

SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS

Coordenador

HUGO DE BRITO MACHADO

Autores

ANDERSON FURLAN
AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA
CARLOS HENRIQUE ABRÃO
CARLOS VAZ
DANIELA SILVA DE GUIMARÃES SOUTO
EDUARDO ROCHA DIAS
GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOÃO DÁCIO ROLIM
JOSÉ ANTONIO SAVARIS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LEANDRO PAULSEN
LUIZ DIAS MARTINS FILHO
MARCELO VIANA SALOMÃO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCIA SOARES DE MELO
MÁRCIO SEVERO MARQUES
MARIA ALESSANDRA BRASILEIRO DE OLIVEIRA
NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
VITTORIO CASSONE
YOSHIKI ICHIHARA

co-edição

DIALÉTICA

São Paulo

e

ICET INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

Fortaleza

2004

Denúncia Espontânea da Infração

JOÃO DÁCIO ROLIM

Professor da FGV. Doutor em Direito Tributário pela UFMG.

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Direito Tributário pela PUC/MG.
Doutorando em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid.



João Dácio
Rolim

1ª Questão) O que significa, no Direito Tributário brasileiro, denúncia espontânea da infração? Qual o objetivo da norma do art. 138 do Código Tributário Nacional? A consideração desse objetivo é importante na interpretação dessa norma?

Resposta:

A denúncia espontânea constitui uma hipótese de exclusão da responsabilidade pelo cometimento de infrações à legislação tributária. O art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) tem a seguinte teleologia: se o contribuinte, antes de qualquer iniciativa fiscalizatória no sentido de apuração ou punição da infração tributária, comparece perante a autoridade fiscal e supre sua falta, a responsabilidade pela infração antes cometida resta excluída.

Com efeito, o dispositivo do art. 138 do CTN é uma regra incentivadora da pronta regularização da situação do contribuinte que se encontra em falta perante a Administração tributária. Este objetivo, de resto bastante razoável e que denota uma política fiscal pragmática e dinâmica, por certo deve ser levado em conta no contexto da interpretação e aplicação da referida

norma.

O direito tributário não é um ramo excepcional ou de alguma maneira *sui generis* dentro do ordenamento jurídico nacional, portanto a aplicação e a interpretação de suas normas devem seguir o cânone teleológico tal como determina o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil. Portanto, movendo-se sempre dentro dos limites do “máximo sentido literal da norma”, o intérprete e o aplicador da norma tributária devem adotar as soluções hermenêuticas que melhor se ajustem “aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (art. 5º da LICC).

2ª Questão) O que quer dizer “procedimento administrativo, ou medida de fiscalização”, no art. 138 do Código Tributário Nacional? Quando se consideram existentes? O conhecimento que o contribuinte tenha de que serão



Marciano Seabra
de Godoi

adotados o procedimento ou medida de fiscalização, por qualquer meio, exclui a espontaneidade?

Resposta:

A expressão destacada na pergunta é antecedida, na dicção legislativa respectiva (parágrafo único do art. 138 CTN), pela palavra “qualquer”, o que indica que a lei buscou conferir um sentido o mais lato possível a tal conceito. Consideramos que são exemplos de procedimento administrativo ou medida de fiscalização que impedem uma posterior denúncia espontânea da infração nos termos do art. 138 do CTN: intimação do início da ação fiscal, intimação da lavratura do auto de infração, requisição de documentos e informações ao contribuinte.

Contudo, não há que descurar da última parte do parágrafo único do art. 138, que explicita que tais “procedimentos ou medidas fiscalizatórias”, cujo início frustra a denúncia espontânea prevista na cabeça do artigo, devem estar “relacionados com a infração” em questão. Vale dizer, um auto de infração relacionado a um tributo não impede que posteriormente se denuncie espontaneamente uma infração relacionada a outro tributo. Do mesmo modo, se a requisição de documentos ou o termo de início de fiscalização se circunscrevem a determinado período de apuração, isto não será impedimento para que o contribuinte possa denunciar espontaneamente uma infração, ainda que do mesmo tributo, relacionada a período diverso.

