

DENÚNCIA ESPONTÂNEA E PAGAMENTO PARCELADO DA DÍVIDA

Luciane da Rosa Lengler*

Tanise Corbellini¹

Resumo: trata-se de um breve estudo sobre o instituto da denúncia espontânea, onde analisaremos de forma mais pontual a possibilidade ou não, de haver o parcelamento da dívida quando da citada revelação.

Sumário: 1. Introdução. 2. Conceito de Denúncia Espontânea. 3. Função e Efeitos Jurídicos da Denúncia Espontânea. 4. Forma. 5. Pressupostos da Denúncia Espontânea. 6. Efeitos da Denúncia Espontânea sobre a Responsabilidade Criminal. 7. Análise da Jurisprudência sobre a possibilidade ou não de parcelamento da dívida nos casos de Denúncia Espontânea. 8. Conclusão. 9. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

O objetivo primordial das penalidades tributárias é evitar condutas que levem à elisão da obrigação tributária ou que dificultem a ação fiscalizadora do órgão responsável que visa fundamentalmente o recebimento do tributo.

O ideal seria que o contribuinte viesse espontaneamente cumprir com sua obrigação tributária, de maneira que não houvesse necessidade de sanção. O infrator que, por qualquer motivo deixe de pagar um tributo, pode se arrepender desta conduta, seja ela dolosa ou não, e vir ao Fisco anunciar o fato, desde que o faça antes de ser fiscalizado.

Diante disso, primeiramente, este trabalho analisará a questão da conceituação, pressupostos e formalidade do instituto da denúncia espontânea.

Em um segundo momento, cuidará dos efeitos do instituto frente à responsabilidade penal para, por fim, proceder a análise da jurisprudência, onde pretenderá inferir a possibilidade ou não do parcelamento da dívida frente a denúncia espontânea.

¹ Acadêmicas do último semestre do Curso de Direito da UNIVATES, cursando a Disciplina de Direito Tributário – II.

2. Conceito de Denúncia Espontânea

A denúncia espontânea é a confissão por parte do contribuinte, frente à administração pública fiscal, de que cometeu infração tributária, seja principal ou acessória, com o intuito de livrar-se da responsabilidade por tal transgressão.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, sendo este que rege o seguinte:

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 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.

Nas palavras de Castro (2007), a denúncia espontânea é uma modalidade do procedimento administrativo preventivo, onde o contribuinte informa ao fisco o cometimento de infração tributária, denunciando-se e assim excluindo sua responsabilidade tributária com o competente pagamento.

Em outras palavras:

[...] é modo de exclusão de responsabilidade por infração à legislação tributária, 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 devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, dependa de apuração (CARVALHO, 2002, p. 509).

Percuciente se mostra ainda a conceituação apresentada por Maia Filho (2008, p.01):

A denúncia espontânea de infração fiscal significa a prática, pelo contribuinte, de ato de vontade pelo qual informa, por própria iniciativa, à Autoridade Administrativa Fiscal competente, a existência de fatos impositivos objetivos e concretos, até então desconhecidos da Administração, e ensejadores de exigência tributária ou constitutivos de infração acessória, seguindo-se a essa comunicação, se for o caso, o pagamento do tributo devido, mas se excluindo a responsabilidade pela infração, ou seja, excluindo-se a multa (art.138 do CTN).

No dizer de Baleeiro (2001), a denúncia espontânea ocorre concomitantemente com a confissão e desistência do proveito da infração, podendo-se comparar ao instituto penal do arrependimento eficaz. Entretanto a condição espontaneamente vem bem esclarecida no sentido de ser somente aquela oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo referente à infração.

Amaro (2006) entende a espontaneidade da mesma forma, acrescentando que as motivações da autodenúncia não têm relevância para o seu resultado, mesmo que nasçam de uma motivação pouco nobre como a notícia na imprensa de aumento de alíquota de certo tributo, ensejando o contribuinte a se antecipar ao aumento ou o conhecimento de fiscalização em empresas próximas ou do mesmo ramo. Não importam quais sejam os motivadores da denúncia, se ela cumprir os pressupostos e a forma, será válida.

Isto posto, vê-se que a denúncia espontânea nada mais é do que procedimento administrativo preventivo em que o contribuinte se antecipa ao Fisco e confessa o cometimento de infração, libertando-se, assim, de qualquer responsabilidade tributária pela prática da conduta reprovável.

3. Função e Efeitos Jurídicos da Denúncia Espontânea

Todas as normas possuem uma função, sem a qual não haveria razão de mantê-las inseridas no ordenamento, pois se nada têm a acrescentar, são palavras vazias, destituídas de significado jurídico.

