

Denúncia espontânea na falta de declarações só vale com condições

Face ao grande número de dúvidas que suscita, trataremos nas linhas seguintes sobre o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação à hipótese da aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) para os casos de entrega, por parte do contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e Guia de Informação e Apuração do ICMS com o recolhimento dos tributos fora do prazo, se cabível ou não.

No Código Tributário Nacional, analisando o Capítulo V – “Responsabilidade Tributária” e Seção IV – “Responsabilidade por Infrações”, localizamos o art. 138, tratando acerca do instituto da denúncia espontânea, que assim está redigido:

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.

Pela leitura do caput deste artigo, o pagamento do tributo se torna necessário para a ocorrência da denúncia espontânea, com a devida atualização monetária e juro de mora, atentando-se para outra condição, qual seja: apresentar a denúncia espontânea antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco. Adotando este procedimento, o contribuinte tem a seu favor a exclusão da penalidade, em outro dizer, multa moratória incidente sobre o valor objeto da denúncia.

Analisando-se a *mens legis*, poderíamos perquirir que o legislador teve a intenção de criar a denúncia espontânea como um estímulo aos contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco. Antecipando-se em relação à administração fazendária e realizando o pagamento da obrigação tributária que está em atraso, a multa moratória deve ser excluída, ante o seu caráter de penalidade. Como leciona Hugo de Brito Machado, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, 27ª Edição, Malheiros, página 184:

O Art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido.

Saliente-se que não se confundem com a penalidade (multa moratória) a correção monetária — mera atualização da moeda em decorrência da corrosão sofrida pela perda de seu poder aquisitivo —, nem com os juros moratórios, que apenas compensam o atraso pelo pagamento devido. O cumprimento da obrigação tributária tardia deverá ser efetivado com o seguinte cálculo: denúncia espontânea = tributo devido + correção monetária + juros de mora. A jurisprudência é uníssona quanto a esta exigência, como podemos denotar do seguinte julgado:

Ementa: TRIBUTÁRIO – COFINS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA -CORREÇÃO MONETÁRIA – JUROS MORATÓRIOS – MULTA – AFASTAMENTO – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES. O art. 138 CTN afasta a aplicação da "multa moratória" se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros

e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco. (RESP 181542/RS; RECURSO ESPECIAL (1998/0050195-9), Relator Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Data da Decisão 21/09/2000, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA)

Na doutrina jurídica, o entendimento não é diverso quanto à exigência do pagamento do principal acompanhado de atualização monetária e juros de mora:

Representa fórmula excludente da responsabilidade por infrações, prevista no art. 138 do CTN, cujo comando deve ser conjugado com as disposições relativas ao processo administrativo tributário que verse sobre o tributo, objeto da denúncia. Segundo o Código, na hipótese de haver infração à legislação tributária, o contribuinte pode proceder à denúncia espontânea da infração, a qual deve ser necessariamente acompanhada do pagamento do tributo devidamente corrigido e dos juros moratórios, ficando a salvo de quaisquer penalidades, até mesmo a multa de mora, desde que essa providência seja tomada antes da instalação de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração. (...) (Eduardo Marcial Ferreira Jardim, dicionário Jurídico Tributário, 7ª Edição, São Paulo, Dialética, 2003, páginas 77/78.)

A denúncia espontânea deve ser considerada como instituto jurídico tributário. Não basta a simples informação sobre a infração, desacompanhada do pagamento. Pelo contrário, é requisito indispensável à incidência do art. 138 que o contribuinte se coloque em situação regular, cumprindo, ainda que a destempo, suas obrigações principais. Para que ocorra a denúncia espontânea, com efeito de elisão de penalidades, pois, exige-se o pagamento tributo e dos juros moratórios, sendo que a guia de recolhimento (DARF ou equivalente) já conterà os elementos necessários à sua identificação, servindo de comunicação ao Fisco. (...) (Leandro Paulsen, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência, 6ª Edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado/ESMAFE, 2004, página 969.)

É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária, a infligência de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de "isolada". Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias Sanções Tributárias, 2ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2001.)

Estabelecidas as condições para a configuração da ocorrência da denúncia espontânea, passemos a analisar o posicionamento do STJ quanto ao tema. Insta destacar que há certo tempo vem essa Corte decidindo que a DCTF e GIA são instrumentos hábeis para a constituição do crédito tributário, sendo desnecessário qualquer outro ato administrativo do Fisco. Pois bem, a partir desta premissa — necessária para a questão, como se verá a seguir — e seguindo um raciocínio lógico e coerente a partir dela, o STJ está inclinado no sentido de que não poderá usufruir o benefício da denúncia espontânea, com a exclusão da multa moratória, o contribuinte que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados por ele próprio via DCTF/GIA ou documento equivalente, realiza o recolhimento a destempo destes tributos.

