

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA E A NÃO INCIDÊNCIA DE MULTA PUNITIVA À LUZ
DO ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**SPONTANEOUS COMPLAINTS AND THE NON-INCIDENCE OF A PUNITIVE FINE
IN THE LIGHT OF ARTICLE 138 OF THE NATIONAL TAX CODE**

Aline Nonato dos Santos

Trabalho de Conclusão de pós graduação

RESUMO

O presente artigo se destina ao estudo da denúncia espontânea tributária, analisando o conceito, os pressupostos e as funções e efeitos jurídicos da confissão. Aborda o pagamento à vista e que esta é uma característica essencial da denúncia espontânea, e o pagamento parcelado, se incidirá ou não multas moratórias previstas no artigo 138 do CTN. Analisa a súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça e o entendimento das jurisprudências em relação ao não cabimento da denúncia espontânea de tributos sujeitos a lançamento por homologação fora do prazo. Por fim são apresentadas as conclusões relativas ao estudo.

PALAVRAS - CHAVE: Artigo 138 do CTN, Contribuinte, Denúncia espontânea, Multa punitiva, Obrigação tributária, Pagamento, STJ, Tempestividade.

¹Pós Graduanda em Direito Tributário pelo Grupo Educa Mais EAD. Artigo científico, apresentado como requisito para obtenção de título na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso, ano de 2021.1.

ABSTRACT

This article is intended to study the spontaneous tax complaint, analyzing the concept, the assumptions and the legal functions and effects of the confession. It addresses the payment in cash and that this is an essential feature of the spontaneous denunciation, and the payment in installments, whether or not there will be fines for late payment provided for in article 138 of the CTN. It analyzes the summary 360 of the Superior Court of Justice and the understanding of the jurisprudence in relation to the non-validity of the spontaneous denunciation of taxes subject to assessment due to late approval. Finally, the conclusions related to the study are presented.

KEYWORDS: Article 138 of the CTN, Spontaneous termination, Penalty penalty, Payment, STJ, Taxpayer, Tax obligation, Timeliness.

INTRODUÇÃO

A denúncia espontânea é um tema de fundamental importância, em razão das discussões que têm sido enfrentadas de como seria a sua aplicabilidade no direito tributário, ocasionando a mudança jurisprudencial acerca do tema em questão, com o advento de novos institutos, daí a necessidade de atualização do texto.

O art. 138 do Código Tributário Nacional é o dispositivo legal que trata da denúncia espontânea, trazendo grande complexidade diante das falhas interpretativas do dispositivo ora mencionado. Para melhor compreensão do tema, serão examinados o conceito, os pressupostos, a tempestividade, ou seja qual o prazo para o sujeito passivo fazer a confissão, bem como as funções e os efeitos jurídicos da denúncia espontânea no ordenamento tributário brasileiro.

De igual feita, busca analisar o dispositivo contido no Código Tributário Nacional atinente à denúncia espontânea, a análise sistemática do artigo 138 do CTN, e os procedimentos necessários logo após a autodenúncia, se o pagamento deve ser a vista podendo o fisco promover a imediata cobrança do seu crédito, ou o contribuinte pode optar

pelo parcelamento do crédito, se nesse caso, seria (ou não) a multa excluída. Há muitas controvérsias nos tribunais a respeito do tema, a decisão varia de autor e jurisprudência vigente no tribunal, podendo haver decisões distintas em relação ao parcelamento do valor da denúncia espontânea.

Dessa forma, torna-se necessária uma reflexão acerca da essência da característica da multa moratória, como forma de estimular um comportamento diverso do pretendido por parte do contribuinte, oferecendo uma oportunidade ao infrator, para que este se antecipe antes da fiscalização do fisco e regularize sua dívida fiscal.

O presente estudo se faz necessário, haja vista a importância da súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, mesmo que declarados regularmente, mas pago intempestivamente.

Assim, o problema de pesquisa surge em como se antecipar ao fisco e fazer a denúncia espontânea, evitando o enfrentamento às sanções punitivas mais onerosas. O presente trabalho tem como objetivo discutir a denúncia espontânea e a não incidência de multa punitiva à luz do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A denúncia espontânea ocorre quando o infrator se antecipar a atividade fiscalizadora do estado e confessar o crédito tributário devido, este ficará livre da multa punitiva. Essa confissão tem que ser feita antes de iniciado qualquer ato, mesmo que preparatório da fiscalização, se o contribuinte confessar, e já estiver sido iniciado o procedimento fiscal, não gozará do benefício previsto.

