

# DENÚNCIA ESPONTÂNEA – DA POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE MULTA MORATÓRIA NOS TRIBUTOS FEDERAIS PAGOS EM ATRASO

*Luciano Lopes de Almeida Moraes<sup>1</sup>*

*Orientador: Roberto Carlos Hahn<sup>2</sup>*

## RESUMO

A carga tributária é um dos maiores entraves para o crescimento das empresas, motivo pelo qual qualquer redução na tributação ou nas penalidades envolvidas é benéfica, trazendo resultados positivos em seus fluxos de caixa. O presente artigo busca analisar a possibilidade das empresas não pagarem, ou repetirem, os valores relativos às multas moratórias frente aos tributos federais. Isto porque o Código Tributário Nacional, em seu art. 138, prevê a chamada denúncia espontânea, benefício fiscal que tem como objetivo afastar a incidência da multa moratória. Entretanto, esse benefício não é muito utilizado pelos contadores e pelas empresas, motivo pelo qual o presente artigo pretende esclarecer os requisitos legais e o alcance da norma, para que um maior contingente de empresas se beneficie. O estudo foi desenvolvido com base em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, analisando os requisitos legais e a posição da doutrina e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, para, ao final, trazer estas informações às empresas e aos contadores, permitindo - assim - o conhecimento sobre a possibilidade de repetição dos valores pagos a título de multa moratória nos tributos federais pagos em atraso e, assim, impactar de forma positiva nos seus fluxos de caixa.

**Palavras-chave:** Multa. Denúncia espontânea. Lançamento. Repetição.

## ABSTRACT

*Cash flow increase is key to leverage sales and, ultimately, to assure business growth and continuity. The existing tax burden limits business expansion. Adequate tax planning initiatives can yield significant increases in profitability. This article explores alternatives for companies not to incur in additional, or duplicate, fees related to late or deferred Federal taxes' payment. The National Tax Code in its Art. 138 provides for the so-called "voluntary disclosure" - a tax benefit which exempts companies from the levy of fines under given circumstances. However, this opportunity is not fully explored by accountants and business owners. This article will explore in further detail the legal requirements and conditions under which the "voluntary disclosure" practice could benefit a larger number of organizations in Brazil. This thesis was developed based on bibliography and court decisions, considering the legal requirements and the current understanding of the Superior's Court of Justice, with the*

---

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara - Faccat - Taquara/RS. [moraes\\_luciano@hotmail.com](mailto:moraes_luciano@hotmail.com)

<sup>2</sup> Orientador: Contador, especialista em Controladoria e Finanças. [hahn@tca.com.br](mailto:hahn@tca.com.br)

*objective of increasing the awareness of business owners and accountants about the opportunities related to the amounts of federal taxes' fines incurred.*

**Key-words:** *Fine. Voluntary disclosure. Release. Repeat.*

## **1. Introdução**

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária no mundo, refletindo um custo elevado para a produção e comercialização de sua produção industrial e prestação de serviços.

Parte do montante arrecadado advém de pagamentos espontâneos realizados pelos contribuintes, em face da consecução de seus objetivos sociais; parte, decorrente de lançamentos tributários realizados pela União Federal, por exemplo.

Com os altos gastos que as empresas sofrem para a realização de suas atividades, que impactam diretamente na consecução de seus objetivos sociais, qualquer possibilidade de redução de despesa influencia positivamente no seu fluxo de caixa e, conseqüentemente, no seu resultado.

Dentre estas possibilidades está a de não pagar, ou de repetir, o montante recolhido a título de multa moratória em face dos pagamentos em atraso dos tributos federais, conforme a previsão do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sobre o tema, Cassone (1992) afirma que, na prática, a denúncia espontânea nada mais é do que uma comunicação escrita ao órgão fiscal que jurisdiciona o contribuinte, informando da situação ocorrida, como a não tributação do Imposto de Renda, por exemplo. Aduz que esse procedimento é suficiente para que à empresa não seja imposta a multa moratória pelo recolhimento em atraso daquele tributo.

A denúncia espontânea não é apenas um benefício exclusivo dos contribuintes que, por uma razão ou outra, sofreram a imputação de uma penalidade, mas também um planejamento tributário, no qual se analisará a possibilidade de repetição dos valores pagos indevidamente, se for o caso.

Entretanto, uma análise mais detalhada da norma demonstra que existem muitas indagações atinentes à questão do alcance e requisitos que permitam a aplicação de tal instituto e, assim, possibilitem às empresas não pagar as multas moratórias ou repeti-las, caso as tenham pago.

Assim, o objetivo geral deste artigo é analisar a forma pela qual o instituto da denúncia espontânea é aplicado, sua amplitude e alcance, criticando a efetividade da aplicação do art.

138 do CTN, visando explicitar as hipóteses pelas quais as empresas podem se utilizar desse benefício para recuperar valores pagos indevidamente à União Federal.

Já os objetivo específico é a análise crítica do conceito que o instituto da denúncia espontânea goza na jurisprudência e na doutrina brasileira, explicitando as reais possibilidades de sua utilização como forma de recuperação de valores.

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho foi conceitual e teórica, utilizando-se o método qualitativo para abstrair os resultados, obtidos através de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

## **2. Das infrações tributárias**

As empresas têm determinadas obrigações para com os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária, seja de pagamento de tributos no prazo correto (obrigação principal), seja de entrega de declarações (obrigação acessória). Não realizadas as obrigações, nos moldes em que exigidas legalmente, surge a imposição de penalidades pela infração cometida.

