

A denúncia espontânea. A inteligência do artigo 138 do CTN e a sua interconexão com o Regulamento dos procedimentos tributários administrativos (arts. 207 A 211 do RPTA/MG). Os Aspectos Jurídicos Relevantes

<http://dx.doi.org/10.15601/2237-955X/dih.v16n16p9-26>

Flávio Couto Bernardes⁶ e Juselder Cordeiro da Mata⁷

Resumo: O presente artigo analisa o conceito, os pressupostos e os efeitos da denúncia espontânea tributária. Aborda a sua aplicabilidade perante os procedimentos tributários administrativos do Estado de Minas Gerais, fazendo a interconexão do artigo 138 do CTN com os artigos 207 a 211 do decreto estadual nº 44.747/2008 (Regulamento dos procedimentos tributários administrativos). Analisa a estrutura conceitual da denúncia espontânea tributária e os pontos jurídicos relevantes sobre a interdisciplinaridade do instituto da denúncia espontânea participante da relação intrassistêmica do Direito Penal e Tributário.

Palavras Chaves – Denúncia. Confissão. Espontânea tributária. Artigo 138 do CTN. Regulamento. Procedimentos Tributários Administrativos. Decreto nº 44.747/2008.

1. Introdução

Antes de ingressar na abordagem do temário proposto, não se poderia deixar de consignar a satisfação de participar desta relevante obra acadêmica. Naturalmente pela importância da proposta de se analisar criticamente diversos aspectos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, mas especialmente pela homenagem prestada à Dra. Luciana Mundim, profissional militante que contribuiu brilhantemente por longo período junto ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, assim como assessorando as grandes questões tributárias perante a Federação da

⁶ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Graduação, Pós-Graduação, Mestrado e Doutorado da PUC-MG. Professor de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Procurador do Município de Belo Horizonte. Conselheiro da OAB/MG. Advogado. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.

⁷ Especialista em Direito Tributário pelo IEC/PUC-MG. Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Professor de graduação na disciplina de Direito Tributário da Faculdade Batista de Minas Gerais. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG.

Indústria do Estado de Minas Gerais – FIEMG, entidade que congrega de forma exemplar a defesa dos legítimos interesses da sociedade empresarial.

O presente artigo pretende examinar o conceito, os pressupostos e os efeitos da denúncia espontânea tributária no ordenamento jurídico brasileiro, em especial perante os procedimentos tributários administrativos regido pelo Decreto nº 44.747/2008 do Estado de Minas Gerais. As possíveis incongruências do dispositivo da regra matriz (art. 138 CTN) em análise dos dispositivos do regulamento estadual (arts. 207 a 211-A do RPTA), com prisma de estabelecer a segurança jurídica, confiança e boa-fé entre os sujeitos integrantes da relação jurídica tributária, analisando a repercussão do tema no âmbito prático, como mecanismo de fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

De igual feita, busca analisar a estrutura conceitual da denúncia espontânea tributária e dos seus pressupostos estruturais, conjugando com a sua função dada pelo texto da regra matriz, para fazer a intercessão entre a ideia da eficácia dos seus efeitos e a aplicabilidade para os sujeitos da relação jurídico-tributária.

O dinamismo do instituto da denúncia espontânea tributária permite adaptações feitas da ciência penal, com foco na permeabilidade desse instituto, trabalhando a ideia de ilícito tributário com prisma na infração da legislação tributária e o confronto com a simples ausência do recolhimento do tributo sem o intuito da prática lesiva, com a proposição de sonegar.

Dessa forma, torna-se necessária uma reflexão acerca da essência da característica da multa moratória, como forma indutora do incentivo do comportamento do infrator que se apresenta de forma espontânea e antecipada a qualquer ato de fiscalização para realizar o saneamento e a regularização fiscal.

Por fim, oportunidade para discutir a impossibilidade da aplicabilidade dos efeitos do benefício da denúncia espontânea acerca dos tributos sujeitos a lançamento por homologação que foram regularmente declarados, mas pagos intempestivos com entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça.

2. Conceito de denúncia espontânea em matéria tributária na doutrina

O instituto da denúncia espontânea na seara tributária cuida da exclusão das sanções decorrentes da prática de infrações substanciais e formais, mediante o afastamento da incidência de multas decorrentes do descumprimento à legislação fiscal, quando o sujeito passivo da obrigação tributária espontaneamente informa ao sujeito ativo a omissão no cumprimento do dever jurídico.

Desta feita, a denúncia espontânea em matéria tributária é um imperioso instrumento para que o autor da infração fiscal realize sua redenção e saneamento fiscal, tendo como benefício o afastamento da repressão Estatal através da eliminação de multas punitivas.

Por outro lado, o dispositivo legal oportuniza, por vias indutoras, o cumprimento da norma jurídica tributária, culminando na carreação de recursos financeiros aos cofres públicos. Todavia, o Estado deixa de punir o infrator mediante o pagamento imediato do tributo não recolhido em seu vencimento, nos casos das infrações materiais e sua plena regularização nos casos das infrações formais.