Foi utilizada na produção desse trabalho a metodologia baseada no levantamento de artigos científicos e livros sobre em banco de dados indexados. A natureza da abordagem é qualitativa que, de acordo com Minayo (2001) é relacionado à resposta de questões particulares que possui um universo de significados, o qual se preocupa com ciências sociais nível de realidade inquantificável, de crenças, valores e atitudes. Utilizou-se, igualmente, o método dedutivo, que Segundo Gil (2008) esse método parte de posições dogmáticas, princípios que é conhecido como verdadeiros e indiscutíveis que possibilita chegar a uma

conclusão de maneira puramente formal, em virtude da sua lógica.

Este estudo considera tais aspectos e destaca os avanços do tema, uma vez que, nessa pesquisa, serão abordados os pressupostos, requisitos e como realizar a denúncia espontânea, em especial o prazo, ou seja, qual o momento exato do infrator fazer a denúncia e quais as penalidades estará isento.

1 CONCEITO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O instituto da denúncia espontânea, diz respeito ao contribuinte que cometeu infração fiscal, retratando-se da prática realizada, que por sua própria vontade deseja informar à Autoridade Administrativa Fiscal competente a existência de atos infracionais cometidos, até então desconhecidos pela Administração, que enseja uma exigência tributária ou característica de infrações acessórias previstas na legislação, após essa informação, a depender do caso concreto, haverá o pagamento do tributo, mas caso seja excluído desta responsabilidade não serão aplicadas as penalidades pecuniárias (art. 138 do CTN).

Versa o dispositivo legal sob comento:

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.

De acordo com Alexandre (2016) a denúncia espontânea de infrações, traz ao contribuinte a oportunidade de agir de acordo com a legalidade, e em troca disso a garantia que não será aplicada as penalidades previstas. Ocorre uma impropriedade na terminologia da palavra "denúncia espontânea", diante do fato que ninguém se auto denuncia, e sim confessa atos infracionais cometidos, com o intuito de reparar o dano causado.

Hugo de Brito Machado, afirma que:

A “denúncia espontânea”, disciplinada pelo art. 138 do CTN, é o ato através do qual o sujeito passivo espontaneamente leva ao conhecimento da autoridade administrativa a prática de infrações, e paga o tributo que eventualmente delas decorrer. Nesse caso, sua responsabilidade pelas infrações(multas) é excluída. Somente se considera “espontânea” a denúncia apresentada antes do início de qualquer procedimento

administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 174).

Desta feita, tratando-se de matéria tributária, a denúncia espontânea é um instrumento importante para que o contribuinte infrator se dirija até o fisco e se liberte da dívida sanando-a, e logo após possa receber o benefício da não aplicabilidade das penalidades, ou seja as multas punitivas.

Desta maneira, observa-se nos ensinamentos de Sabbag que:

O fim inspirador da denúncia espontânea é retirar o contribuinte da indesejada via da impontualidade, afastando a aplicação de multa. Assim, não se veda a cobrança dos “juros” e da “correção monetária”, até porque esta integra o valor do tributo, enquanto aqueles, despidos de fins punitivos, compõem o traço remuneratório do capital. Por outro lado, não se cogita de “atualização de base de cálculo do tributo”. (SABBAG, 2017, p. 1069).

É verídico que a denúncia espontânea abastece os cofres públicos, pois ocorre ganhos significativos para os entes federativos, com a aplicação de multa de mora em situações em que a finalidade foi atingida pela compensação, qual seja, a extinção do crédito tributário, trazendo um bom resultado na concretização da arrecadação tributária.

Muitas das vezes o pagamento das obrigações tributárias não ocorre nas datas de vencimento, gerando encargos para o contribuinte. Desta forma, a solução para quem comete infração é a denúncia espontânea. Ocorre que, o contribuinte deve efetuar o pagamento da dívida principal, cumulada com juros de mora e correção monetária antes mesmo do fisco iniciar a fiscalização, o infrator deverá exibir ao fisco a guia de pagamento, este pagamento será realizado em denúncia espontânea, onde o contribuinte será isento de qualquer pagamento de multa, conforme preceitua o art. 130 do CTN.