Ademais, no entendimento do STJ, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. É pacífica a jurisprudência da Corte Superior no sentido da impossibilidade de se estender os benefícios da denúncia espontânea quando se tratar de entrega com atraso da declaração de rendimentos. Os diversos julgados existentes salientam que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Para ilustrarmos o presente caso, destacamos alguns trechos do RESP 738.397-RS, do relator ministro Teori Albino Zavascki, da 1ª Turma, STJ, linhas que resumem de uma forma geral as razões do posicionamento adotado pela STJ, após diversos julgados na mesma linha de julgamento, com nossos destaques:

(...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória.

(...) 4.À luz dessas circunstâncias, fica evidenciada mais uma importante conseqüência, além das já referidas, decorrentes da constituição o crédito tributário: a de inviabilizar a configuração de denúncia espontânea, tal como prevista no art. 138 do CTN. A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. Com base nessa linha de orientação, a 1ª Seção firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral. Assim, v.g, ficou decidido no ERESP 531249DJ de 09.08.2004, Min. Castro Meira:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de não admitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.

2. Embargos de divergência rejeitados.

Desta forma, a posição majoritária da 1ª Seção do STJ é no sentido de não admitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração regularmente entregue,

contudo, desacompanhada do recolhimento do tributo. Vale ressaltar que a 1ª Seção do STJ é composta pelos dez ministros integrantes da 1ª e da 2ª Turmas, que apreciam matérias de Direito Público.

Assim, considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência do crédito tributário, trazendo-o para o mundo jurídico, e, constituído o crédito, ocorrendo o seu recolhimento a destempo, não enseja o benefício do art. 138 do CTN, que é incompatível com a expressão “do pagamento do tributo devido e dos juros de mora” nele contida, haja vista que uma das características para o benefício da denúncia espontânea é o pagamento na data do tributo, estabelecida em lei. Ao efetuar o pagamento do tributo fora de prazo (ainda que pelo valor integral, corrigido monetariamente e com juros), o STJ considera tal ato como sendo fator inibidor para a incidência da aplicação do benefício da denúncia espontânea.

Em síntese, nas hipóteses em que o contribuinte declara (via DCTF, GIA ou documento equivalente) e não recolhe os tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória, não possuindo a denúncia espontânea o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega de seu dever instrumental. E ainda, não resta caracterizada a denúncia espontânea, com o benefício da exclusão da multa moratória, mesmo naqueles casos de tributos declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, ainda com o pagamento integral.

Então, em que hipótese o contribuinte poderia se valer da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação? A resposta pode ser dada através do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005).

2. Entretanto, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005).

3. Recurso especial a que se dá provimento. (REsp nº 836.564/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03.08.2006, p. 230.)

Com efeito, a decisão acima reflete a total harmonia com o que vinha decidindo o STJ sobre o tema. Se ainda não houve a constituição do crédito tributário, tendo em vista a falta da declaração prévia pelo contribuinte, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, tem-se configurada a

denúncia espontânea pela confissão da dívida acompanhada do seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo.

É imperioso ressaltar que este posicionamento seja alterado. De nosso ponto de vista, a denúncia espontânea está sendo privada de seu real uso pela inteligência que seu deu aos atos praticados pelos contribuintes, vez que o mero preenchimento de obrigações acessórias (declarações) não tem o poder de constituir créditos tributários, já que tal atividade é vinculada a ato do Poder Público. Com propriedade, aborda o tema Dalmar Pereira:

A problemática gira em torno do fato de que para o Fisco, e, infelizmente, também para a jurisprudência dominante, a entrega de declarações pelos contribuintes implica em confissão de débito, afastando-se, por conseguinte a possibilidade de o mesmo efetuar a denúncia espontânea e auferir os seus benefícios.

Ocorre que o Fisco está, cada vez mais, transferindo o seu ônus de fiscalização e arrecadação aos contribuintes, na medida em que cria inúmeras obrigações acessórias. Aliás, nos dias de hoje, não seria despiciendo afirmar que praticamente todos os tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação.

Como se sabe, nessa modalidade de lançamento, o próprio sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido, efetua o pagamento antecipado, cabendo ao sujeito passivo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados.

Nesse diapasão, faz-se mister aduzirmos que o simples preenchimento pelo contribuinte de guias de recolhimento oferecidas pela administração tributária não configura autolancamento ou, na melhor escrita, lançamento por homologação.