É inegável que o instituto da denúncia espontânea tributária proporciona ganhos significativos ao Ente federativo. Sabedores de que um procedimento administrativo fiscal para a exigência do crédito tributário, além de ter custo elevado, emperra o bom resultado na concretização da arrecadação tributária.

A confissão espontânea proporciona ingressos de recursos cujos fatos geradores eram até então desconhecidos pela fazenda pública e que talvez esta não teria as devidas condições para fiscalizar para exigir o adimplemento.

Evidente que ações executivas, no âmbito judicial, também demonstram não serem tão eficazes para a efetiva cobrança dos créditos tributários. A execução fiscal não atende a duração razoável do processo (Art. 5º, LXXVIII da CF/1988), sendo notória a dificuldade na constrição dos bens buscando a satisfação do crédito tributário. Ademais, revelam-se caras para o erário público, uma vez que seu retorno financeiro é aquém da expectativa (estima-se que apenas vinte por cento dos processos executórios logram êxitos).

Com isso, a ação espontânea do sujeito passivo, que se antecipa, realiza a sua confissão acompanhada do recolhimento do tributo, se for o caso, poupa ou facilita a movimentação da estrutura da administração fazendária. E que por sinal acaba por cumprir o objetivo da norma jurídica tributária, que é o carreamento de recursos financeiros, a título de tributos, aos cofres públicos.

É imperioso destacar alguns dos conceitos clássicos esculpido por renomados juristas nacionais na abordagem da matéria, lembrando que para se usufruir do benefício legal previsto na norma geral de direito tributário (CTN), a atividade fiscalizatória não pode ter se iniciado, ou seja, também não se premia aquele que foi identificado na prática do ilícito tributário.

Paulo de Barros Carvalho⁸também define que a denúncia espontânea seria o mecanismo de exclusão da responsabilidade do infrator, desde que acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, como também a depender do caso de apuração, do depósito do montante ou importância arbitrada pela autoridade administrativa.

[...] 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.

Hugo de Brito Machado⁹, por sua vez, define o instituto da denúncia espontânea de forma bem didática.

⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. Ed. Saraiva. 2009, São Paulo. p. 509.

⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 164.

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (CTN, art. 138). Assim, o sujeito passivo que procura o fisco, espontaneamente, e confessa o cometimento de infração não será punido. Sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração. Mas se o cometimento da infração implicou o não pagamento de tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido.

Após a leitura dos conceitos da denúncia espontânea dispostos pelos ilustres doutrinadores mencionados, pretende-se trazer à guisa alguns pontos relevantes acerca dos pressupostos e efeitos do artigo 138 do CTN, bem como dos artigos 207 a 211 do RPTA, no intuito de se examinar possíveis incongruências existentes entre a norma geral que rege a matéria e sua regulamentação no âmbito do Estado de Minas Gerais.

2.1. Análise sistêmica do artigo 138 do CTN e a suainterconexão com os artigos 207 a 211 do Regulamento dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) pelo Decreto nº 44.747/2008

Numa análise meramente interpretativa do artigo 138¹⁰ da regra matriz, percebe-se que a atuação do legislador foi de grande serventia, pois além de pretender que a denúncia espontânea incentivasse ao sujeito passivo tributário o saneamento e a regularização fiscal, alcança o objetivo da norma tributária, que é o adimplemento de seu objeto mediante o efetivo recolhimento do crédito tributário devido.

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.

Embora o dispositivo não expresse de forma cristalina, mas com base numa hermenêutica simples é possível notar que há a extinção do crédito tributário mediante apenas o recolhimento da quantia devida a título de tributo, já que automaticamente se realiza a exclusão das penalidades correspondentes ao não cumprimento do dever jurídico no prazo legal, sendo que o ato praticado tem seus efeitos estendidos aos contribuintes e responsáveis tributários vinculados ao fato gerador, em outras palavras, os efeitos da denúncia espontânea abrange todos os partícipes da infração.

Desta feita, o dispositivo legal abrange o benefício para todos que se submetem à sujeição tributária, desde que preenchidos os requisitos estabelecidos no dispositivo do

¹⁰ Código Tributário Nacional – CTN – Lei. 5.172/1966 .

Artigo 138 do CTN, qual seja, a espontaneidade da confissão seguida do pagamento do tributo acrescido dos juros de mora.

No viés do incentivo da norma legal, Leandro Palsen¹¹ discorre que quando o legislador idealizou a elaboração da norma jurídica talvez estivesse preocupado com uma certa incapacidade da autoridade administrativa de assegurar uma fiscalização ampla e eficaz.

Com isso, segue o autor, o legislador estabeleceu uma norma indutora do comportamento humano espontâneo para regularização de suas pendências fiscais.

[...] o objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.