Dito isto, fica evidente que a denúncia espontânea configura verdadeira oportunidade àqueles infratores que se arrependem da infração cometida contra o fisco, tendo uma segunda oportunidade para arcar com os tributos não pagos.

Aliomar Baleeiro ensina que “prevalece a exoneração se houver procedimento ou medida no processo sem conexão com a infração: benigna amplianda”. (BALEEIRO, 1999, p.764).

Dessa forma, ocorrido o fato gerador, aquele a quem foi atribuída responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário é quem pode se valer da denúncia espontânea, com o fim de eximir-se de uma eventual responsabilidade pela infração. (GALEANO, MOURA, 2019,p.10).

Dito isso, podemos concluir que o procedimento administrativo, exigido no caput do art. 138 do Estatuto Tributário, há de ter relação direta com a infração cometida. (COSTA, p. 9).

1.1 Pressupostos de admissibilidade da denúncia espontânea

Para que se configure denúncia espontânea e obtenha o afastamento da responsabilidade do ato infracional, é necessário que a confissão seja feita antes da fiscalização do fisco.

É de fundamental importância analisar a tempestividade, pois caso preenchidos os pressupostos de admissibilidade o contribuinte que cometeu a infração receberá o benefício da exclusão da responsabilidade, não recaindo sobre si a multa punitiva. Desta forma, observa-se a redação do parágrafo único do art. 138 do CTN, onde determina o critério temporal da denúncia:

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Para Barros (BARROS, 2003, p.2), o legislador instituiu que a denúncia deixará de ser espontânea, ou tempestiva, após iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória, desde que relacionados com a infração.

Como observa Hugo de Brito Machado:

A legislação tributária dos diversos entes tributantes invariavelmente fixa prazos para a conclusão dos procedimentos de fiscalização. No plano federal, entende-se que o escoamento desse prazo sem que se conclua a fiscalização não é causa para nulidade, mas apenas para que o contribuinte recobre a “espontaneidade” até que novo ato seja editado no sentido de que se dê continuidade à fiscalização. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 178).

Na jurisprudência, vem seguindo a regra da tempestividade reiteradamente, senão, vejamos:

Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal. (STJ, 1ª Turma, REsp nº 147.221/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 20.02.2001, v.u., DJU 11.06.2001).

De acordo com Sabbag (2017), a denúncia espontânea é na verdade uma confissão espontânea, podendo ser chama até mesmo de autodenúncia, prevista no dispositivo legal, permitindo ao contribuinte que não cumpriu com as obrigações se direcione até o fisco em tempo oportuno e tempestivo para noticiar a infração, bem como pagar os tributos que estejam em atraso, se existirem. A lei não exige que o infrator haja dessa forma, sendo apenas uma alternativa para que se redima e confesse a sonegação feita ao fisco.

Desta forma, iniciado o procedimento administrativo contra o infrator, a denúncia não será mais espontânea, recaindo sobre o contribuinte infrator as responsabilidades e multas decorrente do não cumprimento das obrigações tributária, conforme afirma Luiz Alberto Gurgel de Faria:

A declaração da falta cometida tem que se livre de qualquer pressão, de maneira que, se for formulada após o início de procedimento administrativo ou fiscalização, relacionados com a infração, igualmente não gerará as conseqüências do art. 138, cabendo ao sujeito passivo arcar com as sanções impingidas. (FARIA, 1999, p. 545).

A tempestividade é pressuposto de admissibilidade crucial para a caracterização da denúncia espontânea, tendo em vista que o objetivo principal da denúncia é ser isento das responsabilidades tributárias, ou seja, a multa punitiva, senão, não teria o porque do contribuinte realizar a denúncia espontânea, de modo que, só se considera espontânea a denúncia apresentada antes de qualquer medida de fiscalização relacionada com a infração fiscal.