No que se refere ao instituto da denúncia espontânea, pode-se dizer que, seguindo a linha de raciocínio acima, esta contém em seu bojo normativo uma função dúplice.

A função primária visa exonerar o Fisco de sua atividade de fiscalização, dispensando-se assim, a inspeção por parte da Administração Tributária. A função secundária, por sua vez, quer a exclusão da multa, favorecendo o contribuinte que, espontaneamente, declara-se irregular perante o Fisco.

Seguindo esta linha de ensinamento:

No que interessa a este estudo, pode-se dizer que é dúplice a função da denúncia espontânea de acordo com as normas que estruturam e regem a aplicação desse relevante instituto jurídico, na via administrativa:

A) a sua função primária ou a sua *essencial utilidade*, do ponto de vista do Fisco, é a de tornar *dispensável* a atividade administrativa fiscal relativamente à infração tributária ou, sendo o caso, ao tributo ou à situação jurídica denunciada ou confessada pelo contribuinte: a denúncia espontânea produz resultados imediatos em favor do Fisco, que se exonera do dever de fiscalização dos atos infracionais comunicados e, dessa forma, te a oportunidade de prover a arrecadação do tributo, quando devido, de modo mais célere, sendo visível o proveito assim obtido;

B) a outra função estratégica desse instituto (denúncia espontânea), do ponto de vista do contribuinte que a realiza, é a de favorecê-lo com a *exclusão* da multa, em face da própria comunicação da infração: a denúncia espontânea produz a exoneração do pagamento da multa que decorre do descumprimento da obrigação, suprido pela comunicação, mas a obrigação confessada resta absolutamente incólume, não sendo de qualquer modo afetada pela confissão (MAIA FILHO, 2008, p. 06/07).

Isto posto, vê-se que a duplicidade da função da denúncia espontânea vem, de um lado, para beneficiar o Fisco, que pode deixar de fiscalizar o contribuinte e, de outro, beneficia o próprio contribuinte, pois delatando a sua situação irregular de forma espontânea, fica desobrigado no que tange a responsabilidade tributária por infração.

No que pertine aos efeitos jurídicos, podem ser distintos, dependendo da conduta adotada pelo contribuinte. Assim vejamos.

Se o contribuinte, depois de feita a denúncia, realiza prontamente o pagamento do valor devido e dos seus acréscimos, coincidindo este com o momento da confissão, está excluído do pagamento de multa, conforme rege o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Porém, se efetivando a denúncia, o contribuinte não realiza o pagamento do montante devido, nem adota providências que garantam sua intenção em adimplir a dívida, a confissão da infração perde seu sentido de ser, desaproveitando assim sua eficácia e deixando de produzir a exclusão da multa, eis que frustrada está a função do instituto.

Em relação a esse segundo efeito cabe salientar que, mesmo não sendo beneficiado com a exclusão da multa, o contribuinte guarda em seu favor a confissão, por consequência, o Fisco pode valer-se da mesma sem restrição (MAIA FILHO, 2008).

4. Forma

O instituto da denúncia espontânea, assim como prescrito no Código Tributário Nacional não traduz uma forma solene ou específica, nas palavras de Amaro (1998, p.427), “a denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma. A forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração”.

Nos ensinamentos de Carvalho (2002), a forma da confissão tem a ver com o momento em que é formulada, sendo que deverá ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização que se vincule com o fato ilícito, pelo risco de perder seu teor de espontaneidade. A iniciativa do contribuinte, dentro da observância desses pressupostos tem o condão de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, que serve apenas para indenizar o órgão arrecadador e não possui caráter punitivo.

O Código Tributário Nacional, aparentemente, descreve uma formalidade para que a denúncia espontânea gere seus efeitos, sendo que parece indispensável que esta venha

acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso, ou do depósito do montante arbitrado pela autoridade fiscal, no caso de faltar a apuração do real montante devido.

Nos dizeres de Paulsen (2002, p. 681):

Como os pagamentos de tributos são efetuados através de guias em que contam expressamente o código da receita (qual o tributo pago), a competência, o valor principal e de juros, o simples recolhimento a destempo, desde que verificada a espontaneidade, implica a incidência do art. 138 do CTN, não se fazendo necessária comunicação especial ao Fisco, eis que este tomará conhecimento naturalmente. De fato, não havendo a exigência por lei, de forma especial e contendo, a guia, os elementos necessários à identificação do tributo pago, restam satisfeitos os requisitos: informação e satisfação do débito.

Barros (2003) ensina que, mesmo não existindo regra que prescreva qualquer tipo de procedimento solene e formal ao instituto, o contribuinte necessariamente deverá atentar para que o ato seja praticado a fim de deixar claro aos agentes fazendários a comunicação do pagamento da importância devida. Em seu entender, é necessário que ocorra a formalização de uma peça denunciatória.

