



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Responsabilidade tributária: a infração tributária, a denúncia espontânea e suas consequências para o sujeito passivo e a jurisprudência firmada

Roberto dos Santos

Rio de Janeiro
2015

ROBERTO DOS SANTOS

Responsabilidade tributária: a infração tributária, a denúncia espontânea e suas consequências para o sujeito passivo e a jurisprudência firmada

Projeto de Pesquisa sobre, Responsabilidade tributária: a infração tributária, a denúncia espontânea e suas consequências para o sujeito passivo e a jurisprudência firmada, apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professore Orientador:
Rafael Mario Iorio Filho.

Rio de Janeiro
2015

Responsabilidade tributária: a infração tributária, a denúncia espontânea e suas consequências para o sujeito passivo e a jurisprudência firmada

Roberto dos Santos

Bacharel em Direito pela
Faculdade de Direito
Mackenzie–Rio
Advogado.

Resumo: O presente trabalho tem a pretensão de abordar alguns dos aspectos que envolveram a aplicação da denúncia espontânea contida na norma do art. 138 do CTN e que tratam da infração a legislação tributária. Para tanto se faz necessário, inicialmente, abordar sucintamente, a responsabilidade tributária nos aspectos das infrações tributárias, alinhar o entendimento da aplicação da denúncia espontânea, e conseqüentemente, seus efeitos. Além de elucidar alguns pontos que em relação à norma geraram situações controversas, tais como: obrigação principal e acessória, o parcelamento do débito, e a multa de mora. E ao final, traçar uma linha de entendimento de como as decisões dos litígios foram pronunciadas, tanto no âmbito administrativo, como, em última possibilidade de rever os fatos e vê-los apreciados, na procura de uma solução satisfatória, a esfera judicial.

Palavra-chave: Direito Tributário, infração tributária, denuncia espontânea.

Sumário: Introdução. 1. A responsabilidade tributária. 1.1 A responsabilidade por infração tributária. 1.2 A denúncia espontânea. 2. Os efeitos decorrentes da denúncia espontânea. 2.1 A denuncia espontânea e a obrigação principal e acessória. 2.2 Parcelamento e a denuncia espontânea. 2.3 A denúncia espontânea e a multa de mora. 3. A denuncia espontânea na jurisprudência. 3.1 O conselho de contribuinte. 3.2 A jurisprudência dos tribunais. Conclusão. Referencias.

INTRODUÇÃO

Responsabilidade é um termo de origem latina, “*respondere*”, que significa responder pelas suas ações, ou omissões ou por fato alheio quando estiver demandado para tanto. Nos ditames da lei, na seara civil pode ser considerada como responsabilidade em reparar um dano moral ou patrimonial devido a um ato ilícito cometido, etc. A responsabilidade é entendida de várias formas nas áreas do Direito, por exemplo, em sentido amplo, a responsabilidade pode ser penal, civil, administrativa, social, tributária, etc.

Na seara tributária, a responsabilidade, genericamente, apresenta-se pela submissão do contribuinte, ou não ao fisco quando da exigência de uma obrigação tributária e submissão legal, de forma estrita, aos imperativos da lei.

A responsabilidade tributária, na forma do CTN, Lei n. 5.172/1966, trata das disposições normativas que envolvem atribuições a terceiros, porém, é assunto que deve ser discutido em momento distinto, entretanto, em uma de suas positivações, esta a responsabilidade do sujeito passivo pelas infrações tributárias, que ao ser reconhecida de forma espontânea pelo sujeito passivo da obrigação tributária, antes de qualquer medida por parte do fisco, lhe dá o direito de diminuir, minimizar de alguma forma a incidência das penalidades a que estaria sujeito, beneficiando-se tanto o fisco (arrecadação) como o contribuinte ao livrar-se do inadimplemento e excluindo a multa punitiva.

O presente trabalho enfoca a responsabilidade pela infração tributária e a denúncia espontânea consagrada no artigo 138 do CTN, na visão dos órgãos fiscalizadores e judiciais e a aplicação deste instituto relacionado a fatos controversos.

Diante destas premissas, o presente artigo pretende abordar a responsabilidade com relação ao instituto da denúncia espontânea nas infrações tributárias, tendo como alvo, clarear, demonstrar alguns aspectos pertinentes a suas consequências, e, em síntese, demonstrar alguns aspectos do entendimento jurisprudencial.