2 AS FUNÇÕES E OS EFEITOS JURÍDICOS

De acordo com Filho todos os institutos jurídicos possuem ou assumem, dentro do sistema ou do ordenamento, uma função, não havendo instituto de Direito que seja dela desprovido. (FILHO, 2008, p. 6)

Há, portanto, duas funções na denúncia espontânea de acordo com as normas que o regem na via administrativa, a primeira é fazer com que o fisco não tenha o trabalho de fiscalizar o atos infracionais cometidos pelo contribuinte, fazendo com que a obtenção do tributo ocorra de modo mais célere, poupando o tempo da entidade fiscalizadora, o que poderia demorar dias, meses, e até anos, se resolveria apenas com a autodenúncia do infrator.

A segunda função é favorecer o contribuinte através da denúncia espontânea, estando isento de pagar as multas que decorreu do descumprimento das obrigações impostas pelo fisco, sendo esta obrigação confessada livre das responsabilidades previstas em lei.

Portanto, a confissão da infração fiscal, se dá com o intuito de eximir-se da multa punitiva, não podendo o fisco impor nenhuma sanção, pois foram preenchidos todos os elementos caracterizadores da denúncia espontânea.

O fim inspirador da denúncia espontânea é retirar o contribuinte da indesejada via da impontualidade, afastando a aplicação de multa. Assim, não se veda a cobrança dos “juros” e da “correção monetária”. (Sabbag, 2017).

Após a confissão, caso seja cabível o pagamento do tributo, o contribuinte deve realizar imediatamente o pagamento e os acréscimos previstos em lei, caso o pagamento seja realizado haverá a excludente da multa fiscal. (...) Uma verdadeira confissão de dívida com pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea (Sabbag, 2017, p. 1076).

O contribuinte pode realizar o pagamento da dívida, o que é de fundamental importância para o instituto da denúncia espontânea, como também pode apenas confessar e não fazer absolutamente nada, neste caso a confissão não valerá de nada e o contribuinte terá que arcar com a multa, assumindo as responsabilidades, nos casos em que cabe o pagamento do tributo.

2.1 Pagamento a vista na denúncia espontânea

Como pode-se perceber, quando o contribuinte realiza a denúncia espontânea deve quitar a dívida integralmente e imediatamente para obter o benefício fiscal de não pagar a multa

punitiva, pois mesmo havendo a confissão, se não ocorrer o pagamento, aplicar-se-á a penalidade.

Como diz Napoleão Filho, (2008):

Em outras palavras, é indispensável que a denúncia espontânea seja seguida do pagamento do tributo objeto da mesma denúncia, sem o que essa atividade do contribuinte, consistente em realizar a denúncia/confissão, restará inócua de efeitos jurídicos, em especial o efeito de abreviar a arrecadação tributária e, obviamente, o de elidir a exigência da multa.

Sabbag ainda frisa que a denúncia espontânea caberá com o pagamento integral da dívida fiscal, e não com um “depósito judicial”, por meio do qual subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária. (SABBAG, 2017, p.1077).

O instituto da denúncia espontânea com o pagamento à vista do tributo devido, embora seja a primeira opção (art. 138 do CTN), muitas vezes não ocorre como o fisco deseja, tendo mais repercussão o pedido de pagamento parcelado da dívida logo após a confissão. (FILHO, 2008).

O Código Tributário Nacional é cristalino no sentido de que não basta simplesmente a confissão do débito, é necessário o pagamento imediato do tributo devido, e este deve ser feito antes mesmo de qualquer procedimento administrativo ou fiscalização por parte do fisco.

2.2 O pagamento parcelado

O débito tributário também pode ser parcelado, porém o contribuinte deve solicitar previamente. Para o Superior Tribunal de Justiça, parcelamento não é pagamento integral da dívida, portanto é devida às penalidades, ou seja, multa de mora, ainda que o contribuinte tenha antecipado a atividade de fiscalização da Fazenda Pública.

No ano de 2004 o Superior Tribunal de Justiça tinha entendimento no sentido de considerar o parcelamento como caracterizador da denúncia espontânea. Ocorre que, com o julgamento do REsp 378.795/GO reformou o entendimento no sentido de que não é possível a

aplicação da denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte solicitar o pagamento parcelado do débito tributário. (REsp 378795/GO, STJ, 2004).

