

**EXTENSÃO DOS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA ÀS INFRAÇÕES
PENAIIS E AOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO, QUANDO APRESENTADA A DECLARAÇÃO E NÃO
RECOLHIDO O TRIBUTO DEVIDO.**

VICTOR

PONTES

DE

MAYA

GOMES



Sócio do escritório Pontes & Cardoso Advogados, pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e em Planejamento Tributário e Societário pela Associação Paulista de Estudos Tributários - APET.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	3
2. AS PREMISSAS ADOTADAS	4
3. DESENVOLVIMENTO DO TEMA	9
3.1 O INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	9
3.1.1 NATUREZA JURÍDICA	9
3.1.2 PRESSUPOSTOS	10
3.1.3 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E A MULTA DE MORA	12
3.1.3.1. MULTA DE MORA: NATUREZA JURÍDICA DE INDENIZAÇÃO (COMPENSAÇÃO) OU SANÇÃO?	13
3.1.4 OS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	15
3.1.4.1. QUANTO ÀS MULTAS DE MORA	16
3.1.4.2. NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUANDO EFETUADA A DECLARAÇÃO E NÃO RECOLHIDO O TRIBUTO DEVIDO 	18

3.1.4.3. NAS INFRAÇÕES PENAIS	22
4. CONCLUSÃO	26
5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	27

1. INTRODUÇÃO

Há muito tempo presente em discussões doutrinárias e nos principais tribunais superiores do país – e nem por isso objeto de entendimento uníssono e incontroverso – o tema deste trabalho de conclusão de curso foca a discussão acerca da aplicabilidade dos efeitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional aos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando oferecida a declaração correlata e não recolhida a quantia referente ao tributo, bem como a extensão dos efeitos da denúncia espontânea às infrações de natureza penal.

Considerando a diversidade de pontos polêmicos que envolvem o tema em toda sua extensão até o alcance de conclusão coerente com as premissas adotadas, que serão apresentadas no decorrer desta dissertação, haverá, primeiramente, uma abordagem detalhada, dentro das limitações impostas¹, é claro, da natureza jurídica da denúncia espontânea, de suas principais características e dos pressupostos para efetivação de seus efeitos.

Num segundo momento, possuindo o instituto da denúncia espontânea como decorrência legal a exclusão da responsabilidade do sujeito passivo por infrações eventualmente praticadas, tratar-se-á das sanções² pecuniárias ou multas, com ênfase em suas espécies (neste caso, especificamente as multas de mora e punitiva) e finalidade, caráter ou natureza jurídica.

¹ Limitações quanto à extensão do Trabalho de Conclusão de Curso – TCC, ou seja, no máximo de 30 (trinta) laudas.

² Para ainda não dizer penalidades ou punições, já que entendemos inexistir multa desprovida de característica punitiva, penalizatória.

Daí em diante, fixadas as premissas necessárias e analisados alguns julgados cuidadosa e criteriosamente selecionados, tanto contrários como favoráveis ao posicionamento adotado, este começará a ser construído, chegando-se, por fim, a um desiderato pessoal e a nosso ver bastante razoável acerca dos efeitos e extensão do instituto ora estudado, que a despeito de discrepar do entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça, baseia-se em respeitada doutrina.

2. AS PREMISSAS ADOTADAS

Orientando-se pela organização dissertativa de Aurora Tomazini Carvalho, que em artigo intitulado de “*Aspectos atuais da legislação federal – exclusão da multa em denúncia espontânea, parcelamento e as alterações da Lei Complementar 104/01 ao artigo 155 do CTN*”³, a nosso ver, estruturou e esquematizou perfeitamente suas idéias do ponto de vista do leitor, serão fixadas certas premissas diretamente relacionadas com a redação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, no precípua intuito de tentar afastar eventuais interrogações sobre o posicionamento exposto.

Primando pela compreensão plena do leitor, e preferindo o excesso à falta, já que por diversas vezes será transcrito o artigo objeto deste estudo, segue sua clara redação, 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.

Da íntegra do citado artigo, destacam-se alguns termos de maior relevância, tais como **responsabilidade, infração, pagamento, tributo, juros de mora**, procedimento

³ <http://www.idtl.com.br/artigos/142.html>

administrativo, cujas definições influenciarão diretamente na conclusão, ou seja, no dimensionamento dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, para ser mais específico.