Para tanto, procura-se focar, inicialmente, os institutos envolvidos, tais como a responsabilidade pela infração tributária e a aplicação da denúncia espontânea, em decorrência, busca-se clarear os efeitos que são produzidos para o sujeito passivo da obrigação tributária, visto que o mesmo ao confessar, se autodenunciar, pode passar por entendimentos diversos dos órgãos fiscalizadores e judiciais.

De acordo com o objetivo traçado, a pesquisa utilizará a metodologia do tipo bibliográfica, parcialmente exploratória e qualitativa para descrever como se situa a denúncia

espontânea nas infrações tributárias, analisar os seus efeitos, descrevendo quais as consequências e como o assunto está sendo tratado na jurisprudência. Em decorrência, enfatizar-se-á alguns pontos polêmicos, dos quais, pode-se destacar: a denúncia espontânea com relação à obrigação principal e acessória, a multa de mora e parcelamento, aliado também ao entendimento na jurisprudência dos tribunais e do Conselho de Contribuintes.

1. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Nos dizeres de CAVALIERI FILHO¹, ao tratar da responsabilidade civil, afirma que a responsabilidade, em sentido positivo, é obrigação de dar ou fazer, e em sentido negativo, de não fazer e tolerar, e que convergindo para a seara tributária há a semelhança de certos preceitos que se aplicam, como por exemplo, de dar pagamento em pecúnia, fazer escrituração fiscal, e tolerar a fiscalização, etc.

Quando na prática de qualquer fato que se subsuma a legalidade dos preceitos da incidência tributária ocorre o fato gerador do tributo. A partir deste ponto inicia-se a persecução tributária², para tanto o sujeito ativo da obrigação tributária, o Fisco, tem o direito de através do procedimento de lançamento, constituir o crédito tributário e cobrar o tributo do sujeito passivo.

SOUZA³, em seu artigo sobre responsabilidade tributária, atribui duas características distintas, a saber, em sentido amplo, entende o autor como:

(...) é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco exigir a prestação da obrigação tributária”, a qual vincula o sujeito passivo à obrigação tributária. E, em sentido estrito, “é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

¹CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 1.

²CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 537.

³SOUZA, Valdivino Alves de. *Responsabilidade tributária*. Disponível em:

<<http://atualidadesdodireito.com.br/valdivinodesousa/2014/07/05/responsabilidade-tributaria>>. Disponível em: 28 jan. 2014.

Sob outro enfoque, mas seguindo o mesmo entendimento, Vanessa Siqueira⁴ explicita a responsabilidade tributária pelo pagamento do principal, dos juros de mora e da multa de mora, e que na situação de infração tributária, objetivamente, trata-se do pagamento de multa sancionatória. Na definição de responsabilidade tributária, no contexto do responsável tributário, depara-se com a materialização da seguinte forma: por substituição e suas formas, por transferência e suas formas, e pelas infrações tributárias que podem ser atribuídas tanto ao responsável como ao contribuinte.

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66, no capítulo V, do artigo 128 a 138, tratam da responsabilidade tributária em seus diferentes tipos atribuídos a terceiros, onde em uma de suas partes, situa-se a responsabilidade por infrações tributárias que em conjunto com a denúncia espontânea formam o conteúdo deste artigo. Desta forma, o sujeito passivo da obrigação tributária (responsável e ou contribuinte), subsume se aos preceitos da lei correlatos ao princípio da legalidade. Em consequência, como responsável pela obrigação tributária, após a constituição definitiva do crédito tributário, em consonância aos preceitos legais tributários, se subsume a responsabilidade pela infração tributária.

1.1 A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A responsabilidade por infração tributária de acordo com o Código Tributário Nacional, fundamentada em seu artigo 136, *“in verbis”*: *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*, que em regra é objetiva, alcança apenas as infrações de natureza administrativa, visto que, por ser objetiva não há a necessidade de se provar dolo ou culpa.

⁴SIQUEIRA, Vanessa. *Direito tributário sistematizado*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 296 e 318.

Entretanto, o artigo seguinte⁵ ao mencionado acima, se contrapõe a regra objetiva do art. 136 do CTN, trazendo exceções a esta regra previamente exposta, pois mostra um contorno subjetivo da responsabilidade pela infração tributária.

Mesmo assim, o artigo em comento, prevê disposição de lei em contrário que possa qualificar a necessidade de comprovação de dolo ou culpa, ao afirmar: “*salvo disposição de lei em contrário*”. Neste entendimento, ROCHA⁶ comenta o artigo no sentido de que a lei ordinária possa dispor de forma diversa definindo infrações tributárias só na modalidade subjetiva. Quando a lei ordinária é silente, aplica-se a regra geral, ou seja, a regra objetiva. E, ainda sobre o mesmo assunto, ROCHA⁷, em momento anterior, já entendia desta forma e acrescenta que para o Código Tributário, a objetividade da norma simplifica a aplicação das penalidades tributárias, não necessitando identificar o dolo ou a culpa do infrator, basta que a autoridade administrativa identifique a prática da infração e quem foi o autor, sem precisar buscar o nexó psicológico entre o agente e o resultado.