Se o contribuinte é intimado de um ato ou procedimento de fiscalização, frustra-se uma eventual denúncia espontânea de infrações relacionadas ao tributo e ao período mencionados naqueles atos. Contudo, se o contribuinte ainda não foi intimado do procedimento administrativo, não se lhe pode negar o direito a efetuar a denúncia espontânea alegando que houve uma “ciência informal” daquele procedimento. Esta solução é a que mais se coaduna com a dicção legal, que se refere ao “início” de um procedimento de fiscalização, início que naturalmente deve ser cientificado formalmente ao contribuinte. Não seria necessário dizer que a ciência a ser dada ao contribuinte deve ser individual e específica e não através de notícias pela imprensa ou, ainda que específicas, a grupos de contribuintes ou associações de classe ou instituições do gênero.

Há certa tendência jurisprudencial que nega o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que incluiu o crédito tributário, não pago no prazo estipulado em lei, nas Declarações ou Informações fiscais periódicas enviadas à Administração tributária (DCTF no âmbito federal, ou Declarações periódicas de apuração do ICMS no âmbito estadual). Exemplos de tal orientação jurisprudencial são o REsp 180.918 (DJ 14.02.2000, Relator o Ministro Gomes de Barros) e o REsp 450.128 (DJ 04.11.2002, Relator o Ministro José Delgado), ambos da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Segundo tais acórdãos, nestes casos não haveria “espontaneidade” na denúncia, pois a infração (não-recolhimento do tributo no prazo legal) já seria de conhecimento do Fisco.

Acreditamos que tal orientação jurisprudencial incide em duas impropriedades. Em primeiro lugar, equipara-se o mero preenchimento de uma declaração, pelo próprio contribuinte, a um "procedimento administrativo ou medida de fiscalização", o que não parece caber no "máximo sentido literal da norma" do art. 138 do CTN. Tanto o procedimento quanto a medida de fiscalização, mencionados no parágrafo único do art. 138, devem ser adotados pela Administração tributária, o que não ocorre no caso de simples entrega de declarações.

Em segundo lugar, a interpretação jurisprudencial acima mencionada acaba por retirar do instituto da denúncia espontânea grande parte de sua utilidade e eficácia, pois atualmente a quase totalidade dos tributos cobrados no Brasil se sujeita ao lançamento por homologação e exige do contribuinte a entrega de declarações periódicas com a informação dos créditos do período de competência.

Assim sendo, entendemos que o início de um procedimento de fiscalização após a entrega da declaração pelo contribuinte ocorre, por exemplo, quando o Fisco inicia uma fiscalização específica para verificar se os valores informados estão corretos, ou quando o Fisco intima o contribuinte para que pague o débito já informado e vencido. Na primeira hipótese (verificação de valores já informados), seria cabível a multa por débito não lançado. Na segunda (intimação para pagamento e possível execução fiscal), seria cabível a multa de mora simples. Entretanto, antes de tais fatos o contribuinte poderia realizar a denúncia espontânea afastando qualquer multa.

A prevalecer aquela orientação jurisprudencial, os únicos contribuintes que se veriam no direito de utilizar os benefícios da denúncia espontânea seriam os contribuintes que, além de não recolher o tributo tempestivamente, infringem a obrigação acessória de entrega de declarações, ou as preenchem de forma incompleta ou inverídica. Ou seja, são injustamente excluídos do raio de aplicação do art. 138 todos aqueles contribuintes que se vêem em mora quanto ao pagamento do tributo mas cumprem rigorosamente as obrigações acessórias instituídas em benefício do próprio Fisco.

3ª Questão) A norma do art. 138 do Código Tributário Nacional aplica-se aos casos de infração de obrigação acessória? E aos casos de simples mora no pagamento do tributo? Em outras palavras, a denúncia espontânea da infração exclui a multa simplesmente moratória?

Resposta:

A literalidade do *caput* do art. 138 CTN indica que as infrações de obrigação acessória também são abrangidas pelo benefício. Com efeito, ao determinar que a denúncia seja acompanhada do pagamento do tributo devido, o dispositivo legal agrega a expressão "se for o caso". Vale dizer, "sendo o caso" de infração à obrigação principal, a denúncia somente é eficaz se acompanhada do pagamento do tributo; "sendo o caso" de infração à obri-

gação acessória, exige-se simplesmente que o contribuinte promova, junto com a denúncia, o cumprimento da obrigação acessória que antes houvera deixado de adimplir.