Por fim, vê-se que não existe uma forma taxativa prevista em lei para que a denúncia espontânea seja efetiva, sendo que é inevitável que a mesma chegue, de forma clara e atendendo o requisito do artigo que a rege, ao Fisco, no intuito de identificar quem se autodenunciou.

5. Pressupostos da Denúncia Espontânea

Para a doutrina majoritária, dois são os pressupostos de admissibilidade da denúncia espontânea.

O primeiro que importa salientar é o pressuposto da tempestividade da denúncia, ou seja, em que momento poderá o contribuinte exercer a autodenúncia.

Será tempestiva então, a denúncia espontânea, sempre que ocorrida antes de qualquer procedimento administrativo fiscalizatório da infração. Sendo que neste sentido, havendo qualquer ação inequívoca do Fisco, no intuito de localizar infratores fiscais, afastar-se-á a possibilidade do benefício acarretado pelo instituto da confissão.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 66):

O início do procedimento de fiscalização, do qual o sujeito passivo tenha sido validamente cientificado, a teor do que dispõe o art. 138 do CTN, devidamente explicitado no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Isso que dizer que todas as infrações

eventualmente praticadas antes de iniciada a fiscalização não mais podem ser objeto de denúncia espontânea e conseqüente pagamento sem imposição de multas.

Assim, vê-se que somente ocorrerá a invalidade da denúncia espontânea se o sujeito já estiver sendo investigado pelo Fisco quanto ao acontecimento daquela infração. No entanto, importante se mostra frisar, que mesmo estando o sujeito sob fiscalização por determinado ato, pode confessar outro, que não guarde cumplicidade com aquele e, assim, ser beneficiado com a denúncia espontânea.

Neste sentido, Tavares (2002, p.83) assevera:

[...] 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 introdutora de conduta prevista no art. 138 do CTN.

Como segundo pressuposto, cita-se o pagamento do tributo devido ou o depósito da importância arbitrada pela administração fiscal. Nesse ínterim, surgem três problemáticas, conforme se verá.

A primeira problemática é a interpretação da expressão “se for o caso”, contida no *caput* do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Segundo ponto de vista de Barros (2003), duas são as interpretações possíveis, na primeira, não apenas infrações pendentes de pagamento podem ser denunciadas espontaneamente, mas também aquelas referentes às obrigações acessórias, deveres instrumentais ou formais. De acordo com a outra interpretação, se a lei dispuser que a obrigação possa ser elidida sem o pagamento da infração, a confissão afastará de forma hábil a responsabilidade do contribuinte.

Nesse sentido menciona-se:

Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubitoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento das obrigações tributárias meramente acessórias (MACHADO, 2005, p.173).

Para Martins (1998) a expressão “se for o caso” autoriza que a denúncia espontânea seja efetivada sem o pagamento integral da dívida, podendo este ser parcelado, a luz do princípio da legalidade, desde que haja norma autorizadora neste sentido.

Para finalizar a discussão, acerca da expressão, sábios se mostram os ensinamentos de Paulsen (2002, p. 681):

Até pouco tempo [...] a expressão “se for o caso” diria respeito às obrigações acessórias, cuja denúncia de descumprimento, sem razão da sua própria natureza, dispensaria qualquer pagamento, exigindo, sim, a regularização da situação do contribuinte relativamente às suas obrigações de fazer. Mais recentemente, porém, foi acolhida, no âmbito do STJ, a tese de que o art. 138 é inaplicável às obrigações acessórias, por serem estas meramente formais, sendo que a expressão “se for o caso” comporta a hipótese do parcelamento, de maneira que o pedido de parcelamento seria suficiente para atrair a incidência do art. 138 do CTN.

Neste sentido, decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1 - A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 - A entrega extemporânea das referidas declarações é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória devida.

3 - Precedentes: AgRg no REsp 669851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp 331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp nº 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; EREsp nº 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 13/02/02.

4 - Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp 884939 / MG AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2006/0116653-9).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO – EXCEÇÃO – ESCLARECIMENTOS – PRIMEIROS EMBARGOS OPOSTOS PELAS EMPRESAS: TEMPESTIVIDADE – OMISSÃO.

1. Contagem do prazo recursal de acordo com as regras processuais, incluindo-se a Lei 9.800/99, porque interpostos os embargos via fax, que revela a patente tempestividade dos primeiros embargos declaratórios opostos pelas empresas.

2. Questões relativas ao "prequestionamento", à "preclusão", à "inovação processual" e à "impossibilidade de aplicação da jurisprudência segundo a qual é incabível o benefício da denúncia espontânea no caso de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação efetuado em atraso" devidamente analisadas, o que afasta a alegada omissão, ficando nítida a busca de efeito infringente por quem não se conformou com o julgamento.