Pois bem. Apontados alguns termos indispensáveis para o alcance da conclusão coerente do presente estudo, caberá, agora, abordar cada um deles separada e individualmente (e unicamente para os fins a que este se presta), na ordem em que vêm dispostos na redação do artigo mencionado, ressaltando-se mais uma vez a necessidade de abordagem resumida em virtude das limitações impostas.

a) Responsabilidade:

Para Sérgio Cavalieri Filho⁴, *“Em seu sentido etimológico, responsabilidade exprime idéia de obrigação, encargo, contraprestação. Em sentido jurídico, o vocábulo não foge dessa idéia. Designa o dever que alguém tem de reparar o prejuízo decorrente da violação de um outro dever jurídico.”*

Visando aclarar ainda mais a idéia sobre o conceito de responsabilidade, esse mesmo autor, distinguindo obrigação de responsabilidade, leciona que

*Obrigação é sempre um dever jurídico originário; responsabilidade é um dever jurídico sucessivo, conseqüente à violação do primeiro. Se alguém se compromete a prestar serviços profissionais a outrem, assume uma obrigação, um dever jurídico originário. Se não cumprir a obrigação (deixar de prestar os serviços), violará o dever jurídico originário, surgindo daí a responsabilidade, o dever de compor o prejuízo causado pelo não cumprimento da obrigação.*⁵

Entender-se-á por responsabilidade, portanto, o dever de reparar os efeitos prejudiciais causados a outrem pela prática de ato ilícito ou infração. Em outros termos, responsabilidade é a conseqüência obrigacional que surge em face do descumprimento do dever legal.

⁴ Programa de Responsabilidade Civil, 6ª Ed., revista, aumentada e atualizada, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 24.

⁵ Idem, p. 24.

b) Infração:

Aurora Tomazini de Carvalho, no texto inicialmente citado, define infração como “*o fato jurídico ilícito, decorrente do não cumprimento do dever jurídico prescrito no conseqüente de uma norma primária dispositiva tributária.*”

E continua esclarecendo que

A norma que institui o tributo[19] prescreve que se ocorrer determinado fato, nasce para o sujeito passivo (contribuinte) o dever de pagar tributo[20] a um determinado sujeito ativo. A verificação (em linguagem competente) do não cumprimento desse dever jurídico caracteriza-se como infração[21].

Portanto, em outras palavras, infração é o ato jurídico decorrente da violação de um dever legal, cuja prescrição (da violação de dever legal) se encontra no antecedente de uma norma primária sancionatória⁶.

c) Pagamento

Tendo em vista a clareza da redação do artigo 138 do CTN, e especialmente em face da inexistência de divergências quanto ao significado do termo pagamento em si, além da limitação já mencionada, adotar-se-á como premissa a definição de pagamento prevista no léxico eletrônico Michaelis, que segue transcrita:

pa.ga.men.to

sm (*pagar+mento*²) **1** Cumprimento efetivo da obrigação exigível, pela realização da prestação. **2** Satisfação de prestação pecuniária para extinguir uma dívida.

Pagamento será, para os fins deste estudo, o adimplemento de prestação em dinheiro que tem o condão de extinguir uma dívida.

⁶ Exemplificando de maneira resumida, o antecedente dessa norma primária sancionatória seria dado o não pagamento do tributo, com o seguinte conseqüente: deve haver o pagamento de multas, juros, etc.

Ademais, corroborando com tal definição, o próprio Código Tributário Nacional, em seus artigos 156, inciso I⁷, e seguintes, considera o pagamento como forma de extinção de uma dívida (crédito tributário).

d) Tributo

A despeito das coerentes críticas procedidas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho⁸, será adotada a definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional para os fins a que se presta o estudo em questão, no qual tributo é “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

É que na fixação dessa premissa, tem-se o intuito de enfatizar, quando da definição, a correspondência do tributo unicamente com a obrigação principal, ou seja, de pagar quantia em dinheiro relacionada a fato jurídico lícito.

e) Juros de Mora

Na esteira do artigo 161 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita, entende-se por juros de mora a remuneração do capital devido a ser paga pelo contribuinte (ou sujeito passivo, para ser mais preciso) em decorrência do inadimplemento (entenda-se vencimento) de uma obrigação tributária?

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. [...]

⁷ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento;

⁸ Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 24 e seguintes.

⁹ Neste caso, uma obrigação tributária no sentido lato, podendo tratar-se tanto de uma obrigação tributária principal, de pagamento do tributo, como de uma obrigação tributária acessória, decorrente de penalidades, convertida em principal.

Acerca da natureza jurídica do juro de mora, conveniente trazer ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “*em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo.*”¹⁰

f) Procedimento administrativo

Quanto ao termo procedimento administrativo, não haverá qualquer fixação de premissa. Sua menção traz a intenção única de suscitar argumento pouco explorado pela doutrina (para não dizer inexplorado¹¹), argumento este que, inclusive, poderia também ser utilizado para fortalecer ou até mesmo desbancar a tese de que os efeitos da denúncia espontânea se aplicam aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (quando declarado e não pago a quantia referente ao tributo), a depender do posicionamento quanto à natureza jurídica do próprio lançamento por homologação ou auto-lançamento.

Explica-se, resumidamente, tal raciocínio: caso seja considerado o lançamento como ato exclusivo da Administração Pública, procedido por meio de seus agentes, o auto-lançamento (o simples fato de existir a apresentação de DCTF, por exemplo), que é procedido unicamente pelo contribuinte sem qualquer interferência da Administração, não poderia ser considerado um entrave para a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, podendo, portanto, haver as exclusões previstas no artigo 138 do CTN mesmo quando apresentada a declaração pelo contribuinte e não recolhido o tributo correlato.