Cláudio Borba⁸ ao comentar o artigo 136 do CTN também entende de que o conceito como regra geral é irrelevante a intenção do agente na infração tributária e que deve ser aplicada apenas na omissão da lei ordinária relativa à matéria.

E, ainda, no contexto da infração tributária extrai-se o entendimento de que a inobservância de um dever jurídico trazido por uma lei fiscal pode trazer uma mera infração tributária, bem como um ilícito penal tributário, segundo afirma TAVARES⁹, e acrescenta que a infração tributária é a inobservância de uma obrigação principal ou um dever instrumental, e

⁵Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

⁶ROCHA, João Marcelo. *Resumo de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2011, p.183.

⁷ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007, p. 354.

⁸BORBA, Claudio. *Direito tributário: teoria e 700 questões*. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 227.

⁹TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea: alcance e efeitos no direito tributário*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 41/42.

pode ter natureza patrimonial e não patrimonial. Como também, em suas considerações¹⁰ sobre a norma ser objetiva ou subjetiva, esclarece que prevalecendo à objetividade da norma, ao sujeito passivo só resta provar a inexistência material do fato e que possa considerar o ato volitivo para, concretamente, configurar o tipo infracional, satisfazendo a condição subjetiva dos casos decorrentes da sonegação, fraude e conluio, dentre outras.

Segundo LUCHTEMBERG¹¹, após ser detectada a infração tributária, ocorre três possíveis situações: ficar silente e aguardar a decadência pela não atuação do Fisco; se submeter à fiscalização, pagar, impugnar administrativamente ou recorrer ao judiciário questionando a infração; e por último, usar o instituto da denúncia espontânea prevista no código tributário.

Assim, a responsabilidade pela infração tributária poderá ser excluída com a aplicação do art. 138 do CTN, que proclama o instituto da denúncia espontânea concedendo a possibilidade de o próprio sujeito passivo decidir por reconhecer e confessar o ilícito tributário cometido, com a alternativa de corrigir uma omissão ou o cometimento de ato ilícito tributário, e diminuir as consequências. No entendimento de LUCHTEMBERG¹² o ilícito ou infração tributária se traduz na prática ou abstenção de conduta não autorizada pela norma em comento, acarretando para o contribuinte ou responsável a penalidade administrativa na forma da lei.

1.2 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O sujeito passivo da infração tributária pode, dentro de um lapso temporal, reconhecer o ato infracionário, procurar o órgão responsável e corrigir o erro cometido.

¹⁰Ibid., p. 75.

¹¹LUCHTEMBERG, Janine de Oliveira. *A aplicação da denúncia espontânea no Direito Tributário*. 2011. 54 f. Trabalho monográfico (Pós-Graduação). Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2011, p. 31.

¹²Ibid., p. 34.

Para tanto, o CTN através do artigo 138 lhe dá esta possibilidade, o qual se verá a seguir, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A leitura do referido artigo mostra que este instituto do direito tributário tem o objetivo de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, que por fato contrário a lei infringiu a norma tributária, a oportunidade de normalizar a sua situação, antes de qualquer medida pelo fisco. Caracteriza-se como um privilégio legal para aquele que venha a cometer algum ilícito tributário, e ao resolver se autodenunciar, livrar-se da multa punitiva estabelecida na norma tributária. Entretanto, para se beneficiar deste instituto, deve atender a alguns pressupostos, os quais são destacados a seguir: a tempestividade, qual seja, o momento de comunicação ao ente fiscal do cometimento da infração, e que deverá ser acompanhada, quando for o caso, do pagamento, bem como, estes atos, devem ter precedência a qualquer ação do órgão fiscalizador. DESLANDES¹³ ao tratar da denúncia espontânea concorda com a ideia do privilégio e realça o entendimento de Geraldo Ataliba, no sentido de que a procura das autoridades fiscais para tornar efetivo o ato de se autodenunciar, procurando corrigir eventuais erros, lhe dá o direito de excluir a penalidade (multa), facilita a ação arrecadadora além de estimular o sujeito passivo a cumprir suas obrigações.