Feitas estas breves considerações, sem o devido esgotamento sobre o dispositivo da norma geral, necessário se proceder a uma análise dos dispostos previstos no regulamento dos procedimentos tributários administrativos do Estado de Minas Gerais, com o intuito de abordar os pontos positivos da legislação estadual, assim como suas incongruências.

Com prisma no regulamento que disciplina a denúncia espontânea tributária nos procedimentos tributários administrativos, em seu artigo 207¹² o legislador mineiro preocupou-se em estabelecer como o contribuinte poderá se antecipar para comunicar as falhas e sanar as irregularidades das infrações formais (instrumentais), bastando o seu cumprimento para eximir o infrator das sanções pertinentes.

E em se tratando de infrações materiais (obrigações tributárias principais), necessária a regularização através do recolhimento do tributo não pago na época própria do seu vencimento, acrescido dos denominados juros moratórios, excluindo as sanções punitivas, como, por exemplo, a multa moratória e possíveis multas isoladas.

Em tópicos seguintes, discorre-se sobre a dúvida que paira sobre as infrações à legislação tributária e os ilícitos tributários mais agravados, com a latente interveniência do agente com o único propósito de lesar a relação jurídico-tributária que é integrante, causando prejuízo ao ente estatal, através de medidas deflagradoras da evasão fiscal.

¹¹PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE: Porto Alegre, 2005, p. 1017.

¹²Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (MG de 04/03/2008), o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Nesta mesma senda, o caput do artigo faz coro ao parágrafo único do artigo 138 da regra matriz, quando prevê que a denúncia espontânea produzirá seus efeitos desde que o objeto da confissão não seja o mesmo objeto e o período de ação fiscal já esteja iniciada.

Lógico o raciocínio, pois a intenção precípua do legislador é que o suposto infrator realize de forma voluntária e antecipada, como forma indutora de saneamento e regularização fiscal, evitando, assim, a movimentação da autoridade administrativa para fiscalizar e autuar o responsável tributário infrator.

Pode-se perceber que o legislador busca oferecer um incentivo ao infrator, para que este busque a regularização, seja das infrações formais ou materiais.

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

No entanto, o artigo 208 do RPTA¹³ dispõe acerca dos procedimentos que deverão ser adotados pelo contribuinte, em que a comunicação de eventuais falhas, tentativas de sanar as irregularidades ou o recolhimento do tributo inadimplidos, obrigatoriamente, deve estar acompanhada do comprovante de pagamento do tributo com os devidos acréscimos (juros moratórios), ou na opção pelo contribuinte do recolhimento de parcelamento com as devidas garantias, se for o caso, estabelecendo sobre o recolhimento da primeira parcela (conforme disposto em legislação específica).

O Superior Tribunal de Justiça já esboçou equivocadamente o entendimento de que o parcelamento (*como forma de desmembrar em parcelas o cumprimento da obrigação*) apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, não podendo equiparar ao pagamento antecipado como requisito irreformável do disposto na norma matriz (CTN, art. 138), ensejador dos benefícios da denúncia espontânea.

No entanto, não se vislumbra impasses ou conflitos, pois a permissão expressa do artigo 208 do RPTA no que tange à realização do parcelamento está cercada de estabilidade tributária.

Talvez considerar a impossibilidade do parcelamento poderia ser um entrave para a indução do comportamento do agente infrator. Existe a clareza de que o parcelamento deverá ser plenamente adimplido, sob pena de exclusão, autorizando a autoridade administrativa a exigir a aplicação das penalidades previstas.

Art. 208. Para os efeitos do disposto no artigo anterior, a comunicação deverá ser instruída com:
I – o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido de multa de mora e juros cabíveis;

¹³Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (MG de 04/03/2008), o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

- II – o requerimento de parcelamento, hipótese em que as garantias, se for o caso, e o recolhimento da primeira parcela deverão ser efetuados conforme estabelecido na legislação específica; ou
- III – a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

É inapropriada a utilização da denominação “multa de mora” no inciso I do artigo 208, uma vez que o legislador quis dar a clara interpretação de que com o beneplácito da denúncia espontânea afasta a incidência das penalidades e indenizações. Inclusive o Superior Tribunal de Justiça já firmou inúmeros entendimentos contrários à aplicação de multa de mora de forma destorcida, como verdadeiras punições. Por óbvio, a recomposição da quantia pela correção (pelos juros de mora) parece ser sensatsensata e justjusta.

Ademais, Hugo de Brito Machado¹⁴ corrobora em seu entendimento catedrático de que não se pode cobrar, simultaneamente, multa de mora e juros.

Os juros podem ser exigidos com o nome de multa de mora. Não multa e juros. O que pode ser exigido é o pagamento de certa quantia a título de indenização de mora, que tenha esta o nome de juros ou de multa. O rótulo é de nenhuma importância. Relevante é o montante cobrado, em relação ao montante pago com atraso, que há de se limitar ao praticado na cobrança dos juros de mora.