Certamente, entendimento no sentido contrário quanto à natureza jurídica do lançamento, não autorizaria a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea a casos como tais. Haveria, aí sim, um verdadeiro entrave, já que a denúncia espontânea somente se caracteriza sendo anterior ao início de qualquer procedimento administrativo.

3. DESENVOLVIMENTO DO TEMA

3.1. O INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

3.1.1. NATUREZA JURÍDICA

¹⁰ Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias – Sanções Tributárias, 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 71/72.

¹¹ Pelo menos até os limites da bibliografia consultada.

Nas sábias palavras de Alexandre Macedo Tavares, quem, *data venia*, melhor discorreu sobre a natureza jurídica da denúncia espontânea, orientado pelas lições do Professor Geraldo Ataliba, a denúncia espontânea “*assume roupagem de direito eminentemente potestativo*”¹² e “*encampa nímia natureza de direito público subjetivo pertencente aos contribuintes pátrios*”.¹³

Baseando-se nestas lições, que serão aprofundadas logo a seguir, a denúncia espontânea pode ser considerada como um direito público subjetivo (potestativo) dos contribuintes.

Pois bem. Antes de qualquer coisa, cabe ressaltar que a norma jurídica correspondente à denúncia espontânea opera no modal deôntico permissivo, haja vista não se tratar de uma obrigação, tampouco trazer uma proibição. Trata-se, portanto, de norma jurídica indutora de conduta, que é justamente aquela

que não obriga, nem proíbe determinado comportamento, ao revés, limita-se a induzir o cidadão à prática voluntária de uma conduta (= *facultas agendi*) que, realizada nos moldes predeterminados, acabam lhe proporcionando um benefício, um prêmio, uma vantagem especial, denominada pela doutrina estrangeira de “sanções premiais” ou “sanções positivas.”¹⁴

Além disso, tratando-se de uma faculdade e considerando os seus efeitos exclusivos de responsabilidade por infrações, certamente, ter-se-á que correlata norma jurídica é direcionada aos sujeitos passivos da obrigação tributária e não ao Estado.

Conseqüentemente, sendo uma faculdade e ainda direcionada aos sujeitos passivos da obrigação tributária, caracteriza-se por um direito público subjetivo. Resumidamente, é público porque possui o Estado (Administração) num dos pólos da relação jurídica e é subjetivo, segundo De Plácido e Silva, porque

¹² Denúncia Espontânea no Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2002, p. 78.

¹³ Idem, p. 75.

¹⁴ Idem, p. 70.

no sentido subjetivo (*facultas agendi*), mostra-se o direito uma faculdade ou uma prerrogativa outorgada à pessoa (sujeito ativo do direito), em virtude da qual a cada um se atribui o que é seu (*suum cuique tribuere*), não se permitindo que outrem venha prejudicá-lo em seu interesse (*neminem laedere*) porque a lei (*norma agendi*), representando a *coação social*, protege-o em toda sua amplitude.¹⁵

Ademais, sendo direito subjetivo, pertence à categoria dos direitos potestativos, que *“trata-se, pois, de um direito que pode ser exercitado unilateralmente pelo seu titular, independentemente e até mesmo contra a vontade de todos aqueles em cuja esfera jurídica interfere.”*¹⁶

A denúncia espontânea, portanto, possui natureza jurídica de direito público subjetivo (potestativo), não podendo ser obstada pela Administração estando presentes seus pressupostos autorizadores, a seguir exauridos.

3.1.2. PRESSUPOSTOS

Os pressupostos autorizadores do instituto da denúncia espontânea não são vastos, muito menos controversos. São apenas dois e apresentam-se evidentes a primeira vista, conforme se pode observar dos destaques do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que mais uma vez segue transcrito:

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. (Original sem destaques)

¹⁵ Apud Alexandre Macedo Tavares, Op. Cit., p. 73.

¹⁶ Op. Cit. p. 76.

Numa breve análise do artigo acima transcrito, saltam aos olhos os dois pressupostos que condicionam a produção dos efeitos da denúncia espontânea, quais sejam (i) o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa e (ii) a efetivação do primeiro pressuposto antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como bem anotou Sérgio André R. G. da Silva¹⁷, trata-se o primeiro (i) de pressuposto material (“*quitação do principal devido a título de tributo acrescido dos correspondentes juros de mora*”), ao passo que o segundo (ii) de pressuposto temporal (“*realização do referido recolhimento antes do início de qualquer procedimento de fiscalização*”).

Portanto, havendo a auto-denúncia por parte do contribuinte, e estando presentes os pressupostos material e temporal, a responsabilidade pela infração correlata será excluída. Tal efeito, de exclusão da responsabilidade e sua amplitude, será aprofundado no item 3.1.5. do presente estudo.

De fato, a presença dos pressupostos ora tratados mostram-se suficientes para concretização dos efeitos da denúncia espontânea, entretanto, vale a pena evidenciar as considerações adicionais de Alexandre Macedo Tavares¹⁸ acerca dos pressupostos de admissibilidade.