3. Para os recolhimentos efetuados antes de janeiro de 1999, como não havia obrigação de formalizar e confessar o débito relativo às contribuições previdenciárias e ao FGTS, não se aplica a jurisprudência desta Corte no sentido de afastar a denúncia espontânea.

4. Para os pagamentos realizados após essa data, com o advento do Decreto 3.048/99, passou-se a exigir do contribuinte a obrigação acessória de formalizar os débitos através de GFIP. Nessa hipótese, se o contribuinte confessou o débito e pagou com atraso, não há denúncia espontânea, na linha da jurisprudência desta Corte.
5. Hipótese dos autos em que os pagamentos relativos ao período posterior a janeiro de 1999 ocorreram através de GPS e não GFIP, o que afasta, igualmente, a multa moratória.
6. Acórdão do TRF da 4ª Região mantido por fundamento diverso.
7. Embargos de declaração do INSS rejeitados e acolhidos, com efeitos modificativos, os embargos declaratórios das empresas, para negar provimento ao recurso especial do INSS (EDcl nos EDcl no REsp 783879 / PR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2005/0158859-2).

Finda tal problemática, passemos para a segunda dúvida que cerca o pressuposto do pagamento do tributo, qual seja, se é possível a denúncia espontânea no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ou seja, sujeitos a autolançamento.

No entender do Ministro Humberto Gomes de Barros, no julgamento do REsp nº 180.918/SP, 1ª Turma, j. 20.05.1999, v.u., DJU 147.02.2000, o autolançamento é um procedimento que limita o ato do contribuinte que deve, por sua vez, recolher imediatamente o valor lançado, sendo que assim, o tributado, em mora com o montante lançado por ele mesmo, não pode se aproveitar do benefício previsto no Artigo 1398 do Código Tributário Nacional.

Ainda, em outro julgado, os ministros do Superior Tribunal de Justiça novamente se manifestaram, agora nas palavras de José Delgado:

A denúncia espontânea não beneficia o contribuinte que, após lançamento de qualquer espécie, já constituído, não efetua o pagamento do imposto devido no vencimento fixado pela lei. Tal benefício só se caracteriza quando o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a existência de fato gerador que ocorreu, porém, sem terem sido apurados os seus elementos quantitativos (base de cálculo, alíquotas e total do tributo devido) por qualquer tipo de lançamento, ou seja, o beneplácito há de favorecer a quem leva ao Fisco ciência de situação que, caso permanecesse desconhecida, provocaria o não pagamento do tributo devido (1ª Turma, REsp nº 450.128/SP, j. 01.10.2002, v.u., DJU 04.11.2002).

Outrossim, vale lembrar que a questão já está pacificada, tanto que, em 08 de setembro de 2008, o Superior Tribunal de Justiça publicou a Súmula 360, a qual dispõe que “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Assim, vê-se que não é possível alcançar os benefícios da denúncia espontânea se essa confissão versar sobre tributos com seus lançamentos sujeitos a homologação.

Por fim, a última problemática trazida no bojo do pressuposto de admissibilidade, que se relaciona ao pagamento do tributo, é a multa de mora.

Essa multa gerou muita discussão doutrinária, no que tange a sua incidência quando da denúncia espontânea. Porém hoje é pacificado o entendimento de que, por ter caráter punitivo, deve também ser excluída pela confissão do contribuinte.

Sábia é, nesse sentido, a lição de Coelho (2002, p. 415), que, ao fazer comparativo com o Código Civil, explica de forma consistente a multa moratória, com caráter exclusivamente punitivo:

[...] a multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, *mas não o substitui*, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não-cumprimento de dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a, por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são “início de perdas e danos”. Ora, se assim é, já que a multa moratória do Direito Tributário não substitui a obrigação principal – pagar o tributo – coexistindo com ela, conclui-se que a função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estritamente punitiva, sancionante.

Neste sentido, inclusive, é a manifestação majoritária do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO CONFIGURADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTADA DA 1ª SEÇÃO. "RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA". ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. SÚMULA 07/STJ. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contrariedade ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC.

2. In casu, o acórdão objurgado revela contradição. Isto porque, conquanto tenha assentado tese favorável à empresa, ora Embargante, no sentido de incidência do verbete sumular nº 7 do STJ, não fez constar da parte dispositiva o desprovemento do recurso especial fazendário.

3. Embargos de Declaração acolhidos, apenas, para sanar a contradição, fazendo constar da parte dispositiva do acórdão o desprovemento do Recurso Especial, quanto à multa moratória em razão do reconhecimento da denúncia espontânea, nos termos da fundamentação expendida no acórdão embargado (EDcl no AgRg no Ag 1005059 / PR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0013570-7).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. RESP 962.379/RS. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C, DO CPC.