No tocante às obrigações acessórias ou instrumentais destacadas no inciso III, estabelece-se como condição primordial que o contribuinte deverá comprovar, imediatamente, o seu total cumprimento.

No §1º, o legislador, com a maior precisão esculpiu todos os detalhes procedimentais que deverão ser observados nos casos em que o montante do crédito tributário necessitar de apuração pela autoridade administrativa fazendária.

Os referidos pontos estão cercados de previsibilidade e estabilidade dos atos administrativos em consonância com os preceitos de segurança jurídica para os sujeitos da relação jurídica tributária.

§ 1º Quando o montante do crédito tributário depender de apuração pelo Fisco será observado o seguinte:

- I – o sujeito passivo justificará na comunicação a necessidade de apuração do crédito pelo Fisco;
- II – a apresentação do comprovante de recolhimento ou do requerimento de parcelamento será realizada no prazo de 2 (dois) dias contados da ciência do valor apurado;
- III – caso o sujeito passivo discorde do valor apurado pelo Fisco, recolherá, no prazo previsto no inciso anterior, o valor que entender devido, sendo a diferença exigível mediante lavratura de Auto de Infração.

¹⁴MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 164.

O dispositivo esclarece que o sujeito passivo justificará na comunidade se há necessidade de apuração do crédito. Após a apuração, estabelece-se o prazo para apresentar o comprovante de recolhimento ou de requerimento de parcelamento. O mais importante, estabelece-se a possibilidade de o sujeito passivo, em caso de discordância com apuração feita pela autoridade administrativa, recolher o valor que entender ser devido e a diferença será oportunizada com a abertura de uma panel de controvérsias no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Entende-se que, neste último caso, não seria lógico a lavratura do auto de infração para recompor a diferença exigível, isto é, que se proceda a incidência de penalidades pecuniárias como se a denúncia espontânea não atingisse também esta parte do crédito tributário.

No tocante ao § 2 “Considera-se dependente de apuração o tributo cuja base de cálculo deva ser arbitrada ou quando para o seu cálculo bens e direitos dependam de avaliação realizada pelo Fisco ou submetida à concordância deste.”, é possível notar o plausível cuidado que o legislador teve em identificar os mecanismos próprios e necessários para apuração do tributo, quando a base de cálculo deva ser arbitrada ou quando para o seu cálculo bens e direitos dependam de avaliação realizada ou submetida à concordância da autoridade fazendária.

Com prisma no artigo 209 do RPTA¹⁵ “O instrumento de denúncia espontânea será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento do sujeito passivo, sendo vedado ao funcionário recusar o seu protocolo.” e de forma muito específica, vislumbra-se que o instrumento de denúncia espontânea poderá ser protocolizado na administração fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento do sujeito passivo, vedando qualquer recusa do agente administrativo na efetivação do seu protocolo.

Contudo, há de se considerar que as retificadoras realizadas no âmbito da certificação digital, seguidas do adimplemento do tributo, não podem afastar a contextualização do instrumento de denúncia espontânea. Em seguida será abordada importante discussão jurisprudencial que resultou na edição da Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea e, com isso, deverá incidir as penalidades pecuniárias (multa moratória).

Importante a orientação emanada do artigo 210 do RPTA¹⁶ que enumera todas as hipóteses em que torna dispensável pelo responsável tributário a comunicação à autoridade administrativa fazendária para submergir aos efeitos da denúncia espontânea. Como pode-se verificar, o legislador buscou o princípio da insignificância ou bagatela nessas supostas infrações, como a escrituração intempestiva de nota fiscal nos livros “Registro de Entradas” e “Registro de Saídas de mercadorias”, desde que feita no período de apuração do imposto e sem finalidade de burlar o Fisco; o pagamento de tributo e acréscimos legais relativos ao imposto declarado em

¹⁵Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (MG de 04/03/2008), o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

¹⁶Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (MG de 04/03/2008), o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

documento instituído para este fim pela Secretaria de Estado de Fazenda; a entrega intempestiva de documento instituído pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Art. 210. Nas hipóteses abaixo relacionadas, fica dispensada a comunicação para efeitos de denúncia espontânea:

I – escrituração intempestiva de nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de mercadorias, desde que feita no período de apuração do imposto e sem finalidade de burlar o Fisco;

II – pagamento de tributo e acréscimos legais relativos a imposto declarado em documento instituído para este fim pela Secretaria de Estado de Fazenda;

III – entrega intempestiva de documento instituído pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Como se pode observar na disposição do artigo 211 do RPTA, consigna-se que, após o recebimento da denúncia pelo fisco, este deverá conferir, obviamente, o valor recolhido ou aquele caso em que foi objeto de requerimento de parcelamento.

Ao verificar diferenças, a autoridade administrativa deverá lavrar o auto de infração com o propósito de constituição do crédito tributário e, se for o caso, aplicar-lhe as multas exigíveis na ação fiscal. Neste caso, o sujeito passivo não gozará dos beneplácitos da denúncia espontânea, tendo vista o procedimento administrativo ou medida de fiscalização da autoridade tributária.