Fácil perceber que a configuração da denúncia espontânea encontra-se submetida à observância de determinados elementos fáticos, a saber: a) tempestividade; b) especificidade do procedimento; e, c) ‘se for o caso’, pagamento do tributo e dos juros de mora, ou o depósito de importância arbitrada, quando o montante depender de apuração.

Na verdade, a consideração adicional apresentada por este autor não chega a se mostrar indispensável à configuração dos efeitos da denúncia espontânea, não se tratando de um pressuposto, portanto.

¹⁷ Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação: Comentários acerca da Jurisprudência do STJ. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 98, Novembro de 2003, p. 110.

¹⁸ Op. Cit., p. 79 e seguintes.

A especificidade do procedimento diz respeito, unicamente, a uma mitigação ou limitação do procedimento administrativo ou medida de fiscalização que terá o condão, caso iniciado, de retirar a espontaneidade da denúncia plasmada no artigo 138 do CTN. Ou seja, não é qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização genéricos que irá acarretar na desconfiguração da espontaneidade.

Concluindo sobre esta questão, o mesmo autor, antes de citar o Professor Geraldo Ataliba - o qual se pronunciou no mesmo sentido - afirma que:

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.¹⁹

3.1.3. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E A MULTA DE MORA

Considerando a real inexistência de discussão acerca da exclusão das multas de ofício nos casos onde efetivada a denúncia espontânea, caberá unicamente discorrer sobre as multas moratórias, estas sim, objeto de controvérsias intermináveis.

3.1.3.1. Multa de Mora: Natureza Jurídica de Indenização (remuneração) ou Sanção?

A multa de mora, sobre quem recai discussão acerca da extensão dos efeitos da denúncia espontânea, é vista pela doutrina ora como de natureza punitiva ora como de caráter indenizatório (remuneratório).

¹⁹ Op. Cit., p. 83.

A despeito dos efeitos da denúncia espontânea não ser objeto de apreciação neste tópico do TCC em questão, cumpre ressaltar que o desate deste ponto específico determinará o alcance ou não dos efeitos da denúncia espontânea sobre as multas de mora.

Respeitável doutrina²⁰, tal qual a de Ruy Barbosa Nogueira, citada por Hugo de Brito Machado ²¹, considera que a multa de mora não possui caráter punitivo, tratando-se de mera indenização pelo atraso no pagamento, conforme se pode observar das lições abaixo:

O contribuinte incide em multa de mora quando não paga ou vai pagar o imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso. Incide então em um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem o caráter de punição, mas antes o de indenização do pagamento. Quem está em mora, nada mais é que um devedor em atraso de pagamento.

Doutro lado, além de parte majoritária da doutrina²², tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça demonstraram entendimentos no sentido de reconhecer o caráter punitivo da multa de mora, considerando-a como forma de punir o atraso no cumprimento de obrigações fiscais.

No Recurso Extraordinário n.º 106.068-9, o Excelentíssimo Ministro Rafael Mayer, relator, baseado na doutrina de Hector Villegas, pronunciou-se reconhecendo o caráter repressivo (punitivo) da multa de mora.

Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, “Elementos do Direito Tributário, pág. 281).²³

²⁰ Porém ultrapassada, *data venia*.

²¹ Exclusão da Responsabilidade Tributária pela Denúncia Espontânea da Infração. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 61, Outubro de 2000, p. 81.

²² Cita-se Alexandre Macedo Tavares (Op. Cit., p. 105), para quem a multa de mora tem indubitável caráter punitivo.

²³ STF, 1ª Turma, RE n.º 106.068-9, rel. Min. Rafael Mayer, RTJ n.º 115, p. 452.

Na mesma linha, posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 177.076, da relatoria do Excelentíssimo Ministro Humberto Gomes de Barros, ressaltando o caráter punitivo da multa de mora.

A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora. Inegável sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.²⁴

Dentre os posicionamentos expostos, acredita-se que a multa de mora possui inequívoco caráter punitivo, sancionatório ou repressivo, até porque - ressalvado o posicionamento da nobre doutrina citada - abundam razões para a discordância quanto à natureza meramente indenizatória (remuneratória) das multas de mora.

Primeiramente, porque da mesma forma que acontece com as chamadas multas de ofício, as multas de mora também decorrem de infração à legislação tributária. Trata-se de infração à norma que determina o prazo para recolhimento (vencimento) de um tributo qualquer. Considerando tal fato, ou seja, que as multas de mora decorrem de infração à lei, bem como (em tese) que referentemente a toda infração há uma correspondente sanção/punição, não há como atribuir outro caráter às multas de mora senão o punitivo.

Ademais, há ainda o fato do atraso no pagamento do tributo já ser devidamente compensado (remunerado) pelos juros de mora, nos exatos e claros termos do já transcrito artigo 161 do Código Tributário Nacional.

Sobre o papel dos juros de mora e, ainda, da correção monetária, mais uma vez os esclarecedores ensinamentos de Alexandre Macedo Tavares:

É que fica por conta dos juros moratórios a indenização a que o contribuinte deve prestar ao Estado pela não realização do seu dever legal de pagar o tributo no prazo determinado, sendo que a correção monetária

²⁴ STJ, 1º Turma, RESP n.º 177.076/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 18/05/1999, DJ 01/07/1999, p. 126.