Com idêntico entendimento, TAVARES¹⁴, em seu estudo morfológico do artigo em comento, consagra o caráter causal determinante de ser um eficaz estímulo para que todo contribuinte cumpra, tempestivamente, suas obrigações com o fisco, e acrescenta que a

¹³DESLANDE, Rosenice. *Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14.

¹⁴TAVARES, op. cit., p. 83.

espontaneidade do cumprimento é hábil para incrementar a arrecadação e dar comodidade a administração fazendária em não colocar maiores esforços na cobrança dos tributos através do estímulo preconizado pela norma.

Nota-se que a espontaneidade encontra óbice com qualquer iniciativa formal posta pelo agente tributário, específico para determinado tributo e período analisado da regularidade. Pois sem estes procedimentos, não há o que se cogitar de qualquer atuação do agente tributante, e quando ocorrer à fiscalização de determinado tributo, só aquele que compõe o termo de fiscalização é que não estará sujeito a denúncia espontânea. Isto garante ao sujeito passivo a possibilidade de usar do instituto para outros tributos que não estejam sob o efeito de fiscalização.

Segundo CARNEIRO¹⁵, seguindo a mesma linha de pensamento, afirma que a espontaneidade é um dos elementos cruciais, sendo que a comunicação não deve ser precedida de qualquer procedimento fiscal, mesmo que seja um simples termo de inicialização da fiscalização através do TIAF - termo de início da ação fiscal.

Assim, pode-se concluir que o procedimento formal iniciado através da administração tributária, apontando qual o tributo fiscalizado, em que período será fiscalizado a sua regularidade, que além desta efetiva formalidade, aliado a efetiva ciência do sujeito passivo, poderá afastar a aplicabilidade da denúncia espontânea.

Pode-se ressaltar que o legislador, na esfera federal, tratou do art. 138, parágrafo único por meio do Decreto n. 70.235/72 art. 7º, § 1º assinalando¹⁶ que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

Diante destas digressões sobre a denúncia espontânea, enfatizando quais os pontos de maior importância da norma, há de se destacar agora quais os momentos que causaram

¹⁵CARNEIRO, op. cit., p. 604.

¹⁶Art. 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.

controvérsias acerca da aplicação deste instituto. CARNEIRO¹⁷ destaca os seguintes pontos: denúncia espontânea e obrigação acessória, denúncia espontânea e o parcelamento, denúncia espontânea e lançamento por homologação. DESLANDES¹⁸, também traz, como fato controverso e importante às multas.

Destes preceitos, abordam-se alguns aspectos importantes e controversos, dos efeitos do instituto da denúncia espontânea no capítulo a seguir.

2. OS EFEITOS DECORRENTES DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

É entendimento consagrado de que as normas não possuem palavras vazias, sem significado jurídico, e que todas possuem um significado. No que se refere ao instituto da denúncia espontânea subtrai-se que o seu conteúdo traz uma função dúplice, assim entendida: primeiramente facilita a dinâmica do fisco, pois o isenta de ações administrativas fiscais tributárias, e por segundo, favorece ao sujeito passivo que voluntariamente vem perante o fisco saldar a sua irregularidade.

Para Alexandre Macedo Tavares, o multicitado artigo 138 do CTN, não há de ser encarado como uma norma tributária em branco, em virtude de a mesma caracterizar-se como uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, pois o entendimento é de que não existe lacuna que inviabilize a aplicação dos seus efeitos. Contudo, ainda que se tenha requisito necessário para o afastamento da responsabilidade, o contribuinte por vezes encontra óbice em ser atendido nos efeitos que a norma assim preconiza.

DESLANDE¹⁹ levanta a seguinte questão sobre o assunto: “*abrangeria as infrações substanciais e formais ou apenas estas últimas?*”, no seu entendimento a referida norma deve ser aplicada indistintamente, e faz brilhar o princípio hermenêutico de que “*onde o legislador*

¹⁷CARNEIRO, op. cit., p. 604/607.

¹⁸DESLANDES, op. cit., p. 58.

¹⁹DESLANDES, op. cit., p. 38.

não distingue não é lícito ao interprete distinguir”, TAVARES²⁰ compartilha do mesmo entendimento ao tratar do alcance do referido instituto.

2.1 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA

De acordo com o CTN, em seu artigo 113²¹ as obrigações tributárias se dividem em principais (substanciais) e acessórias (formais). A obrigação principal consiste em pagar o tributo (pecúnia). Portanto, o descumprimento da obrigação principal impõe o pagamento do tributo em si, mais o pagamento dos juros, da correção monetária e de multa de mora. As obrigações acessórias impõem pelo seu descumprimento penalidades pecuniárias.