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I – a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II – a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

A proposta do artigo 211-A¹⁷ é de extrema coerência com o dispositivo do artigo 151 da regra matriz, relacionado à hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Realiza uma abrangência sutil, quando afasta a incidência de multa por descumprimento da obrigação acessória, enquanto demonstrada a regularidade do parcelamento pelo sujeito passivo.

Art. 211-A. Na hipótese de parcelamento relativo à denúncia espontânea relacionada com o descumprimento de obrigação principal, considera-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário, inclusive da multa por descumprimento de obrigação acessória, enquanto o sujeito passivo estiver cumprindo regularmente o parcelamento.

¹⁷Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (MG de 04/03/2008), o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Com sublimado exame ao § 1º “ A parcela do crédito tributário relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória, ainda que formalizada, não integrará o montante a parcelar e será extinta na hipótese de quitação regular do parcelamento.” , pode-se enxergar que o legislador foi técnico e sensato, estabeleceu que a parcela que integraria a composição do crédito tributário, referente à multa (*originária da inobservância da obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*), é excluída do montante objeto do parcelamento com a sua conseguinte extinção quando do cumprimento integral do parcelamento.

Entende-se, entretanto, que a leitura do § 2º traz em síntese uma insegurança jurídica diante do requisito da previsibilidade, quando deixa disposto que a critério do fisco a possível formalização e exigência da multa ocasionada pelo descumprimento da obrigação acessória a qualquer tempo, podendo surpreender o sujeito passivo com uma cobrança inesperada.

De acordo com Humberto Ávila¹⁸, ao definir a segurança jurídica para o cidadão:

O primeiro elemento a ser examinado no aspecto subjetivo diz respeito à perspectiva de quem irá se beneficiar com a segurança jurídica. A clareza das normas denota uma exigência objetiva, porque objetivamente se pode apreciar a sua precisão. O mesmo, no entanto, não ocorre com a sua inteligibilidade, marcada por uma dimensão subjetiva, visto que ela é apreciada do ponto de vista do destinatário da norma: dependendo de quem a analisa, ela pode ser mais ou menos inteligível.

Isto posto, a norma para conferir segurança jurídica não pode deixar dúvidas na sua interpretação, bem como deve garantir a sua estabilidade e previsibilidade. Diante das considerações expostas, a autoridade administrativa deve sopesar seus atos para que não configure abuso do direito e poder de tributar.

As disposições contidas no § 2º “ A exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória poderá ser formalizada, a critério do Fisco, após o deferimento do parcelamento ou quando ocorrer a perda do parcelamento.” são dotadas de ponderabilidade e clareza.

No caso de perda do parcelamento, não se vislumbra nenhuma crítica ou resistência quanto à previsão legislativa.

3. A denúncia espontânea tributária e sua permeabilidade com a ciência penal: Aspectos jurídicos relevantes

As intercessões entre o direito tributário e o direito penal apresentam a utilização adaptada de alguns institutos, como acontece na denúncia espontânea.

Conforme já disposto no mandamento do artigo 138 do CTN, o contribuinte ou responsável tributário terão a responsabilidade pela infração à legislação tributária afastada pela confissão prévia e espontânea realizada.

¹⁸ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed., revista, atualizada e ampliada. Ed. Malheiros, 2012, São Paulo. p. 159.

Observada a particularidade do caso concreto, o sujeito passivo confidente deverá realizar o pagamento do tributo acrescido de juros moratórios, como também em situações específicas em que necessitará efetivar o depósito arbitrado pela autoridade administrativa fazendária, quando o *quantum debeatur* da obrigação tributária depender dessa apuração.

Talvez a preocupação da grande parte da sociedade: o simples não recolhimento no prazo, conforme determina a legislação, por motivos extrínsecos à vontade do responsável tributário, como as dificuldades financeiras do setor ou a crise financeira nacional e mundial, configuraria o ilícito tributário hábil a ter a conduta hostilizada pelo Poder Público e pesadamente punida pelos atos sancionatórios?

MisabelDerzi¹⁹, em suas lições e atualizações do livro de Aliomar Baleeiro, ensina de forma pontual que os crimes praticados na seara tributária contempla dois núcleos:

Os crimes contra a ordem tributária pressupõem dois núcleos essenciais, ligados em uma relação necessária de causa e efeito:

(1) a existência de tributo a pagar, inclusive acessórios, cuja redução ou supressão é o fim colimado pelo agente;

(2) a prática dolosa de omissões ou atos específicos e fraudulentos, que servem como instrumento de obtenção da vantagem financeira almejada: a supressão ou redução de tributo devido.