1. Cuida-se de agravo regimental interposto contra decisão, aperfeiçoada por embargos declaratórios, que conheceu do agravo de instrumento para prover o recurso especial ao entendimento de que, na hipótese dos autos, ficou configurada a denúncia espontânea.

2. A Súmula 360 do STJ registra: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

3. Sobre a questão, a Primeira Seção, sob o regime previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução n. 8, de 7 de agosto de 2008, por unanimidade, confirmou o entendimento acima sumulado no julgamento do REsp 962.379/RS, DJ de 28/10/2008, da relatoria do eminente Ministro Teori Albino Zavascki.

4. Todavia, conforme ressaltou o eminente Ministro Teori Albino Zavascki no julgamento do REsp 962.379/RS, a aplicação da Súmula 360 do STJ não é absoluta. Ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que concorram as demais hipóteses do art. 138 do Código Tributário Nacional.

5. No caso dos autos, tanto a sentença quanto o acórdão não assinalaram se o crédito foi constituído pelo autolancamento. Presumindo-se, então, a inexistência de declaração prévia ao pagamento do tributo, está autorizada a aplicação do instituto da denúncia espontânea, na forma da jurisprudência citada.

6. De igual modo: "restou indeterminado nos autos se o contribuinte chegou a constituir o crédito tributário pelo autolancamento, deixando de se mencionar na sentença e no acórdão sobre esse mister, motivo pelo qual presume-se a inexistência da declaração previamente ao pagamento do tributo, o que legitima a adesão do recorrido ao instituto da denúncia espontânea e afastamento da multa moratória." (AgRg no REsp 1.046.858/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 6/5/2009).

7. Agravo regimental não provido (AgRg nos EDcl no Ag 1009777 / SP AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0022806-5).

Ante todo o exposto, vê-se que é pressuposto de admissibilidade da denúncia espontânea a tempestividade da denúncia, que se efetiva na medida em que não esteja iniciado qualquer tipo de fiscalização pelo fisco e que, concomitantemente à delação, seja efetuado o pagamento de tributo devido ou ainda o depósito da importância arbitrada pelo Fisco, observada as peculiaridades desse instituto.

Obviamente, elidida a responsabilidade tributária pela denúncia espontânea, também estará excluída a responsabilidade penal. Assim, não há que se falar em crime tributário onde não houver nenhum ilícito, como se verá a seguir.

6. Efeitos sobre a responsabilidade criminal

O instituto da denúncia espontânea, para muitos doutrinadores, pode ser equiparado com o arrependimento eficaz ou com a desistência voluntária, ambos dispositivos do Código Penal Brasileiro (FILLUS ; MAIA FILHO).

Essa comparação decorre do seguinte argumento, mesmo que se trate de ato típico e antijurídico, o tributado será eximido da responsabilidade pela livre confissão da infração, extinguindo-se, assim, a possibilidade da aplicação da lei penal.

Amaro (1998) garante que a denúncia espontânea afasta todas as possibilidades de punição, pois seria inaceitável que o Estado estimulasse o infrator a promover a regularização de sua situação, alcançando-lhe dispensas de sanções administrativas e, aproveitando-se disso, prendesse o infrator. Isso seriam, nas palavras do autor, completa incompatibilidade e incoerência com o que prega o Estado de Direito.

Seguindo mesma linha de pensamento, Tavares (2002, p.129) dispõe:

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

Ainda, mostra-se relevante a colocação de Baleeiro (2001), no momento em que este dispõe que, quando o artigo 138 determina a exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração, elide igualmente a responsabilidade penal. Em seu raciocínio, somente haverá crime se houver ilícito tributário, regra que decorre da unidade do injusto.

Por fim, importante destacar a idéia de Fillus (texto digital) quando menciona:

A exclusão da responsabilidade advinda da denúncia espontânea representa [...] um plexo de funções jurídicas, quais se estendem em ambas as esferas, tributária e penal: i) uma imediata e clara, fazendo valer a regra quanto à sua responsabilidade fiscal, e ii) outra oculta, afastando a possibilidade de persecução penal, mesmo que não o seja a intenção do contribuinte, e diferentemente do objeto teleológico da norma do art. 138 do CTN, fornecendo uma natureza dúplice ao referido dispositivo.

A compreensão do injusto tributário passa pelas normas tributárias. O comportamento descrito na lei penal – sonegação fiscal e apropriação indébita – se concretizado, fere a lei penal, mas só será considerado injusto ou ilícito por meio da integração e da interpretação com a lei tributária, pois as normas lesadas foram as fiscais. Baleeiro (2001, P. 767) explica a questão desta forma: “A lei penal, que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem apoio no direito tributário, porque as espécies penais nele estabelecidas são complementadas pelas normas tributárias”, como normas penais em branco ou a serem preenchidas por outro ramo do direito.