Segundo TAVARES²², a norma jurídica contempla, por excelência, o comportamento humano, e como o comportamento tributário, v.g., é a entrega de dinheiro aos cofres públicos, sendo este o objetivo da obrigação principal, e como obrigação tributária acessória, enquadra-se neste quesito, o comportamento humano sem qualquer conotação pecuniária, de cunho não patrimonial. Assim, sedimenta o seu entendimento²³ afirmando que o pagamento total ou parcial é a obrigação principal e o cumprimento de prestações positivas ou negativas, não patrimoniais, caracteriza a obrigação acessória.

No tocante a obrigação acessória, com fundamento no artigo 138 do CTN, mais especificamente nos dizeres “se for o caso”, extraído do segmento *“responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”*, sob o viés literal, há a possibilidade de se aplicar à

²⁰TAVARES, op. cit., p. 106.

²¹Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

²²TAVARES, op. cit., p. 38-39.

²³TAVARES, op. cit., p. 40.

denúncia espontânea também sobre as obrigações acessórias, onde não há o pagamento de tributo. Visto que, a impossibilidade de sua aplicação, levaria o sujeito passivo, a calar-se, deixando para a Fazenda Pública a responsabilidade por todos os atos forçosos pelo seu cumprimento.

DESLANDE²⁴ complementa o entendimento acima ao afirmar que a forma como o legislador prescreveu “infração” refere-se a todo tipo de infração, não está adjetivada e tão pouco se refere à obrigação principal ou acessória. Entendimento que não é unânime, visto que, com relação às obrigações acessórias, classificadas pela doutrina como autônomas (por exemplo: na obrigação de não rasurar a escrituração fiscal), o STJ, não ratifica a aplicação da denúncia espontânea, por não apresentar vínculo direto com o fato gerador, diferentemente daquelas classificadas como vinculadas.

2.2 PARCELAMENTO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Parcelamento é a forma pela qual o sujeito passivo adere a um programa de governo, parcelando a sua dívida com o Fisco, o que implica o reconhecimento da dívida. Porém, quando se trata de denúncia espontânea, a divergência está estampada, não existe consenso entre os doutrinadores e a jurisprudência. A questão é se ao confessar a dívida e depois pedir o parcelamento, se nesta situação, tem o direito a excluir as penalidades referentes ao delito. O que se tem notado é que determinado período à jurisprudência não referenciava a denúncia espontânea, depois passou a aceitá-la, para depois refutá-la, novamente.

Nas colocações de Cláudio Carneiro²⁵, ao se debruçar sobre o assunto, e SOUZA²⁶, ao dissertar sobre o tema, convergem seus entendimentos, expondo que inicialmente o STJ ao

²⁴DESLANDES, op. cit., p. 38.

²⁵CARNEIRO, op. cit., p. 605.

²⁶SOUZA, Roberta Negreiros Falcão. *A denúncia espontânea da infração e o pagamento parcelado sob o ponto de vista do STJ e doutrinário*. 2009. 54 f. Trabalho de monografia de conclusão do curso de graduação em Direito Centro Universitário de Brasília-UNICEUB, Brasília, 2009, cap. 3.3.

interpretar a expressão “se for o caso” na aplicação da denúncia espontânea, autorizava o parcelamento, este entendimento foi alterado no julgamento do Recurso Especial n. 284.189²⁷ para, no assunto em comento, vigorar a aplicação do pagamento integral do débito, descartando a possibilidade do parcelamento como também, a confissão da dívida acompanhada do pedido de parcelamento não beneficia o contribuinte, tirando a possibilidade de se configurar a denúncia espontânea, e cita o Agravo Regimental n. 956.845/SP²⁸ e a extinta Súmula 208 TFR.

Porém, em um breve período de tempo, o entendimento de que o código tinha o condão de incentivar o infrator tributário a levar ao conhecimento do Fisco, minimizando a falta de fiscalização, não importando se o pagamento é imediato, ou parcelado (evitando a literalidade do código), pois ambos atendem a finalidade da norma, e que logo depois retornou ao entendimento anterior de que o benefício só seria possível com o pagamento integral do tributo.

Entretanto, fato relevante nesta discussão, se deu com a entrada em vigor do artigo 155-A do CTN, que para alguns a questão do parcelamento com exclusão da multa moratória estaria superado, em virtude de a referida norma ter disciplinado a questão, e que a situação em pauta estaria vinculada a lei específica do parcelamento.