Os crimes contra a ordem tributária (entre os quais se incluem a sonegação e a apropriação indébita) são dolosos. A sonegação sempre pressupõe fraude, ou seja, a vontade consciente de lesar o fisco (dolo), ao lado da prática de atos ou omissões que objetivam sempre pressupõe o prévio desconto ou cobrança do tributo devido de terceiros, com a intenção consciente (dolo) de não recolhê-lo aos cofres públicos. Nenhum deles é mera fuga ao pagamento, simples não recolhimento total ou parcial do tributo devido.

De acordo com os ensinamentos da jurista, pode-se depreender que tais infrações estão intimamente ligadas ao comportamento doloso do infrator, que arquiteta maneiras versáteis e desonestas com o objetivo fulcral de lesar o fisco com mecanismos planejados e calculados, em muitos casos de forma contumaz.

Objetivamente, é possível verificar que a inteligência do artigo 136 da regra matriz estabelece que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos dos atos (salvo disposição de lei em contrário) e nesta toada o artigo seguinte (CTN, art. 137) classifica a responsabilidade pessoal ao agente e enumera as circunstâncias materializadas de forma taxativa.

Ante o raciocínio exposto, entende-se que o contribuinte ou responsável que simplesmente deixa de recolher o tributo ocasionado por fatores econômicos e financeiros não praticou ilícito tributário.

Para corroborar com a máxima intenção do infrator em lesar ou fraudar o fisco, MisabelDerzi²⁰ compartilha alguns ensinamentos de outros notáveis juristas.

¹⁹BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Ed. Forense: Rio de Janeiro 2010, p. 1162.

Com sabedoria escreve K. Tipke na Alemanha, que os delitos centrais do Direito Tributário, como a sonegação e as ações que os caracterizam, podem ser resumidos em uma só expressão: ações ou omissões desonestas (cf. *Steuerunehrliche Handlungen*, op. cit., p. 632) Essa desonestidade passível de incriminação não se apresenta pelo não pagamento do tributo, mas pelo engodo, embuste, pelo ludíbrio a que a Fazenda Pública é conduzida por meio dessas ações, dificultando-se, ou, às vezes, impossibilitando-se a descoberta do débito do contribuinte criminoso. Com lucidez e precisão, escreveu ROBERTO LYRA: Trata-se de iludir, de fraudar. É inconfundível. A incriminação pelo não pagamento em si importaria o regresso à arqueologia absolutista. Prisão por dívida.

Embora o artigo 138 do CTN ofereça guarida para a variedade de infrações possíveis de serem cometidas pelo agente, a ideia principal é de buscar a distinção dos ilícitos tributários que corroem a Sociedade, em especial o erário público, impactando na expectativa de arrecadação pelo ente da Federação.

Outra análise que se busca trilhar trata da natureza da multa moratória e multas isoladas no tocante a sua característica essencial, que comumente tem a sua aplicação afastada em decorrência da confissão espontânea do infrator.

Sacha Calmon²¹ suscita indagação pertinente com referência a uma importante discussão doutrinária existente acerca da natureza jurídica da multa aplicada pela ausência ou pagamento intempestivo dos tributos.

[...] o ponto de interesse da *quaestio juris* está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a “multa moratória” (a que sanciona o descumprimento da obrigação principal”. A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte.

O eminente professor entende que, com prisma na essência jurídica da multa moratória, esta possui a natureza sancionatória e não indenizatória.

Diante de tal proposição intelectual, a multa moratória perde a característica de reparação financeira e passa a ser uma norma jurídica que detém uma sanção, para apenar o devedor que não cumpriu com suas obrigações tributárias infringido a legislação pertinente.

Outro ponto que poderia levar à guisa da discussão seria uma característica meramente arrecadatória da multa moratória em prol de contemplar os interesses fiscais dos entes federativos através das receitas derivadas, as conhecidas penalidades pecuniárias.

²⁰BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora, Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Ed. Forense: Rio de Janeiro 2010, p. 1162.

²¹COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2008.

Sacha Calmon²² emerge numa reflexão estrutural sobre a multa, a indenização e as funções desta, fazendo uma interconexão com o ilícito e o dano causado.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A Função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recolhido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. A multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir a obrigação de indenizar. Isto todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar.

Torna-se latente a distinção dos institutos, restando claro que a multa e a indenização não se confundem, possuindo funções específicas e essenciais.

Já o direito tributário sancionador, diante da permeabilidade dos princípios do direito penal e do direito tributário, expõe que a conformação intrassistêmica dos princípios gerais de repressão, necessária à adequação valorativa, permite a importação do direito penal para o direito tributário, com singela adaptação, o instituto da denúncia espontânea com o viés de socorrer o infrator arrependido da infração praticada, seja no direito penal através do arrependimento posterior com o benefício de redução da pena), seja no direito tributário (o arrependimento posterior da infração tributária praticada), afastando a aplicação da multa moratória (com características punitivas e não indenizatória).

Pode-se salientar que dependendo da infração praticada, com a realização da denúncia espontânea em tempo hábil afasta-se inclusive o ajuizamento de ações criminais com prisma a repreender evasões fiscais.