Contudo, registre-se que a jurisprudência já se pacificou em sentido contrário no âmbito do STJ. Analisando principalmente a infração do dever de efetuar a entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, os Ministros do STJ consideraram que tal entrega é uma "obrigação acessória autônoma", "sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo" (vide REsp 396.698, DJ de 08.04.2002, Relator o Ministro Luiz Fux, 1ª Turma).

Segundo a conclusão unânime da 1ª Seção do STJ (que abrange as duas turmas de Direito Público), "as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" - vide Embargos de Divergência nº 246.295, DJ de 20.08.2001, Relator o Ministro José Delgado).

Em primeiro lugar, é questionável o pretense caráter "puramente formal" da entrega da declaração, que segundo o STJ não teria qualquer ligação com o fato gerador do tributo. De uma forma ou de outra, todas as obrigações acessórias - e a entrega de declarações é uma das mais importantes delas - têm uma relação com a obrigação principal, pois de outro modo sua própria existência poderia ser posta em xeque.

Em segundo lugar, esta jurisprudência deixa sem explicação o sentido da expressão "sendo o caso", mencionada na cabeça do art. 138 do CTN. Se esta expressão não tem por objetivo diferenciar os casos de denúncia de infrações à obrigação principal dos casos de denúncia de infrações a obrigações acessórias, qual seria então a sua função?

A outra questão do cabimento de multa moratória nos casos de denúncia espontânea já foi exaustivamente debatida tanto no Poder Judiciário quanto no Conselho de Contribuintes. Ao final, tanto o Judiciário (vide RE 106.068, DJ de 23.08.1985, Relator Ministro Rafael Mayer, 1ª Turma STF e REsp 245.252, DJ de 25.11.2002, Relator o Ministro Peçanha Martins, 2ª Turma STJ) quanto a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Processo 10.680.008636/95-02, j. de 10.07.2000) decidiram com razão que, dado que a multa de mora também possui caráter punitivo, a exclusão da responsabilidade pela infração prevista no art. 138 do CTN também a alcança.

Com efeito, são os juros de mora - e não a multa moratória - as verbas que cumprem a função de ressarcir o Erário público pela ausência dos recursos em seu patrimônio na data prevista em lei. Por isso o art. 138 não atinge os juros de mora, mas abrange a exclusão da responsabilidade pela multa de mora.

4ª Questão) A matéria de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional é própria de lei complementar? Esse dispositivo é auto-executável, ou

sua aplicação depende de lei ordinária da entidade tributante? É válido o dispositivo de lei ordinária que disponha de modo diverso do por ele estabelecido?

Resposta:

A matéria do art. 138 do CTN é própria de lei complementar por força do que dispõe o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal de 1988. Com efeito, este dispositivo constitucional determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre, dentre outros temas, "obrigação tributária".

É sabido que o Livro II do CTN contém em seus capítulos as normas gerais de direito tributário mencionadas pela Constituição em seu art. 146, III, *b*.

O art. 138 está contido no capítulo relativo à responsabilidade pela "obrigação tributária", portanto sua modificação somente é possível por meio de outra lei complementar.

O mandamento do art. 138 do CTN, tem natureza auto-executável, como de resto têm, em princípio, as demais normas que tratam da responsabilidade pela obrigação tributária, desde o art. 129 (responsabilidade dos sucessores) até o art. 137 do CTN (responsabilidade por infrações).

Não teria sentido sistemático ou lógico, em face do direito assegurado ao contribuinte e ao Fisco pela teleologia daquela norma, considerar que o art. 138 não seria auto-executável, pois se poderia criar um vácuo jurídico ou negação de um direito previsto em lei complementar pela ausência de legislação específica do ente tributante, especialmente com relação àquela norma individual indutora da espontaneidade que consagra um direito do contribuinte.

A legislação específica de cada ente tributante é particularmente necessária para que cada um deles exerça a sua própria autonomia dentro do sistema federativo no campo tributário no tocante a obrigações imputadas ao contribuinte (princípio da legalidade com relação especialmente a obrigações) para, por exemplo, fixar alíquotas dos tributos, sua base de cálculo e outros aspectos relevantes, como a fixação do valor da multa dentro dos limites implícitos e explícitos do ordenamento jurídico constitucional e da legislação complementar.