*ocupar-se-á de revitalizar as perdas sofridas em decorrência da inflação.*²⁵

Sem medo de equívocos, considerar a multa de mora como remuneratória do atraso no pagamento do tributo seria o mesmo que admitir efetivo enriquecimento sem causa do Estado (Administração), simplesmente porque este estaria sendo remunerado duplamente, ora via juros de mora ora via multa de mora.

Sendo assim, considerar-se-á, para os fins deste modesto estudo, a multa moratória como de natureza punitiva.

3.1.4. OS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Observando-se o artigo 138 do CTN, vem à tona, sem maiores esforços, que os efeitos da denúncia espontânea repousam especificamente na exclusão da responsabilidade correlata à infração praticada. Isso é ponto pacífico.

Levando em consideração que a denúncia espontânea traz a exclusão da responsabilidade por infração; que responsabilidade, no presente TCC, é considerada como a consequência obrigacional que surge em face do descumprimento do dever legal; e ainda que infração trata-se do ato jurídico decorrente da violação de um dever legal, tem-se que a responsabilidade decorrente de infração de natureza tributária, ampla e indistintamente, será excluída pela denúncia espontânea.

Todavia, ainda assim, a Administração Tributária, em todos os seus âmbitos, mostra-se resistente à idéia de maior abrangência dos efeitos da denúncia espontânea - conforme apontam as considerações até aqui perpetradas – até mesmo no que diz respeito às multas de mora. O que dirá no que diz respeito às infrações penais e aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, estes quando efetuada a declaração e não recolhido o tributo relativo.

Destarte, sendo matéria polêmica e ainda controversa, o que engrandece mais o debate, será versada, nos tópicos seguintes, a abrangência dos efeitos da denúncia

²⁵ Op. Cit., p. 120.

espontânea quanto às multas de mora, às infrações penais e aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando procedida a declaração e não recolhido o tributo correspondente.

3.1.4.1. Quanto às Multas de Mora

Como visto anteriormente, resta incontroversa a questão referente à natureza jurídica das multas de mora, as quais são “desnublidamente”²⁶ punitivas, sancionatórias.

Por mais simples que se pareça, reconhecendo o caráter punitivo das multas de mora, outra não pode ser a conclusão senão a inequívoca extensão dos efeitos da denúncia espontânea àquelas.

Se se trata de punição em face do descumprimento de um dever legal, descumprimento este que representa uma infração, a correspondente responsabilidade será fatalmente excluída com a devida realização da denúncia espontânea.

E os argumentos referentes à exclusão da multa de mora, uma vez realizada a devida auto-denúncia, não param por aqui.

Referentemente ao fato das Administrações Tributárias discutirem a aplicação ou não do artigo 138 do CTN às multas de mora, cabe destacar o princípio da hermenêutica de que não cabe ao intérprete distinguir onde o legislador não distinguiu (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*).

Ora, se em momento algum do CTN, muito menos e principalmente no artigo 138, há qualquer distinção entre multa de mora e multa de ofício, é porque o legislador visou estender os efeitos da denúncia espontânea indistintamente às infrações (entenda-se, aqui, multas). Considerar excluída a multa de ofício, deixando de lado a multa de mora, seria um despropósito, além de colidir com o bom senso intrínseco às leis.

²⁶ Termo utilizado por Alexandre Macedo Tavares (Op. Cit., p. 119).

Sobre a inexistência de distinção entre multas punitivas e moratórias, o STF, há tempo, já pôs um ponto final na controvérsia.

MULTA MORATORIA. SUA INEXIGIBILIDADE EM FALÊNCIA. ART. 23, PARAGRAFO ÚNICO, III, DA LEI DE FALÊNCIAS. A PARTIR DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, LEI N 5.172, DE 25.10.966, NÃO HÁ COMO SE DISTINGUIR ENTRE MULTA MORATORIA E ADMINISTRATIVA. PARA A INDENIZAÇÃO DA MORA SÃO PREVISTOS JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. RE NÃO CONHECIDO. ²⁷

Ademais, o artigo 138 do CTN não especificou a natureza da infração que estaria excluída/afastada, havendo a denúncia espontânea por parte do contribuinte. Não havendo especificado, certamente, não há porque conceder tratamentos distintos às multas de mora e às multas punitivas, até porque ambas decorrem de infração à legislação tributária, devendo ser excluídas no caso de denúncia espontânea.

Considerar que a multa de mora não é excluída ou exigir seu respectivo recolhimento é o mesmo que criar novo pressuposto para configuração da denúncia espontânea que a lei não prevê.

Aliás, caso houvesse efetivamente a necessidade de recolhimento do valor referente à multa de mora para a concretização dos efeitos da denúncia espontânea, sem sombra de dúvidas, o legislador infraconstitucional haveria expressamente se pronunciado, constando, portanto, do artigo 138 do CTN, que para ser excluída a responsabilidade, deveria haver o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, e ainda, da multa de mora, o que não veio a ocorrer.