A jurisprudência do STJ, pacificou seu entendimento no sentido de que o parcelamento não autoriza a aplicação do art. 138 do CTN. Confira-se:

“Na assentada de 17 de junho de 2002, a egrégia Primeira Seção, no julgamento do Recurso Especial 378.795/GO, negou provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do voto deste Relator, para manter o v. acórdão da Corte de origem que entendeu que ‘a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea’ (Súmula 208 – TRF). Cabível, portanto, a incidência de multa moratória sobre o montante parcelado.”

Portanto, o parcelamento apenas suspendendo a exigibilidade do crédito tributário não pode ser equiparado ao pagamento, forma de extinção imediata do crédito tributário para efeitos de gozo dos benefícios da denúncia espontânea. (ALEXANDRE, 2016).

O parcelamento também possui algumas vantagens, uma delas é que o contribuinte regularizar os seus débitos com a Fazenda, sem a necessidade de ser atingido pelo processo de execução fiscal, pois a execução nem sempre traz resultados positivos ao contribuinte, podendo produzir efeitos devastadores a depender da situação. Em relação às empresas, o parcelamento pode ensejar o retorno das atividades empresariais, em face das irregularidades fiscais, que se encontravam inativas. (FILHO, 2008).

Napoleão Filho completa dizendo:

Como se vê, o parcelamento da dívida tributária abre um grande leque para a recuperação das empresas que não têm condições de honrar os seus débitos, haja vista a forma mais favorável de pagamento; sem o parcelamento, as multas e juros cobrados sobre os débitos fazem a dívida tributária crescer em proporções exorbitantes, afetando a saúde da empresa, e, em muitos casos, talvez mesmo na sua maioria, predeterminando até a sua extinção, o que é de todo indesejável. (FILHO, 2008, p.19).

O parcelamento da dívida tributária acarreta a extinção da obrigação, sendo o contribuinte obrigado apenas a pagar todas as parcelas, bem como a suspensão das punibilidades para quem cometer crime contra a ordem tributária.

Há também algumas desvantagens para contribuintes que aderiram ao parcelamento, que muitas das vezes pode causar prejuízos ainda maiores. O desembargador Napoleão Filho elenca algumas dessas desvantagens:

Para o contribuinte:

- a) a renúncia expressa ao direito de impugnar administrativa ou judicialmente a dívida confessada e às vezes a suportar retenções de parte do pagamento de faturas liberadas em seu favor ou vinculação parcial do faturamento próprio;
- b) a sujeição ao pagamento de elevados juros (taxa Selic) durante todo o período do parcelamento; e c) a vedação de acesso a Certidão Negativa de Débitos (CND), o que não permite a alienação ou qualquer forma de oneração de bens do seu ativo imobilizado.

Para a Administração Fiscal e a própria sociedade civil:

- a) o recebimento dos tributos atrasados em parcelas, obstaculando a orçamentação de investimentos de longo prazo, com suporte na arrecadação tempestiva da receita tributária;
- b) a reiteração das estratégias de pagamento de tributos em modalidades especiais (como o parcelamento) dificulta a Administração Tributária e a aplicação dos recursos públicos; e
- c) as anistias e refinanciamentos tributários acarretam situações de concorrência desleal, deixando em desvantagem relativa e desestimulados os contribuintes que pagam pontualmente os seus encargos fiscais, além de favorecer a prescrição tributária. (FILHO, 2008, p. 20).

O art. 155-A, parágrafo 1º do CTN, implementado pela LC 104/01, afirma que o parcelamento não exclui a incidência de juros e multas, somente o pagamento à vista do débito.

Transcrito a seguir:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. § 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

3 AS MULTAS MORATÓRIOS

As multas moratórias punitivas podem ser dispensadas quando há denúncia espontânea antes do fisco dar início a fiscalização, sendo um benefício para o contribuinte. Vejamos os ensinamentos de Misabel Abreu Machado Derz:

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao auto denunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas

para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos. (Et al, BARROS, 2003, p. 7).