Em função do disposto no art. 146, III, *b*, da Constituição, que cria reserva de lei complementar para a definição das normas gerais de direito tributário, especialmente sobre "obrigação tributária", bem como pelas razões expostas no parágrafo anterior, é inválido o dispositivo de lei ordinária que disponha de modo diverso do por ele estabelecido.

5ª Questão) É essencial o pagamento imediato da totalidade do tributo devido para que se caracterize a denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, ou para tanto é suficiente a obtenção do parcelamento da dívida correspondente? Sendo suficiente o

parcelamento, qual será a consequência do não-pagamento das parcelas correspondentes?

Resposta:

O art. 138 do CTN determina que a exclusão da responsabilidade pelo inadimplemento da obrigação tributária principal fica sujeita a dois requisitos: a denúncia da infração deve ser *espontânea* (a espontaneidade é definida "a contrario sensu" no parágrafo único do dispositivo) e acompanhada do "pagamento do tributo devido e dos juros de mora".

O pagamento é a principal modalidade de *extinção* do crédito tributário, prevista no art. 156, I e nos arts. 157 a 164 do CTN.

Quando o contribuinte pleiteia o *parcelamento* do crédito tributário, não se trata de *pagamento*. A concessão do parcelamento provoca a *suspensão* da exigibilidade imediata da totalidade do crédito tributário, mas não a sua *extinção*.

Além disso, a hipótese de exclusão de responsabilidade prevista no art. 138 está claramente dirigida aos infratores que *suprem* sua falta antes de qualquer fiscalização estatal. No caso de infração da obrigação tributária principal, o contribuinte deixou de ingressar tempestivamente determinada quantia devida a título de tributo. Neste caso, *suprir a falta* significa ingressar em princípio toda a quantia devida, acompanhada dos juros de mora relativos ao período decorrido entre a falta e a denúncia espontânea. Somente nesta hipótese o contribuinte supre sua falta espontaneamente, e esta é a *ratio* que parece informar a norma excludente de responsabilidade prevista no art. 138 do CTN.

6ª Questão) Tendo-se em vista que a diferença entre o pagamento à vista e o pagamento parcelado faz-se mediante os acréscimos legais incidentes na hipótese de parcelamento, a restrição da aplicação da norma do art. 138 aos casos de pagamento à vista não constituirá discriminação odiosa contra os dotados de menor capacidade financeira, configurando, assim, lesão ao princípio da isonomia?

Resposta:

Ocorre lesão ao princípio da isonomia quando a diferença de tratamento promovida pela lei não responde a uma justificativa razoável, mas se mostra arbitrária ou desproporcional.

No caso do art. 138, nos parece que a *ratio* do dispositivo é justamente premiar o contribuinte em mora que espontaneamente supre sua falta de um ponto de vista econômico-financeiro. Neste sentido, a existência do art. 138 pretende *incentivar* o contribuinte em mora a saldar o quanto antes a obrigação tributária cujo adimplemento foi por ele injustamente descumprido.

Por isso nos parece razoável distinguir e tratar diferenciadamente o contribuinte que efetivamente supre sua falta e dota os cofres públicos dos recursos que deveriam ter sido ingressados em época anterior, e o contribuin-

te que simplesmente se compromete a saldar o crédito tributário ao longo de determinado período de tempo. No primeiro caso, o patrimônio público vê-se recomposto de um ponto de vista econômico-financeiro, daí advindo a exclusão da responsabilidade pela infração e a conseqüente perda da pena punitiva. No segundo caso, o patrimônio público permanece desfalcado e somente se recomporá ao cabo de determinado período de tempo.

A questão não seria propriamente de *prejuízo* aos dotados de menor capacidade financeira. Se, por dificuldades momentâneas ou circunstanciais, o contribuinte atrasou o pagamento do tributo e ainda continua com as mesmas dificuldades, a solução em principio disponível é o próprio parcelamento, que muitas vezes pode ser mais benéfico mesmo incluindo a multa de mora - inclusive para quem detenha eventualmente disponibilidade para pagar o crédito tributário à vista com os juros de mora.