Assim sendo, pelas razões aqui expostas, atendidos os pressupostos autorizadores da denúncia espontânea, deve sim haver a exclusão das multas de mora.

3.1.4.2 Nos Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação, quando efetuada a declaração e não recolhido o tributo devido

²⁷ STF, Tribunal Pleno, RE 79625/SP, rel. Min. Cordeiro Guerra, RTJ nº 80, p. 104.

Não deveria haver motivos para duvidar da aplicação dos efeitos da denúncia espontânea (exclusão da multa de mora, dentre outros) nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando procedida a declaração e não recolhido o valor do tributo devido. Até porque, por mais que o não pagamento do tributo represente mora, atraso, a denúncia espontânea, desde que realizada com a observância dos pressupostos legais, afasta a responsabilidade decorrente de infração, afastando, conseqüentemente, a multa de mora, independentemente da sistemática do lançamento correlato.

Contudo, por mais absurdo e incoerente que se pareça, o Superior Tribunal de Justiça, a quem incumbe decidir, em última análise, matérias de índole infraconstitucionais, mantém já há algum tempo o entendimento de que os efeitos da denúncia espontânea não devem se estender a tais casos.

E o pior de tudo é que – segundo pode constatar-se dos julgados a seguir – o principal argumento cinge-se na afirmação de que a denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo.

A denúncia espontânea é inadmissível nos tributos sujeitos a lançamento por homologação "quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente."²⁸

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.²⁹

Os mais recentes julgamentos acerca da matéria continuam seguindo este entendimento, sendo exemplo os seguintes julgados: AGA n.º 802156/SP, 1ª Turma, Rel.

²⁸ STJ - 1ª Seção, AgRg no EREsp 636.064/SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ 05.09.2005, p. 200.

²⁹ STJ - 1ª Seção, EREsp n.º 629.426/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 21.03.2005, p. 211.

Min. Luiz Fux, DJ 17/05/2007, p. 207; EERESP n.º 509926/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 22/11/2007, p. 225; AERESP n.º 869650/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 29/10/2007, p. 177; ERESP n.º 658467/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 24/09/2007, p. 235; AGRESP n.º 922435/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 25/06/2007, p. 223.

Ocorre que, olhando-se sobre outro ângulo, a exclusão da multa de mora no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (quando apresentada a declaração e não recolhido o tributo devido) não estará favorecendo, tampouco estimulando o atraso no pagamento do tributo. Na verdade, deixar de excluir a multa de mora, nestes casos, é que irá acarretar num estímulo e favorecimento aos que nada cumprem em relação àqueles que ao menos atendem à risca as obrigações acessórias (deveres formais).

Segundo o entendimento do STJ, caso um contribuinte qualquer apresente a declaração (obrigação acessória), levando ao conhecimento do Fisco a realização da hipótese de incidência prevista no antecedente de uma norma jurídica tributária, mas deixe de proceder ao pagamento do correlato tributo (obrigação principal), não poderá usufruir das benesses da denúncia espontânea. Doutro lado, deixando este mesmo contribuinte de apresentar a declaração, e, ainda, de efetuar o pagamento do tributo devido, poderá usufruir dos efeitos da denúncia espontânea normalmente.

Ou seja, mais vale sonegar informações e deixar de efetuar o pagamento do tributo devido do que reconhecer o respectivo débito para com o Fisco, como bem ressaltou Sérgio André R. G. da Silva:

*pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, mais vale sonegar informações à Fazenda, omitindo registros, deixando de emitir documentos fiscais e de escriturar os respectivos livros do que agir de boa-fé, reconhecendo seus débitos tributários e observando os deveres formais impostos pela legislação.*³⁰

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado, para quem “é sem dúvida inconveniente o entendimento que estimula o contribuinte a nada declarar à autoridade da Administração

³⁰ Op. Cit., p. 111.

*Tributaria, e só depois, se e quando resolver pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se do incentivo estabelecido pelo art. 138 do CTN.”*³¹

E continua, ressaltando a falta de lógica do posicionamento do STJ:

*Certamente, não é razoável reservar-se o estímulo da denúncia espontânea apenas para os casos de infrações mais graves. Se é certo que, em tais casos, a Administração Tributária encontra-se menos aparelhada para formular a exigência do tributo, e por isto o prêmio pode ser considerado mais necessário, do ponto de vista do interesse da arrecadação, não é menos certo que concedê-lo somente aos contribuintes que se encontram na inadimplência total constitui evidente estímulo àqueles que vêm cumprindo a lei, embora parcialmente, para que passem ao inadimplemento total.*³²

Se há toda uma sistemática visando premiar o contribuinte a partir de sua postura de reconhecimento de prática de infração, nunca se justificará o tratamento evidente e absolutamente favorável àqueles que nada cumprem com as obrigações tributárias, em relação àqueles que realizaram a obrigação tributária acessória de apresentação da declaração, mas não efetuaram o pagamento do tributo devido.

Além disso, o fato da declaração vir desacompanhada do pagamento do tributo correlato não possui o condão de desnaturar o instituto da denúncia espontânea a ponto de retirar-lhe os efeitos legais imputados pelo artigo 138 do CTN.