Nesta esteira, Paulo Coimbra²³ discorre sobre os contornos do Direito Tributário Sancionador, fazendo alusão à permeabilidade do Direito Tributário e do Direito Penal:

No contorno do Direito Tributário, a conformação intra-sistêmica dos princípios gerais de repressão, em sua maioria importados do Direito penal ou do Processo Penal, deve ser derivativa de sua adequação valorativa e resultar do balanceamento de outros princípios estruturantes e integrantes do próprio subsistema.
(...)

²²COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2008.

²³SILVA, Paulo Roberto Coimbra Silva. *Direito Tributário Sancionador*. Editora QuartierLatin do Brasil. 2007. São Paulo. p. 289.

Outro exemplo, explícito, encontra-se na denúncia espontânea, norma geral cuja indisfarçável inspiração advém do arrependimento posterior urdido pelo direito penal. Contudo, neste ramo, o arrependimento posterior acarreta redução da pena (art. 16, CP), enquanto em Direito Tributário a denúncia espontânea enseja a exclusão da responsabilidade por infrações (Art. 138 do CTN). Por cento, decidiu o legislador tributário ampliar a extensão da “ponte de ouro” (litz), apta a deslocar os infratores da marginalidade à regularidade fiscal, incentivando a travessia como um salvo conduto para a licitude, mediante a impossibilidade jurídica de imputação de quaisquer sanções punitivas.

Observa-se que a Ciência Tributária adotou um instituto, originalmente do Direito Penal, com o viés de oportunizar ao infrator diante do seu arrependimento posterior, utilizar do seu ato volitivo e espontâneo, confessar a infração adimplir, o valor do tributo devido, recebendo como indulto o afastamento das penalidades pecuniárias.

Ademais, no Direito Tributário Sancionador a denúncia espontânea apresenta algumas similitudes com arrependimento posterior (no Direito Penal), em especial estabelece o marco da sua efetivação, no âmbito tributário antes dos atos fiscalizatórios do ente público, e no direito penal deverá anteceder a queixa.

No Direito Tributário Sancionador, a denúncia espontânea desde que acompanhada de seus requisitos legais, espontaneidade e, se for o caso (infração material), o pagamento do tributo devido –, debalde sua similitude ao arrependimento posterior, porquanto em ambos os resultados da ilicitude chegam a se consumir, e a conduta do arrependido deve anteceder a denúncia, queixa (no Direito Penal) ou o início formal da fiscalização competente a apurar a infração (no Direito Tributário Sancionador), gera os efeitos próprios da desistência voluntária ou do arrependimento eficaz (art. 15, CP). Nesse ponto, nada impede a louvável atuação do legislador. Muito pelo Contrário. Erigiu-se na denúncia espontânea valioso instrumento de redenção e saneamento fiscal que afasta a repressão como incentivo à regularização de infrações que talvez jamais viessem a ser apuradas e punidas.

Percebe-se que a atuação do legislador pretendeu que a denúncia espontânea estendesse seus préstimos além do responsável tributário, contemplando todos os demais corresponsáveis pela infração, desde que preenchido os requisitos estabelecidos no dispositivo.

Enquanto em Direito Penal tanto a desistência voluntária quanto o arrependimento eficaz e o anterior do autor não beneficiam seus comparsas ou partícipes, em Direito Tributário, a denúncia espontânea de qualquer dos envolvidos no ilícito fiscal, desde que preenchidos os requisitos do art. 138 do CTN, alcança todos os co-responsáveis pela infração.

A denúncia espontânea em ambas as ciências do Direito apresenta-se como um instrumento de grande valia e importância, conforme pretendeu o legislador ao incentivar o cumprimento do dever estabelecido pela norma jurídica, tornando merecedor de benefícios legais.

4. Enfretamento jurisprudencial e a Súmula 360 do STJ

Pacificou-se o entendimento, na primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea e, com isso, deverá incidir as penalidades pecuniárias (multa moratória).

A Seção de julgamento do Recurso Repetitivo, a Agravante Petróleo Brasileiro S/A Petrobras discutia a cobrança do ICMS declarado em atraso pelo contribuinte através de guia de informação e apuração – GIA, ou Declaração de Apuração Mensal – DAM, sem o devido recolhimento tempestivo do tributo, em consonância com a Súmula STJ 360. Sendo assim, entendeu a Corte do STJ em afastar a aplicação do benefício da denúncia espontânea.

Súmula 360 do STJ: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/8/2008.

Diante do entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), afasta a possibilidade do reconhecimento da denúncia espontânea em decorrência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A jurisprudência repetitiva já firmou o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça²⁴ de que a não configuração da denúncia espontânea com os benelplácitos da não incidência da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

Tributário. Tributo declarado pelo contribuinte. Pagamento a destempo. Denúncia espontânea. Não ocorrência. Matéria julgada em recurso repetitivo. Recursos especiais paradigmas 886.462/rs e 962.379/rs. Súmula 360/stj. Matéria julgada sob o regimento art. 543-c do cpc. Aplicação de multa.