CARNEIRO²⁹ ressalta que “*o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito e o pagamento extingue o próprio crédito*”, e conclui afirmando que se faz necessário que a lei do parcelamento preveja a exclusão da incidência do dever de pagar multa.

TAVARES³⁰, em síntese, foi conclusivo ao ressaltar a norma que trata da matéria, afirmando que uma é norma geral (trata do parcelamento) e a outra norma, específica (trata da denúncia espontânea) que premia o ato voluntário do faltoso.

²⁷Informativo 139 do STJ.

²⁸Ag. Rg. No Ag. 956.845/SP, Rel. Min. José Delgado, in DJ 24 abr. 2008.

²⁹CARNEIRO, op. cit., p. 606.

³⁰TAVARES, op. cit., p. 114.

Vale ainda acrescentar que o artigo que disciplina o parcelamento não veicula nada em relação à denúncia espontânea, o que se discute são multas referentes à penalidade pelo inadimplemento tributário. Nada impede que ao confessar a dívida, se exclua a multa moratória, e peça o parcelamento acrescido dos juros legais aplicados não em caráter de punição.

2.3 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E A MULTA DE MORA

Tema bastante discutido, mas com posicionamento doutrinário e jurisprudencial sobre a natureza jurídica das multas de moras, visto que, não importa a nomenclatura usada, em virtude de o objetivo ser punitivo ou sancionatório. E, em se tratando de natureza punitiva, a conclusão inequívoca é de se ter os efeitos da denúncia espontânea recaindo sobre elas. Sendo a punição, originária de um descumprimento de um dever legal tributário, a denúncia espontânea despida de quaisquer limites impostos pela norma, esta deverá prontamente excluída.

Ora, o art. 138 do CTN não faz qualquer distinção em ser multa de mora ou multa de ofício que deve ser afastada, mesmo porque, ambas decorrem da infração a legislação tributária. Não cabe a administração tributária, e considerando o posicionamento do STF de que não há distinção no código entre multas punitivas e moratórias, distinguir, ambas tem caráter punitivo.

Segundo TAVARES³¹ não é plausível e ilegal a aplicação de qualquer medida punitiva por parte da administração tributária visto que na seara tributária as multas tem a mesma natureza (punição) e independem da denominação usada e guarda a mesma finalidade, qual seja punir o faltoso.

³¹TAVARES, op. cit., p. 147.

DESLANDES³² segue a linha deste entendimento ao afirmar que: “*a multa de mora é uma sanção de natureza repressiva, punitiva, sendo alcançada pelos efeitos da denúncia espontânea*”, e que o faltoso não deve ser penalizado por qualquer tipo de multa.

Como a norma, especificamente não cita, não se pressupõe a exigência de haver o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, e ainda, da multa de mora, para se ter os efeitos da denúncia espontânea. O que enseja a aplicação deste instituto, desde que atendidos os seus pressupostos legais, e excluir a multa de mora.

3. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA JURISPRUDÊNCIA

Ao ser lavrado um auto de infração ou o sujeito passivo receber uma notificação fiscal, em caso de alguma ilegalidade, o contribuinte ou responsável pode impugnar administrativamente, sendo uma importante ferramenta que o sujeito passivo tem a seu favor. Os julgadores administrativos são aqueles que se dedicam exclusivamente a assuntos tributários e são razoáveis as possibilidades de êxito, total ou parcial, e caso o sujeito passivo não se de pôr satisfeito, ainda poderá recorrer à esfera judicial, e o Fisco, mesmo que vencido, seria ilógico recorrer à esfera judicial.

Portanto, a denúncia espontânea é um litígio fiscal que poderá ser verificado administrativamente, passando por todas as instâncias, e, em alguns casos, chegar ao Conselho de Contribuinte, órgão de última instância do administrativo fiscal, nos casos federais.

³²DESLANDES, op. cit., p. 70-71.

3.1 O CONSELHO DE CONTRIBUINTE

No âmbito federal, o conselho de contribuinte, devidamente conhecido como CARF, é o órgão que surgiu da unificação dos três conselhos de contribuinte, a partir da edição da Lei n. 11.941/2009. Órgão colegiado, paritário, formado por conselheiros, representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes.

O CARF³³ julga as inconformidades que os contribuintes apresentam contra as exigências tributárias, e, conseqüentemente, os fatos controversos correspondentes à denúncia espontânea, com neutralidade e imparcialidade contribuindo para a segurança jurídica.

Com relação à denúncia espontânea, as decisões do CARF vem se atendo ao que preconiza a norma tributária do CTN, conforme alguns julgados³⁴ citados a seguir.