É que, sem sombra de dúvidas, a denúncia espontânea possui a força de extinguir a responsabilidade do contribuinte em face das infrações tributárias, indistintamente, sejam elas formais (apresentação de declarações, por exemplo) ou materiais (pagamento do tributo).

Apresentando o contribuinte a auto-denúncia acompanhada do pagamento dos juros de mora, antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização por parte do fisco, terá excluída a correlata responsabilidade decorrente da infração praticada, ou seja, terá por

³¹ Op. Cit., p. 84.

³² Idem, p. 87.

excluída a multa de mora, dentre outras eventualmente perpetradas, mesmo havendo oferecido, anteriormente, a declaração desacompanhada do pagamento do tributo devido.

Para finalizar sem deixar dúvidas, oportuno trazer mais uma vez as sempre esclarecedoras lições de Alexandre Macedo Tavares.

Não há de prevalecer, no presente cenário jurídico nacional, o entendimento de que o contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso. A uma, porque a falta ou insuficiência de pagamento pode ser fruto de infundáveis circunstâncias atreladas ao crédito (v.g., pedido de retificação, autocompensação autorizada pela Lei nº 8.383/91, vícios formais, erros em atualização monetária e cálculo de juros, na determinação da base de cálculo ou alíquota aplicável, etc.). A duas, porque o cumprimento de uma obrigação acessória não pode afetar o direito subjetivo do contribuinte, de índole potestativa, à exclusão da responsabilidade pelo cometimento de uma infração tributária material, desde que espontaneamente autodenunciada e acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (inteligência do art. 138 do CTN). E, a três, porque do ponto de vista da política jurídica e do próprio princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II) esta solução se revela a mais recomendável.³³

3.1.4.3. Nas Infrações Penais

Alguns autores, tais como Geraldo Ataliba, enxergam uma relação estreita entre o Direito Penal e o Direito Tributário, que se mostram complementares para a efetiva compreensão e aplicação de suas respectivas normas. Mencionado autor, chega ao ponto de afirmar que

a lei penal é como que completada pela lei tributária. Sem esta, a lei penal reputa-se incompleta na maioria dos casos. É insuficiente. Só com o texto penal, o aplicador fica impossibilitado de dar por configurada a

³³ Op. Cit., p. 108.

figura delituosa, sempre que a lei penal reporte-se explícita ou implicitamente a situações reguladas pelo direito tributário. ³⁴

Além da relação próxima entre tais ramos do direito, há também, de fato, verdadeiras semelhanças entre eles. Tanto é assim que, adiante na mesma obra jurídica, o Professor Geraldo Ataliba ressalva ser uníssono entre os mais autorizados professores do direito tributário que *“não há diferença entre infração e sanção penal e infração e sanção tributária, o que leva à lógica consequência de que o desaparecimento de uma – por força de um fato legalmente qualificado para produzir tal efeito – leva ao inexorável desaparecimento da outra.”* ³⁵

Ou seja, as semelhanças são tamanhas que os principais autores chegam ao ponto de considerar equivalentes a infração e sanção penal com a infração e sanção tributária. Na verdade, é a estrutura das respectivas normas jurídicas que se equivalem. Em ambas, há no antecedente a descrição de um fato ilícito ao passo que no consequente a prescrição de uma sanção.

Para ser mais específico e simplista, as semelhanças e principalmente a complementaridade entre o Direito Penal e o Direito Tributário pode ser facilmente demonstrada a partir da afirmação de que para caracterizar-se um crime fiscal haverá necessariamente que existir a prática de uma infração tributária, ou simplesmente a existência de uma obrigação tributária.

Certamente, somente haverá que se falar em crime fiscal uma vez praticada uma infração tributária qualquer ou existindo uma obrigação tributária, até porque o Direito Penal se aproveita de conceitos pré-estabelecidos pelo Direito Tributário para, por exemplo, definir os próprios crimes fiscais.

Esclarecendo esse ponto de vista, Geraldo Ataliba³⁶ afirma que *“se a obrigação tributária não existir (o que leva à impossibilidade do débito) ou o dever acessório não for exigível, torna-se impossível cogitar-se de crime.”*

³⁴ Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal. In Revista de Direito Tributário nº 66, p. 17.

³⁵ Idem, p. 22.

³⁶ Op. Cit., p. 18.

Por exemplo, somente se caracterizará o crime de sonegação fiscal se, de fato, houver uma obrigação tributária descumprida, tal qual a omissão de informações ao Fisco acompanhada do não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo devido.

Num eventual crime de sonegação fiscal, a correlata responsabilidade do contribuinte/infrator é decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal e acessória. Por conseqüência, do descumprimento das obrigações tributárias principal e acessória, surgem a responsabilidade tributária e penal concomitantemente.

Desta forma, tendo em vista essa complementaridade, e ainda a dependência do crime fiscal em relação à infração de natureza tributária para sua efetiva caracterização, uma vez realizada a denúncia espontânea ter-se-á por excluída a responsabilidade tributária, e, necessariamente, a responsabilidade penal.

