu tipo que não há uma exigência de um comportamento obrigatório ou proibitivo, mas, ao contrário, uma faculdade de agir.

Assim, a norma tem como fim ser um estímulo ao contribuinte para cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias não cumpridas dentro do prazo legal, uma vez que instiga o infrator a regularizar sua situação fiscal mediante a exclusão da responsabilidade, elidindo, por conseguinte, a aplicação de multas sancionatórias.

Conforme a sua forma legal, estabelecida no art. 138 do CTN, os seus requisitos de admissibilidade são: a especifici-

dade do procedimento; se for o caso, o pagamento do tributo acrescido de juros de mora e correção monetária, ou o depósito da sua importância; e, a tempestividade.

Quanto à “especificidade do procedimento” perderá a denúncia o caráter de espontaneidade quando iniciado o procedimento fiscal, desde que a medida fiscalizatória tenha relação direta com a infração praticada, sob pena de quebra do devido processo legal administrativo.

No que se relaciona à “tempestividade”, encontra-se ela explicitamente identificada no Decreto n. 70.235/72, art. 7º, pois estão ali erigidas as três balizas *numerus clausus* capazes de determinar o início do procedimento fiscal, sendo elas: **I** - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; **II** - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; **III** - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. Portanto, com o início de um procedimento administrativo relacionado com uma infração, ocorre a perda do direito à configuração da denúncia espontânea.

Quanto ao “pagamento do tributo devido ou depósito do valor arbitrado”, de acordo com o instituto da denúncia espontânea, sempre que a infração tenha sido de não pagar o tributo, ao proceder com a autodenúncia, deve o contribuinte realizar seu pagamento acrescido dos juros de mora e/ou realizar o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante depender de apuração.

Desta forma, ao optar pelo uso da denúncia espontânea o contribuinte fica desonerado das consequências emergentes do estado de infrator em que se encontra, pois, a partir do momento que este denuncia espontaneamente a infração co-

metida, junto com o pagamento do tributo devido acrescido de juros e correção monetária ou depósito do valor arbitrado, acaba indicando a desistência do proveito da infração, consequentemente, livrando-se da condição de infrator.

Contudo, embora estejam claramente dispostos em lei os pressupostos para uma denúncia espontânea válida, tanto o Fisco, quanto o Poder Judiciário, vêm dificultando a fruição pelos contribuintes das benesses legalmente oferecidas pelo art. 138 do CTN, por meio da criação de uma nova hipótese de início de procedimento fiscal não prevista no art. 7º, do Decreto n. 70.235/72: a declaração do contribuinte nos tributos lançados por homologação mas não pagos no prazo legal.

Além do pagamento dos juros e multa de mora, o Fisco comina ao contribuinte que pratica a denúncia espontânea dos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, o pagamento da multa punitiva (de ofício), por entender que não se pode configurar a denúncia espontânea nesses casos.

Para o Superior Tribunal de Justiça, a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça até mesmo uniformizou o entendimento, mediante a edição da Súmula 360, retirando do contribuinte o direito de usufruir das vantagens da denúncia espontânea quando declara corretamente suas obrigações tributárias, sem omitir quaisquer informações ao Fisco, mas que muitas vezes, passando por dificuldades econômicas, não consegue adimplir as mesmas no prazo legal.

Como se pode notar, tal interpretação macula o pressuposto da tempestividade da denúncia espontânea, ofendendo a *mens legis* das normas que delimitam com precisão o exato início do procedimento fiscal, também como forma de garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos.

Com tal posicionamento, o Superior Tribunal de Justiça acaba, por vezes, beneficiando contribuintes que omitiram informações ao Fisco, em detrimento dos que as prestaram de forma correta, prolatando decisões que ferem os princípios de interpretação legal, equidade e, até mesmo, o bom senso.

Itajaí/SC 13 de janeiro de 2010

7. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 17-29, 1994.

_____. Espontaneidade no procedimento tributário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIII, n. 13, p. 31-39, 1974.

BRASIL, Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. Exposição de Motivos do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Enviado por: <protocolo@planalto.gov.br>. Enviado em: 15 jul. 2009.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso n. 141930. Acórdão 104-20907. Rel. Nelson Mallmann, Quarta Câmara, julgado em 11 ago. 2005. Disponível em: < <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso n. 152547. Acórdão 104-22879. Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, Quarta Câmara, julgado em 05 dez. 2007. Disponível em: < <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. Segundo Conselho de Contribuintes. Recurso n. 131849. Acórdão 202-17387. Rel. Antônio Zomer, Segunda Câmara, julgado em 21 set. 2006. Disponível em: < <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 850.423. Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28 nov. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 922.206. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 05 ago. 2008. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 360*. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarada, mas pagos a destempo. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias sanções tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do Direito*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

HERKENHOFF, João Baptista. *Fundamentos do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

KELSEN, Hans (1881-1973). *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

PACHECO, Maria Ângela. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 57, p. 07-18, 2000.

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