No Acórdão n. 9101-001.815 do Processo n. 10675.000483/2003-14 de 2015 discutiu-se o marco temporal de admissibilidade da denúncia espontânea, negado o recurso da Fazenda Publica e, de forma parcial, provido nos termos do voto do relator ao contribuinte. Em outro fato, quando o contribuinte declara o débito e depois faz a denúncia ao Fisco, foi denegado à aplicação da referida norma, aplicando o entendimento do STJ de que, sob estes aspectos, não caberia aplicação da norma, visto em sede de recurso repetitivo (10640.001091/2007-01 de 2011). Com relação à obrigação acessória, também discutida em sede de conselho de contribuinte, Acórdão n. 3801-005.267 do Processo n. 10715.007003/2009-18 de 2015, onde foi verificada a intempestividade de informação (dever de informar) antes da atividade fiscalizatória, foi concedida a medida pró-contribuinte.

³³CARF. Conselho administrativo de recursos fiscais. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/>>. Acessado em: 20 jun. 2015.

³⁴CARF. Jurisprudência. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acessado em: 20 jun. 2015.

Portanto, é inegável que as questões levadas à apreciação administrativa, e que chegam ao Conselho de Contribuinte são decididas de acordo com o art. 138 do CTN ou com o entendimento do STJ, e quando o contribuinte não se sente satisfeito com o provimento administrativo, normalmente, tem a oportunidade de recorrer ao judiciário.

3.2 A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

É indiscutível que o sujeito passivo quando se sentir prejudicado perante o Fisco pode recorrer na instância administrativa ou judicial. Teoricamente, irá sempre recorrer primeiro administrativamente, conseguindo postergar a sua situação com a suspensão do crédito tributário, e depois na esfera judicial, tem a possibilidade de discutir os fatos controversos.

Em qualquer tributo os litígios sempre margearam a aplicação da norma em comento. Seja em relação ao dever acessório, multas, parcelamento, declaração por homologação. O que levou a inúmeras discussões, tanto administrativa como judicial como estas que estão a seguir.

Com relação ao dever acessório ou instrumental, a controversa sempre existiu, mas para o direito tributário, diferentemente do direito civil, ela não acompanha o dever principal, segundo POLONI³⁵, ao se debruçar sobre o tema, nas infrações cometidas, e fazendo uso da norma em comento, aplica-se tanto sobre a obrigação principal quanto nas obrigações acessórias, e realça que o texto principal não faz nenhuma menção a qual tipo de infração é aplicável. O autor cita³⁶ o julgado da 2ª Turma do TRF/4ª Região, em voga a obrigação acessória, e na decisão do Acórdão, foi afastado a multa, e assinala: *“Em se tratando de infração à obrigação acessória, a confissão espontânea também afasta a multa punitiva”*.

³⁵POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia espontânea em direito tributário*: doutrina, jurisprudência, legislação e prática. Campinas: Agá Iuris Editora, 2000, p. 78.

³⁶Ibid., p. 79.

Como também, em outro julgado do TRF/4ª Região, AC: 37804 PR 2004.70.00.037804-1 onde se discutiu o atraso na entrega do DCTF, e afastou a multa, provimento de acordo com a norma, assegurando que o inadimplemento de obrigação acessória se constitui infração tributária abarcada pelo art. 138 do CTN.

A busca é sempre de se buscar o verdadeiro sentido do alcance da norma que regulamenta a aplicação da denúncia espontânea, e que já vem de tempos passados, em uma controversa sobre IPI³⁷, TRF- 3ª Região, 6ª Turma, onde ficou assinalado que a declaração do respectivo tributo sem o pagamento devido, não se configura situação de aplicação da denúncia espontânea.

E se tratando de declaração, se for de rendimentos (IR), no julgado do STJ, REsp 1129202 SP, 2ª Turma, ficou assinalado que não é possível à aplicação da denúncia espontânea, visto que, os efeitos desta norma não se estendem às obrigações acessórias autônomas, e ainda, coaduna com o entendimento da Súmula n. 360/STJ³⁸, e no mesmo sentido, ao tratar tributos sujeitos a lançamento por homologação, a não incidência da denúncia espontânea, quando declarados mas recolhidos fora do prazo (AgRg no Ag 1327044 RS 2010/0121080-8)³⁹.

Tem-se também, que a aplicação da denúncia espontânea no que corresponde ao pagamento integral do tributo e dos juros de mora, onde assinala POLONI⁴⁰, convergem o entendimento tanto da doutrina como da jurisprudência da não aplicação da incidência da multa de mora, o que ao contrário, não há unanimidade quando o contribuinte solicita o parcelamento do débito. Assim foi veiculado o entendimento no RE n. 194.195/PE⁴¹, pela não configuração da denúncia espontânea à confissão de dívida com o pedido de parcelamento, e

³⁷Ibid., p. 103.