Por todo o arguido, resta indubitável que não há possibilidade de pretensão punitiva do Estado frente à denúncia espontânea.

7. Análise da Jurisprudência sobre a possibilidade ou não de parcelamento da dívida nos casos de Denúncia Espontânea

Grande divergência existe no que tange ao parcelamento da dívida quando da denúncia espontânea. A jurisprudência e a doutrina não conseguem chegar a um consenso do que seja correto através das interpretações possíveis da norma tributária.

Consoante posicionamento de Machado Segundo (2009, p. 206):

Muito se tem discutido a respeito das relações entre o ato que defere o parcelamento e o instituto da denúncia espontânea, de que cuida o artigo 138 do CTN. Questiona-se se o contribuinte que realiza a denúncia espontânea e obtém o parcelamento das quantias devidas tem ou não o direito à exclusão das penalidades correspondentes ao ilícito denunciado.

No entender do mesmo autor, a jurisprudência, ainda não sabe de que lado realmente está, visto que primeiramente rejeitava o parcelamento da dívida quando da denúncia espontânea, após, passou a aceitar tal questão, para depois novamente refutá-la.

Assim, trazemos à baila a mudança de entendimento no Tribunal Superior de Justiça:

EXECUÇÃO FISCAL - DENUNCIA ESPONTANEA - PAGAMENTO - CONFISSÃO - PARCELAMENTO - SUM. 208/TFR. A RESPONSABILIDADE SO E EXCLUIDA PELA DENUNCIA ESPONTANEA DA INFRAÇÃO QUANDO ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTOS DEVIDO E DOS JUROS DE MORA OU DO DEPOSITO DA IMPORTANCIA ARBITRADA PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, QUANDO O MONTANTE DO TRIBUTOS DEPENDER DE APURAÇÃO. A SIMPLES CONFISSÃO DA DIVIDA, ACOMPANHADA DO SEU PEDIDO DE PARCELAMENTO, NÃO CONFIGURA DENUNCIA ESPONTANEA. RECURSO IMPROVIDO (REsp 72705 / SP RECURSO ESPECIAL 1995/0042774-5).

TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - EXCLUSÃO -RESPONSABILIDADE. Não havendo procedimento administrativo em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo, deferido o pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração. Recurso provido (REsp 168868 / RJ RECURSO ESPECIAL 1998/0021818-1).

TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O tribunal de origem não acolheu a denúncia espontânea em razão de, no caso, ter havido mera confissão de dívida seguida de pedido de parcelamento de débito.
2. A simples confissão de dívida seguida de parcelamento, desacompanhada do pagamento integral, não configura denúncia espontânea.
3. Entendimento sedimentado nesta Corte quando do julgamento do REsp 1102577/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 18/05/2009. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.
4. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1157062 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2009/0028328-7).

Não nos filiamos a jurisprudência sedimentada hoje nos tribunais, pois entendemos que se trata de denúncia espontânea o ato, mesmo quando o valor devido pelo contribuinte é parcelado, desde que este não seja de pequena monta que não viabilize o parcelamento.

Perseguimos, assim, o entendimento da maioria dos doutrinadores que, conforme se verá, também acreditam na possibilidade do parcelamento dos valores devidos quando da aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Para Machado Segundo (2009, p. 208):

Parece-nos que o parcelamento, como forma de pagamento de tributo objeto de denúncia espontânea, enseja sem a incidência do art. 139 do CTN, e a exclusão das penalidades correspondentes à infração denunciada. O objetivo da norma contida no CTN é incentivar o infrator a levar as infrações praticadas ao conhecimento do Fisco, ao invés de apostar na ineficiência da fiscalização, e na consequente consumação dos prazos de decadência. Tanto o pagamento imediato, como o parcelado, atendem a essa finalidade, sendo os juros acrescidos ao montante parcelado, no momento da consolidação do valor correspondente, o diferencial entre aquele que paga de modo imediato e aquele que obtém o parcelamento. Por outro lado, eventual descumprimento do parcelamento pode ser causa para que o contribuinte seja colocado em situação correspondente à qual se encontrava antes de obter o benefício, com a imposição da penalidade prevista no ato de concessão do benefício.

Paulsen (2002), seguindo mesmo raciocínio, declara que não entende como correta a punição do contribuinte com a proibição do parcelamento de sua dívida, eis que, se a própria lei o permite quando do pagamento tempestivo, por que não poderia o contribuinte pagar o montante devido de forma parcelada para fins de configuração do instituto da denúncia espontânea.