Sobre a necessária e conseqüente exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea, Alexandre Macedo Tavares, citando Misabel Derzi (que enfoca a integração e complementação jurídica necessária), pondera que

A conseqüente exclusão da responsabilidade penal, quando da configuração de uma denúncia espontânea de infração tributária, é uma decorrência do *princípio da unidade do injusto penal-tributário*, concebido por Misabel Derzi como o fenômeno de integração e complementação jurídica necessária, através da qual, “em cada caso concreto, a identificação da conduta do agente à espécie penal depende não só da subsunção aos dados descritivos, contidos na lei penal, como àqueles complementares da norma tributária”.³⁷

Conforme visto, o princípio da unidade do injusto penal-tributário, tal como concebido por Misabel Derzi, encampa exatamente a integração e complementação entre a parte penal e a tributária, e porque não dizer dependência, as quais levam à necessária exclusão de ambas as responsabilidades a partir da denúncia espontânea.

³⁷ Op. Cit., p. 129.

Para Sérgio André R. G. da Silva, uma vez atendidos os requisitos do artigo 138 do CTN, “*exclui-se a responsabilidade do sujeito pela infração à legislação tributária e, nessa linha, a incidência sobre o recolhimento efetuado das multas moratória e penal.*”³⁸

Na mesma linha Heloísa Estellita Salomão, que considera que a “*denúncia espontânea (art. 138 do CTN) afasta a responsabilidade tributária e penal.*”³⁹

Resta, portanto, ultrapassada a discussão quanto à aplicação dos efeitos da denúncia espontânea - qual seja a exclusão da responsabilidade – às infrações penais.

Dada as suas sempre valiosas lições, cabe finalizar com as palavras do Professor Geraldo Ataliba:

*As infrações e sanções penais são ontologicamente iguais às infrações e sanções tributárias. O bem jurídico tutelado é o mesmo. Desaparecida a infração não cabe a sanção. Se o art. 138 do CTN cancela, anula, extingue a infração tributária, não pode persistir sanção que a reprime.*⁴⁰

*O art. 138 do c.t.c. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do c.t.n. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).*⁴¹

4. CONCLUSÃO

Considerando todos os pontos analisados e premissas fixados ao longo do presente Trabalho de Conclusão de Curso – TCC, especialmente aqueles que dizem respeito (i) à ausência de distinção, no corpo do Código Tributário Nacional, entre as multas punitivas e

³⁸ Op. Cit., p. 110.

³⁹ Arrependimento Posterior nos Crimes contra a Ordem Tributária. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 37, p. 54.

⁴⁰ Op. Cit., p. 28.

⁴¹ Op. Cit., p. 29.

moratórias; (ii) à generalidade constante no artigo 138 no que toca à exclusão da responsabilidade, e ainda; (iii) à relação de integração, complementaridade e, porque não, dependência entre o Direito Penal e o Direito Tributário, no que toca às infrações penais tributárias; uma vez oferecida a denúncia espontânea, acompanhada de seus pressupostos, restará excluída a responsabilidade pela multa de mora, a responsabilidade referente às infrações penais, bem como aquela correspondente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando apresentada a declaração, mas não recolhido o tributo devido.

Apesar de frontalmente oposta, em alguns pontos, a tese atual e predominante no Superior Tribunal de Justiça, a conclusão em tela é visivelmente razoável e coerente, face todos os fundamentos expostos, procedentes de conceituada doutrina. E justamente por se mostrar bastante plausível (não é por menos a posição da doutrina majoritária neste sentido), carrega o sincero desejo, mas talvez pretensioso, de servir como colaboração adicional e até mesmo de influência à eventual reflexão sobre uma modificação jurisprudencial.

Com certeza, a única opção que o operador ou estudioso do Direito não pode escolher, em casos como tal, é a de deixar perpetuarem-se posicionamentos aparentemente incongruentes e até mesmo instigadores ao descumprimento total de determinadas normas jurídicas.

5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Juros de mora e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n.º 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2686>>. Acesso em: 08 fev. 2008.

ATALIBA, Geraldo. Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal. In Revista de Direito Tributário nº 66.

CARVALHO, Aurora Tomazini. Aspectos Atuais da Legislação Federal – Exclusão da Multa em Denúncia Espontânea, Parcelamento e as Alterações da Lei Complementar 104/01 ao Artigo 155 do CTN. IDTL, Londrina. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/142.html>>. Acesso em: 29/01/2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. Programa de Responsabilidade Civil. São Paulo: Malheiros, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias – Sanções Tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

DA SILVA, Sérgio André R. G. Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação: Comentários acerca da Jurisprudência do STJ. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 98. Novembro de 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Exclusão da Responsabilidade Tributária pela Denúncia Espontânea da Infração. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 61, Outubro de 2000.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. A Denúncia Espontânea e a Exclusão da Incidência das Multas de Mora e de Ofício. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n.º 1398, 30 abr. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9827>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. Arrependimento posterior nos Crimes contra a Ordem Tributária. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 37.

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