³⁸Súmula 360/STJ - O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo

³⁹AgRg no Ag 1327044 RS 2010/0121080-8, Relator Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17 nov. 2010.

⁴⁰POLONI, op. cit., p. 111.

⁴¹Ibid., p. 121.

em sentido contrário, no REsp 168868/RJ⁴², de que não havendo procedimento administrativo, e sendo deferido o pedido de parcelamento, está configurado a denúncia espontânea, extremamente controverso.

Nota-se, portanto, que a aplicação da inteligência do art. 138 do CTN procura sempre o afastamento da multa punitiva, dos inadimplementos dos tributos, o que tem gerado grande controversa, seja no âmbito administrativo, e principalmente no judiciário.

CONCLUSÃO

Os cidadãos e as empresas ao se submeterem ao Fisco na condição de sujeitos passivos, se deparam com grande número de tributos (impostos, taxas e contribuições). Quando, por falta de pagamento ou o descumprimento de um dever acessório, geram inadimplência, a administração pública tributária através dos mecanismos normativos, deverá impor penalidades, dentre estas, multas punitivas.

Entretanto, considerando o objetivo principal do Fisco que é de arrecadar tributos, encontra-se norma fundamental, motivadora do cumprimento das obrigações fiscais com as receitas fazendárias, que é a inteligência do art. 138 do CTN ao possibilitar a exclusão da responsabilidade por infração a legislação tributária, através da autodenúncia e se liberar da multa punitiva.

Obedecidas as premissas da norma, o ente fazendário tem o dever legal de afastar a penalidade pecuniária imposta ao sujeito passivo.

Na prática há uma infinidade de casos que se sujeitam ao entendimento da denúncia espontânea, e se tiver resultado positivo para o sujeito passivo, há um incremento na arrecadação do Fisco. Porém, a sua aplicação não é trivial, vários aspectos foram contestados, tanto por parte do ente fiscalizador tributário, que tem interesse em arrecadar e recolher

⁴²REsp n. 168868/RJ, Relator Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 24 ago. 1998, p. 26.

também as multas, quanto pelo sujeito passivo, cujo interesse em fazer uso da norma, é se livrar das multas punitivas.

Esta esteira de litígios de fatos controversos levaram a apreciação tanto na seara administrativa quanto no judiciário. No decorrer do tempo, as várias interpretações controversas se fizeram presente, visto que vários entendimentos controversos foram clarificados pelos tribunais. Hodiernamente, afastando os pontos controversos que ainda podem suscitar interpretações diversas, como por exemplo, a multa de mora, o artigo em comento vem sendo aplicado de acordo com os preceitos expressos no Código Tributário.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código 3 em 1: tributário; processo civil; constituição federal*. CURIA, Luiz Roberto. CÉSPEDES, Livia. NICOLETTI, Juliana (Coord.) 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BORBA, Claudio. *Direito tributário: teoria e 700 questões*. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DESLANDE, Rosenice. *Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LUCHTEMBERG, Janine de Oliveira. *A aplicação da denúncia espontânea no Direito Tributário*. 2011. 54 f. Trabalho monográfico (Pós-Graduação). Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/handle/1/810/Janine%20de%20Oliveira%20Luchtemberg.pdf?sequence=1>>. Acessado em: 02 fev. 2015.

POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia espontânea em direito tributário: doutrina, jurisprudência, legislação e prática*. Campinas: Agá Iuris Editora, 2000.

ROCHA, João Marcelo. *Resumo de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

_____. *Direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SIQUEIRA, Vanessa. *Direito tributário sistematizado*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SOUSA, Valdivino Alves de. *Responsabilidade tributária*. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/valdivinodesousa/2014/07/05/responsabilidade-tributaria>> Acessado em: 28 jan. 2014.

SOUZA, Roberta Negreiros Falcão. *A denúncia espontânea da infração e o pagamento parcelado sob o ponto de vista do STJ e doutrinário*. 2009. 86 f. Trabalho monográfico de conclusão do curso de graduação em Direito Centro Universitário de Brasília-UNICEUB, Brasília, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea: alcance e efeitos no direito tributário*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

CARF. Conselho administrativo de recursos fiscais. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/>>. Acessado em: 20 jun. 2015.

_____. Jurisprudência. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acessado em: 20 jun 2015.