Hugo de Brito Machado (2005), filiava-se à corrente de doutrinadores que entedia a impossibilidade de parcelamento da dívida nos casos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, porém, revendo sua opinião, reconhece que hoje percebe a questão diferentemente, assim vejamos:

Reconheço que já me pareceu inadmissível a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional ao contribuinte que confessa a falta e pede parcelamento do débito confessado exatamente porque isto seria colocá-lo na mesma condição em que fica o contribuinte que confessa falta e paga, desde logo, todo o seu débito. Ta interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional implicaria dispensar tratamento igual para situações desiguais. Seria, portanto, contrária ao princípio da isonomia.

Ocorre que o valor a ser pago parceladamente não é igual àquele pago à vista. Além dos juros correspondentes ao período, desde o vencimento do prazo para o pagamento do tributo até a data em que o débito é parcelado, existem os juros do período futuro, isto é, do período que vai da data do parcelamento até a data do efetivo pagamento de cada parcela. Não se pode, portanto, dizer que aplicar o art. 138 do Código Tributário Nacional aos que confessam a infração e pedem parcelamento do débito é tratar igualmente pessoas em situações desiguais. Os juros

do período futuro fazem a diferença, que é, no caso, de decisiva importância porque retratam a verdadeira diferença entre as duas situações.

Outro ponto relevante pertinente ao parcelamento da dívida nos casos de denúncia espontânea veio à tona quando da entrada em vigor do artigo 155-A do Código Tributário Nacional. Neste momento, alguns doutrinadores sustentaram que a problemática sobre a possibilidade de parcelamento ou não da dívida, com sua consequente exclusão da multa moratória em virtude da denúncia espontânea estaria superada.

Para estes autores, o fato de o dispositivo supra estabelecer que *salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa*, aclarava que o contribuinte que quisesse parcelar sua dívida, mesmo após efetuada a denúncia espontânea, teria de pagar multa moratória, contrariando a benesse do instituto que excluía a multa de forma a premiar aquele que, de boa-fé, confessasse sua dívida (MAIA FILHO, 2008).

Porém, para Maia Filho (2008), essa conclusão não parece estar correta, visto que não leva em consideração o fato de que a norma disposta no artigo 155-A do Código Tributário Nacional, não veio para disciplinar somente o instituto da denúncia espontânea, mas sim, o do parcelamento. Então, se analisarmos a exegese finalística do dispositivo, os juros e multas são acrescidos na escala do parcelamento e não devem ser antecipadas ao fisco.

Ainda, utilizando-nos dos ensinamentos do ilustríssimo Desembargador, salienta-se:

É preciso pôr em destaque que a exclusão da multa é efeito da confissão espontânea praticada pelo contribuinte, e não do parcelamento, que é matéria estritamente financeira, relativa apenas à forma do pagamento do crédito tributário já quantificado, e não à apuração do seu valor, ou seja, não é no parcelamento que se discute se haverá (ou não) a exclusão da multa, eis que a sede própria dessa discussão é a denúncia do contribuinte, para se perquirir se foi espontânea (ou não) (MAIA FILHO, 2008, p. 09).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado (2005) constroi a seguinte crítica referindo que: se, com o artigo 155-A, o legislador pretendia sanar as lacunas legais no que tange ao parcelamento dos valores devidos quando da denúncia espontânea, este não alcançou seu objetivo, porquanto persiste tal divergência na doutrina. Se considerado possível, resta a dúvida acerca da inclusão ou não de multa moratória sobre o parcelamento do devido resultante da autodelação.

Nas palavras do doutrinador (p. 177):

O parcelamento realmente não exclui a incidência de juros e multas. Ocorre que o parcelamento não depende de ter ocorrido denúncia espontânea. Pode ser concedido mesmo quando o débito tenha sido apurado mediante auto de infração. Não há relação necessária entre a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código

Tributário Nacional, não o parcelamento. Logo, ao dizer que salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento não exclui juros e multas, o § 1º, do art. 155-A, não afasta a incidência do art. 138, do Código Tributário Nacional, nos casos em que tenha havido denúncia espontânea seguida de parcelamento. Aliás, o art. 138 pode ser entendido como a disposição em contrário, que se aplica apenas no caso de denúncia espontânea.

Ainda, seguindo os ensinamentos acima, Hugo de Brito Machado Segundo que dispõe:

Não é o parcelamento, sozinho, que “exclui a incidência de juros e multas”. É a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento, imediato ou parcelado (e aqui está o ponto nodal da questão), que tem esse condão. Assim, o art. 155-A, §1º, do CTN só afirma o óbvio, e em nada contribui para solucionar a questão na medida em que deve ser entendido em conjunto com o art. 138 do mesmo Código, precisamente a *disposição de lei em contrário* à qual aquele faz alusão.