1. Nos termos da **Súmula 360** do STJ, “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

2. Se ocorreu o pagamento do tributo devido acompanhado dos juros de mora antes da constituição do crédito tributário

²⁴SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). AgRg no AREsp 478326 / AM AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0036791-0, Ministro HUMBERTO MARTINS, Data do julgamento 08/04/2014.

pela entrega da DCTF ou de outro documento como tal, é de impor o reconhecimento da denúncia espontânea.

3. O Tribunal de origem rechaçou a pretensão, assentando que o pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação feito a destempo afasta a incidência do benefício fiscal.(...)

Apenas para contextualização, torna-se necessária análise acerca da norma tributária (CTN, art. 150) que trata sobre o lançamento por homologação.

Art. 150. O lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente homologa.

Nota-se que o ato privativo da autoridade administrativa de lançar (CTN, art. 142) opera-se quando esta realiza a homologação, ou quando, verificando inconsistência no pagamento antecipado, realiza o lançamento de ofício.

Luciano Amaro expõe a sua reflexão acerca do tema, em que nessas hipóteses em que há lançamento por homologação pelo sujeito passivo é desnecessária, e que o lançamento só se efetiva quando a autoridade administrativa toma o conhecimento, quando o sujeito passivo se omitisse no seu dever de cumprir a obrigação tributária.

Já que o Código Tributário Nacional não quis falar em “autolanzamento” (expressão de resto imprópria [...], teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, o lançamento é desnecessário, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente exigido. E aí tudo se daria, no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática.

Com prisma nos ensinamentos doutrinários, a Súmula 360 do STJ, além de não consumir o princípio da razoabilidade, afronta o princípio da isonomia tributária.

A maior incoerência é quando o infrator que não realiza o “*autolanzamento*” e nem efetiva nenhum pagamento pode usufruir dos beneplácitos da denúncia espontânea, e aquele que realiza o “*autolanzamento*”, mas realiza o pagamento a destempo, com base no entendimento do STJ, não lhe é oportunizado usufruir dos benefícios da denúncia espontânea.

Conclusão

Inegavelmente, a denúncia espontânea tributária é um importante instrumento jurídico quando viabiliza ao sujeito passivo realizar o saneamento e a regularização fiscal, afastando, assim, a incidência da aplicação das penalidades pecuniárias.

Por outro lado, oportuniza a administração fazendária ter o conhecimento da ocorrência do fato gerador (em momento pretérito) com a sua regularização no momento da confissão espontânea e que talvez, sem esta, não seria possível ter a ciência.

Outro ponto de relevo, a simbiose existente da denúncia espontânea entre as ciências penais e tributárias, numa permeabilidade que fortalece a dinâmica do instituto para entender a essência e características das penalidades pecuniárias, seus efeitos quando da subsunção do benefício da denúncia espontânea em prol do sujeito passivo confidente, como mecanismo de indução do comportamento para o saneamento e regularização fiscal.

A impossibilidade da extensão dos efeitos da denúncia espontânea, haja vista o entendimento, já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando privilegia o infrator que não realizou o “*autolancamento*” e nem o pagamento em detrimento daquele sujeito passivo que efetivou o lançamento por homologação com as informações regularmente declaradas, mas que não pagou ou pagou a destempo. Tal posicionamento fere a isonomia tributária como também enfraquece a estabilidade existente na relação jurídica tributária .

Por fim, entende-se que o entendimento jurisprudencial está eivado de insegurança jurídica, bem como afronta o princípio da igualdade tributária (isonomia) e enfraquece o nosso Estado Democrático de Direito.

The voluntary disclosure. The article 138 of the CTN intelligence and its interconnection with the Regulation of administrative tax procedures (Arts. 207- 2011 From RPTA / MG). The Legal Aspects Relevant

Abstract: This paper analyzes the concept, assumptions, and the effects of tax voluntary disclosure. Discusses their applicability before administrative tax procedures of the State of Minas Gerais, making the interconnection of Article 138 of the CTN with Articles 207-211 of the State Decree No. 44.747 / 2008 (Regulation of administrative tax procedures). Analyzes the conceptual framework of the tax voluntary disclosure and the relevant legal points on the interdisciplinary institute participant voluntary disclosure of intrassistêmica relationship of Criminal Law and Tax.

Key words - Complaint. Confession. tax spontaneous. Article 138 of the CTN. Regulation. Administrative procedures Tax. Decree No. 44,747 / 2008.

Referências

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

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed., revista, atualizada e ampliada. Editora Malheiros, São Paulo. 2012.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. Ed. Saraiva. São Paulo. 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed.. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra Silva. **Direito Tributário Sancionador**. Editora QuartierLatin do Brasil, São Paulo. 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). AgRg no AREsp 478326 / AM AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0036791-0, Ministro HUMBERTO MARTINS, Data do julgamento 08/04/2014.