Com efeito, o preenchimento de guias, seja a GIA (estadual) ou a DCTF (federal), é mero dever instrumental do contribuinte. Mesmo que ele pretenda não pagar o tributo devido, remanesce o dever instrumental de protocolar a respectiva guia sob as penas da lei, haja vista que esse documento tem valor de declaração ou informação sobre matéria, de fato, indispensável para a efetivação do lançamento.

Nessa senda, o cumprimento de uma obrigação acessória pelo sujeito passivo da relação tributária, na qual ele, por exigência da lei, declara os seus respectivos débitos, não poderá jamais ser equiparada a um procedimento fiscal, à luz do disposto no aludido parágrafo único do artigo 138, do CTN.

Ora, se partirmos das premissas fiscais, os contribuintes que desejarem efetuar a denúncia espontânea e, assim, obter a exclusão da multa de mora não deverão fazer as respectivas declarações, sob pena de, na visão fazendária, frise-se, confessarem seus débitos e não terem direito ao benefício em referência. Agindo assim, estar-se-ia, na verdade, aumentando a informalidade e, por consequência, a sonegação fiscal. Um absurdo.

Ademais, o Fisco não pode cobrar o tributo simplesmente à vista da alegação de que o sujeito passivo descumpriu seu dever legal. É preciso lançar o tributo, notificar o sujeito passivo, para que só assim possa prosseguir com as providências necessárias ao efetivo recebimento do valor devido.

Não se deve preterir que a atividade de fiscalização e arrecadação é exclusiva da administração, como expressamente reza o artigo 142, do CTN.

Em abono aos argumentos ora esposados, pertinente à citação das brilhantes palavras do mestre Souto Maior Borges: “Assim, a atividade do sujeito passivo, antecedente à homologação, não corresponde a um ato de criação do Direito, mas a simples observância da norma tributária.”

Com tais ponderações, é forçoso concluir que a interpretação então dominante na jurisprudência pátria sobre o artigo 138, do CTN, não coaduna com o melhor direito, razão pela qual é imperativa sua revisão pelos nobres ministros do Superior Tribunal de Justiça.

Para a satisfação dos contribuintes, que vêm sendo extremamente prejudicados com a tese ora combatida, bem como a mais abalizada doutrina tributária, que não corrobora com o entendimento perfilhado por aquela mais alta Corte, apraz-nos informar que o Superior Tribunal de Justiça, em breve, deverá rever essa questão.

Isto porque, por questão de ordem suscitada pela ministra Eliana Calmon, decidiu-se remeter os autos do Resp 850.423/SP para apreciação da Primeira Seção do STJ. A hipótese em destaque retrata a discussão em torno da ocorrência ou não da denúncia espontânea prevista no já mencionado artigo 138, do CTN, quando há declaração pelo contribuinte do ICMS devido por meio da GIA, desacompanhada do pagamento do tributo no vencimento.

Com muita propriedade, a ministra Eliana Calmon sustentou que a jurisprudência sobre esse tema deve ser revista, porquanto, o atraso do pagamento não se confunde com a inadimplência. A ministra ponderou, ainda, a forte discussão na doutrina se a referida declaração do contribuinte é ato homologatório ou declaratório, haja vista que o contribuinte declara e a fazenda, posteriormente, homologa com efeito retroativo à data da declaração.

Espera-se, assim, que os ministros do Superior Tribunal Justiça, na figura de pacificadores de divergências de leis federais, como preceitua nossa Carta Política, analisem com extrema cautela a questão e, ao fim, modifiquem o entendimento então vigente em defesa do direito e da mais lúdima justiça tributária. (Artigo veiculado no site consultor jurídico em 24 de junho de 2007, <http://conjur.estadao.com.br/static/text/56892,1>.)

Enquanto não revisto tal posicionamento, na esteira da jurisprudência atual sobre o tema, podemos concluir que para a ocorrência do instituto da denúncia espontânea, com a incidência a favor do contribuinte da exclusão da multa moratória, deverá o contribuinte:

a) de modo antecipado, oferecer para pagamento o montante da obrigação tributária devida, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração;

b) pagar o tributo, acrescido de correção monetária e juros de mora;

c) tratando-se na espécie de tributos sujeitos a lançamento por homologação, que o contribuinte não os tenha ainda declarado (constituído o crédito tributário) utilizando as competentes declarações (DCTF, GIA ou equivalente), efetuar o pagamento integral do tributo (principal, correção monetária e juros de mora), sempre de forma anterior a qualquer ação fiscalizatória do Fisco.

Date Created

13/04/2010