Ante todo o exposto, mesmo não sendo este o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pensamos ser possível o parcelamento da dívida nos casos de denúncia espontânea, eis que, o pedido para parcelar demonstra que o contribuinte está com a intenção de pagar o que deve, pois se assim não fosse, sequer confessaria espontaneamente para o fisco, que praticou infração tributária.

No que tange à discussão sobre a incidência ou não de multa moratória ao parcelamento (art. 155-A, CTN) do montante devido, filiamo-nos à corrente acima exposta por entendermos que a multa moratória é excluída quando configurado o instituto do artigo 138 e tratar-se de benefício instituído por este. Outrossim, quando parcelado o valor, sobre este não incidirá multa moratória sobre o tempo passado, mas nas parcelas serão incluídos os juros e multas legais, não em caráter de punição ao contribuinte que não paga imediatamente a dívida, mas sim, pela incidência legal disposta no Código Tributário Nacional.

8. Conclusão

Da análise do tema abordado, tem-se a conceituação do instituto insculpido no artigo 138 do CTN, a denúncia espontânea, percebendo-a como a possibilidade que possui o contribuinte que cometeu alguma infração tributária principal ou acessória de fazer a confissão, frente à administração pública fiscal, com o intuito de livrar-se da responsabilidade pela violação da norma.

O tema deste trabalho restou configurado como o procedimento administrativo preventivo em que o contribuinte se adianta ao Fisco e revela a infração, isentando-se de qualquer responsabilidade tributária ou penal pela prática da conduta reprovável da qual se arrepende.

Continuando, buscou-se o entendimento acerca da função da norma tributária inserida neste instituto, concluindo-se que há aí uma função dúplice. A função primária visa dispensar a entidade arrecadadora de seu dever de fiscalização, para beneficiá-la, de maneira que possa deixar de vigiar o contribuinte.

A função secundária, por sua vez, beneficia o próprio contribuinte que, ao denunciar a sua situação irregular espontaneamente, fica desobrigado da responsabilidade tributária pela infração. Esta função produz a exclusão da multa, favorecendo o contribuinte que fica desobrigado da responsabilidade tributária por infração.

Quanto à forma, o artigo 138 do CTN não apresenta uma configuração solene ou específica para que a denúncia espontânea gere seus efeitos, sendo que apenas ordena que esta venha acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso, ou do depósito do montante arbitrado pela autoridade fiscal, no caso de faltar a apuração do real montante devido.

Deverá, também, ser feita anteriormente a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização sobre o fato ilícito, pelo risco de perder seu teor de espontaneidade, porém, se resultar de qualquer ação inequívoca do Fisco buscando localizar infratores fiscais, afastar-se-á a possibilidade do benefício acarretado pelo instituto da confissão.

Dois são, portanto, os pressupostos de admissibilidade da denúncia espontânea. O primeiro é a supracitada tempestividade da denúncia, ou seja, será aquela ocorrida antes de qualquer procedimento administrativo fiscalizatório da infração. O segundo é que seja efetuado o pagamento de tributo devido ou ainda, o depósito da importância arbitrada pelo Fisco, observadas as peculiaridades de cada caso.

Em relação à responsabilidade criminal do contribuinte que propõe a própria denúncia, o artigo 138, que regula a exclusão da responsabilidade tributária pelo anúncio da infração, suprime igualmente a responsabilidade penal. A conclusão lógica é de que somente haverá crime se houver ilícito tributário, elidido desde logo pela prática da denúncia.

O problema a ser investigado no presente trabalho foi a divergência jurisprudencial sobre a incidência ou não de multa moratória ao parcelamento (art. 155-A, CTN) do montante devido. A conclusão encontrada foi que a multa moratória é excluída quando configurado o instituto do artigo 138, por justamente tratar-se de benefício instituído por este regulamento. Quando, porém, parcelado o valor, nas parcelas serão incluídos os juros e multas legais, não em caráter de punição ao contribuinte que não paga imediatamente a dívida, mas sim, pela determinação do Código Tributário Nacional.

9. Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro, 2001.

BARROS, Felipe Luiz Machado. Denúncia espontânea: pressupostos de admissibilidade, requisitos de forma e impossibilidade de alteração do instituto pelas entidades tributantes. **Jus Navegandi**, Teresina, ano 8, n. 125, 8 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4358>>. Acessado em 31 mar. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASTRO, Alexandre Barros. Processo Tributário: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo. *BDjur*, Brasília, DF, 4. abr. 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/16797>>. Acessado em 02 abr. 2010.

MARTINS, Ives Gandara da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, v.2.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002.

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