Na denúncia espontânea, a multa punitiva, deve ser terminantemente afastada, entretanto, segundo ressalva feita por Hugo de Brito Machado:

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 pela mora, quer 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. (MACHADO SEGUNDO, 2018 p. 144)

Para Ricardo Alexandre:

“A expressão ‘multa punitiva’ é até pleonástica, já que toda multa tem por objetivo punir, seja em razão da mora, seja por outra circunstância, desde que prevista em lei. Daí, a jurisprudência deste Superior Tribunal ter-se alinhado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer espécie de multa, e não só a ‘punitiva’, como quer o recorrente”. (ALEXANDRE, 2016, p. 338).

A multa é uma consequência do descumprimento de determinada regra, seja sua natureza formal ou substancial, a ela se agregará a característica de sanção, devendo, portanto, ser afastada com a denúncia espontânea da infração cometida. (BARROS, 2003, p. 7).

4 A SÚMULA 360 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na primeira seção do Superior Tribunal de Justiça, tem o entendimento consolidado que os tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte declara e recolhe após o prazo, não cabe denúncia espontânea, desta forma, incidirá multa moratória.

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. (BERNARDES, MATA, 2016, p. 23).

A jurisprudência já pacificou o entendimento no Superior Tribunal de Justiça, não se configura denúncia espontânea, por conseguinte, não recebe o benefício da exclusão de multa, tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora após o 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 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 deste tempo afasta a incidência do benefício fiscal.(...). (STJ. AgRg no AREsp 478326 / AM AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0036791-0, Ministro HUMBERTO MARTINS, Data do julgamento 08/04/2014).

O lançamento por homologação está previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional, analisaremos o artigo abaixo.

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. (BERNARDES, MATA, 2016, p. 24).

A jurisprudência não tem aceitado a denúncia espontânea em casos de tributo lançado por homologação, pago fora do prazo, mesmo que o valor seja pago integralmente, pois é essencial para caracterizar denúncia espontânea o desconhecimento do Fisco em relação ao tributo que foi denunciado. Ademais, quando o contribuinte faz uma declaração ao Fisco, entende formalizada a existência do débito no STJ, permitindo a inscrição do sujeito passivo em dívida ativa do valor que não foi pago (SABBAG, 2017).

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. (...) 1. A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra ínsita no art. 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não configura denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, a hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, seu débito tributário (...). (REsp 512.245/RS, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. em 07-10-2004) .

Por fim, há controvérsia neste ponto, pois o contribuinte que não realiza o autolancamento e não paga, este pode ser beneficiado com a denúncia espontânea, de outro lado, aquele que realiza o auto lançamento e efetiva o pagamento, só que fora do prazo não faz jus ao benefício da denúncia espontânea, gerando questionamentos para os contribuintes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É incontestável que a denúncia espontânea tributária é uma ferramenta de grande importância para o sujeito passivo regularizar sua situação com a Fazenda Pública e isentando-se das responsabilidades pecuniárias previstas em lei.

De outro lado, ajuda na atividade fiscalizatória do fisco, antecipando o conhecimento do fato gerador, evitando desgaste e despesas desnecessárias por parte do órgão, que poderia levar muito tempo para chegar até determinado contribuinte, poupando-o o contribuinte que se auto denuncia.

A denúncia espontânea é um instrumento válido para que o contribuinte infrator se dirija até o fisco e se liberte da dívida, e logo após, possa receber o benefício da não aplicabilidade das penalidades, ou seja as multas punitivas, e somente por isso que a denúncia faz sentido, apenas para libertar o sujeito passivo das multas pecuniárias.

Sendo essas as funções presentes na denúncia espontânea, fazem com que o fisco não tenha o trabalho de fiscalizar, e que a obtenção do tributo ocorra de modo mais célere, bem como favorecer o contribuinte através da denúncia espontânea com a isenção de pagar as multas.

A denúncia espontânea se configura em havendo espontaneidade na confissão, descrevendo as infrações por si cometidas e principalmente reparando o dano causado, se assim houver. Todo esse procedimento deve acontecer antes da autoridade fiscal iniciar o processo de fiscalização, ou seja o lançamento, por isso deve-se observar a tempestividade, até que momento poderá o contribuinte infrator exercer tal faculdade, atendendo às regras previstas no artigo 138 do CTN.

Para que o contribuinte obtenha o benefício fiscal, é necessário que ocorra o pagamento imediato da obrigação tributária, só então poderá fazer jus, livrando-se das penalidades pecuniárias.