A solução para aqueles com menor capacidade financeira, então, seria o parcelamento em si e não necessariamente a extensão do direito aos efeitos da denúncia espontânea tal como posta no art. 138 do CTN. Por outro lado, a situação de detrimento é relativa, pois o custo (sacrifício marginal e de oportunidade) suportado eventualmente por quem paga à vista sem a multa pode ser maior comparativamente com a situação de parcelamento computando-se a multa. Ou seja, quem paga à vista muito provavelmente pode estar numa situação pior do que se pagasse parcelado com a multa. Então o padrão de comparação pode e deve ser feito com relação também ao próprio contribuinte em dificuldade financeira, se mais vantajoso para ele pagar à vista sem a multa ou pagar parcelado com a multa.

7ª Questão) Qual o significado da norma do § 1º, do art. 155-A, do Código Tributário Nacional?

Resposta:

O mencionado dispositivo legal foi introduzido no texto do CTN em 2001, por força da promulgação da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.

À época da introdução deste parágrafo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça discutia intensamente se o art. 138, do CTN, poderia ser aplicado aos casos de denúncia espontânea acompanhada do pedido de parcelamento do tributo, havendo certa tendência entre os Ministros do STJ de considerar possível o aproveitamento dos benefícios da denúncia espontânea no caso de parcelamento. Posteriormente, a jurisprudência da 1ª Seção do STJ confirmou o entendimento do antigo Tribunal Federal de Recursos (Súmula 208¹) e se consolidou no sentido de que o art. 138 não alcança as hipóteses de pedido de parcelamento. O julgamento que marcou esta reorientação da 1ª Seção do STJ ocorreu em 17 de junho de 2002, no Recurso Es-

¹ "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea."

pecial 284.189 (acórdão publicado em 26 de maio de 2003, votação unânime), tendo sido Relator, e condutor do entendimento dos demais membros da Seção, o Ministro Franciulli Netto.

A intenção do mencionado parágrafo do art. 155, do CTN, foi a de afastar a possibilidade de se aplicar o art. 138, do CTN, aos casos de parcelamento, a menos que a própria lei que conceder o parcelamento admitir tal aplicação. Contudo, a técnica legislativa utilizada pela Lei Complementar 104 foi deficiente. Melhor teria sido introduzir no próprio art. 138, do CTN, a observação (a nosso ver meramente expletiva) de que o dispositivo não se aplicaria aos casos de denúncia espontânea acompanhada de pedido de parcelamento.

8ª Questão) É procedente o argumento segundo o qual haveria grave prejuízo para a Fazenda Pública com a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional aos casos de simples mora, porque os contribuintes deixariam de pagar os tributos nos prazos respectivos, certos de que a qualquer momento poderiam fazer esses pagamentos sem o acréscimo da multa moratória?

Resposta:

Não. Este argumento ignora que o contribuinte que não paga em dia seus créditos tributários passa a sujeitar-se ao risco de uma autuação fiscal que pode gerar a aplicação de pesadas multas de ofício. Adicione-se a isto o fato de que o mero início de um procedimento de fiscalização relacionado ao tributo em mora faz desaparecer para o contribuinte a possibilidade de aproveitar-se dos benefícios do art. 138 do CTN.

Por outro lado, a aplicação do art. 138 supõe a cobrança de juros de mora relativos ao período decorrido entre o prazo de vencimento do tributo e a denúncia espontânea, sendo que os juros de mora correspondem atualmente à taxa Selic, a qual tende a refletir o preço do dinheiro no mercado financeiro.

Atualmente, o preço do dinheiro no mercado financeiro brasileiro é relativamente alto, e mesmo numa situação mais estabilizada do ponto de vista monetário os juros permanecem interessantes ainda a taxas nominais menores. Portanto não se pode afirmar que seria benéfico ao contribuinte deixar de cumprir em dia suas obrigações tributárias e depois pleitear a aplicação do art. 138, do CTN, a não ser em situações emergenciais ou circunstanciais de pouco capital de giro, mesmo assim com a consciência do risco de a qualquer momento poder ser iniciado um processo de fiscalização com as conseqüências possivelmente mais onerosas daí decorrentes.