Quando a confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, já traz a vontade do contribuinte de arcar com a obrigação, pagando, devendo-se assim, afastar o pagamento da multa de caráter punitivo, sendo esta a opção mais consciente.

As multas moratórias devidas, pela infração cometida, com o descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, são penalidades típicas no direito tributário, que podem ser dispensadas quando há denúncia espontânea, antes do fisco dar início a fiscalização.

Por fim, os tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte declara e recolhe após o prazo, não cabe denúncia espontânea, desta forma, incidirá multa moratória, pois os tributos sujeitos a esse lançamento, não elide a obrigação do Fisco quanto à sua obrigação de realização do lançamento tributário.

A denúncia espontânea tem seus benefícios, ajudando o sujeito passivo a corrigir erro cometido, por esse ato espontâneo o fisco entende que o contribuinte tem o desejo de arcar com a obrigação tributária,

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

BARROS, Felipe Luiz Machado. **Denúncia espontânea: pressupostos de admissibilidade, requisitos de forma e impossibilidade de alteração do instituto pelas entidades tributantes**. Revista Jurídica Virtual - Brasília, vol. 5, n. 55, dez. 2003. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br>. Acessado em: 25 de fevereiro de 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 março de 2021.

BRASIL. Lei n. 5.172, 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acessado em: 20 de março 2021.

BERNARDES, Flávio Couto; MATA, Juselder Cordeiro. **A denúncia espontânea. A inteligência 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**. Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix, – vol. 16, nº 16, maio de 2016. Disponível em: <http://www.bibliotekevvirtual.org/index.php/2013-02-07-03-02-35/2013-02-07-03-03-11/1841-dih/v16n16/19300-a-denuncia-espontanea-a-inteligencia-do-artigo-138-do-ctn-e-a-sua-interconexao-com-o-regulamento-dos-procedimentos-tributarios-administrativos-arts-207-a-211-do-rpta-mg-os-aspectos-juridicos-relevantes.html>. Acessado em: 28 de fevereiro de 2021.

COSTA, Alexandre Freitas. **A denúncia espontânea tributária face à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. Academia.edu, 2005. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/56255145/A_Denuncia_Espontanea_Tributaria.pdf?1523025780=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DA_DENUNCIA_ESPONTANEA_TRIBUTARIA_FACE_A.pdf&Expires=1620255916&Signature=T9GW5emXq3DwLbKNMUNEs0AUM9aogpTW6iJ4~GFiaWTywyhNBprzvSIS1-Wc0cs60JhWz2iQLuSV5jgMfza7wFO99FoFtHFXncQbcoINRpjSrGgb6UOMSnup84LBgczz17-FeOduQ1rUkTcXOMNE5W-HYwHc25cNGYCW4LDe67qallR4T1S-3Ev2~~meeqPKQTvs1ZMv-Z5Xn-9YxqficMwGAfO93A13uo46YN4OdcKQFLVVltN19OuDddowBc5Or3J4KeWmmog1BdaxEY~EDG3qgF2qedplzshhY8PpCCQIGvHAFOfwQsEiuCbNjYps1UEmhVUt-vCc6OKImpCrTA_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acessado em: 05 de março de 2021.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Comentários aos arts. 113 a 138**. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: RT, 1999. Disponível em: <https://www.jfpe.jus.br/index.php/2017-05-18-13-27-21/124-LuizAlbertoGurgel.html>. Acesso em 13 de março de 2021.

FILHO, Napoleão Nunes Maia. **A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo**. Ministro do Superior Tribunal de Justiça. 2008. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/79068245.pdf>. Acessado em: 14 de março de 2021.

GALEANO, Yvelisy de Lourdes; MOURA, Aline Teodoro. **Possibilidade de uso da compensação tributária na denúncia espontânea**. Revista Acadêmica de Direito da Unigranrio, v. 10, 2020. Disponível em: <http://publicacoes.unigranrio.edu.br/index.php/rdugr/article/view/6308>. Acessado em: 20 de março de 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª edição, 2008.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade**. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978- **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

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.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). REsp 512.245/RS, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. Data do Julgamento em 07-10-2004.