Na realidade, a infração tributária, como toda e qualquer infração, nada mais é do que uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais.

Diferentemente da infração penal, onde o dolo ou a culpa são elementos preponderantes para que o tipo esteja configurado, nas chamadas infrações tributárias é diferente, já que aqueles são dispensados, na maioria dos casos, salvo expressa previsão legal, como bem especifica o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

As chamadas infrações tributárias são, em sua maioria, de caráter objetivo, ou seja, independem da vontade do agente para que este seja responsabilizado pela prática de determinado ato antijurídico.

Ocorridas as chamadas infrações tributárias, surgem as suas respectivas sanções, as quais fazem com que o contribuinte, receba determinada penalidade.

Fato seguinte, três hipóteses podem ocorrer:

1. O agente infrator não realizar nenhum procedimento, quedando silente e aguardando a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em lançar tais valores;
2. A Fazenda Pública fiscaliza o agente infrator e, desta feita, lavra o Auto de Infração, onde o sujeito passivo poderá impugná-lo administrativamente, recorrer ao Poder Judiciário para anulá-lo ou, até, adimplir os valores devidos de pronto;
3. O contribuinte pode, espontaneamente, antecipando-se a qualquer procedimento fiscalizatório do Poder Público, realizar a obrigação que deixou de cumprir ou efetuar o pagamento dos valores devidos.

Neste último caso, o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o agente quanto o próprio Fisco, fica o primeiro eximido de pagar os valores decorrentes da multa que seria devida:

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.

Da leitura daquele texto abstrai-se que o Estado, através de uma norma legal, permite que seus contribuintes se valham de um instituto excludente de responsabilidade, desde que cumpram os requisitos lá constantes para sua fruição.

### **3. Da denúncia espontânea**

A infração tributária, como toda e qualquer infração, nada mais é do que uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais, como é o caso dos tributos pagos em atraso.

Ocorridas as chamadas infrações tributárias, surgem as suas respectivas sanções, as quais fazem com que seja imputado ao contribuinte determinada penalidade.

No caso do pagamento em atraso de tributos federais, há a aplicação de multa moratória de 0,33% ao dia, limitado ao teto de 20%, conforme artigo 74 da Lei n.º 9.430/96.

Neste caso, o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o agente como o próprio Fisco, há a possibilidade de ser afastada a multa moratória imputada e, caso tenha sido paga indevidamente, repetida.

Aliomar Baleeiro (2000), ao analisar a denúncia espontânea, exemplifica-a dizendo que é a liberação do contribuinte da infração moratória, desde que acompanhada do pagamento do tributo e dos juros moratórios.

Foi assim que o CTN previu a chamada denúncia espontânea, em seu artigo 138, ou seja, normatizou um meio eficaz de excluir a responsabilidade pela prática de alguma infração tributária por parte do contribuinte, ou responsável, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais sejam, pagamento do tributo devido e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.

Aquela norma é uma indutora de conduta, uma vez que sua hipótese de incidência conclama apenas uma atitude exclusiva do sujeito passivo, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma.

É uma faculdade do sujeito passivo em se autodenunciar perante a fiscalização e, desta feita, ser beneficiado pela exclusão da penalidade decorrente da infração cometida. Tal faculdade tem o dom de beneficiar tanto o sujeito passivo que recebe tal benesse, quanto a própria Fazenda. O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade de ser perdoada a multa devida ou repetir tais parcelas, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; enquanto que, para o segundo, representa um estímulo maior para o ingresso de divisas, sem que este tenha que ir fiscalizar a apuração das empresas e verificar a correção dos procedimentos adotados pelos contribuintes.

Sobre o tema, Ângela Maria da Motta Pacheco (1997) discorre sobre os ensinamentos de Geraldo Ataliba, que entende a 'espontaneidade' como um estímulo ao contribuinte, ao contrário das disposições punitivas. A possibilidade de pagamento do tributo em atraso mediante um estímulo concedido ao contribuinte é uma condição cômoda para o Fisco, que não necessitando fiscalizar e, compulsoriamente, arrecadar, vê os recursos ingressarem sem ter que realizar qualquer atividade. Ainda, o doutrinador entende que, para o contribuinte, o ganho também é relevante, pois apenas retifica suas declarações anteriormente feitas, ou leva ao conhecimento da administração tributária os atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros cometidos, sem que, para isso, fique sujeito a penalidades.

Entretanto, o que à primeira vista parece não apresentar qualquer dificuldade para a aplicação daquela norma, possui, na verdade, muitas dúvidas sobre sua extensão.

### **3.1 Pressupostos**

#### **3.1.1 Inadimplemento e comunicação**

Como primeiro pressuposto temos, claro, a ocorrência da infração cometida pelo não pagamento do tributo na época correta.

Apesar do CTN não requerer nenhuma forma solene para a comunicação, mister se faz que ela ocorra, sob pena de faltar um elemento formal para a aplicação do instituto.

Nesse sentido, o próprio Código de Processo Civil aduz, em seu art. 154, que “*os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial*”.

Para que o contribuinte obtenha o benefício da excludente da penalidade disposta no art. 138 do CTN, deve informar à fiscalização a falta cometida e o procedimento por ele adotado para adimpli-la. Nesse sentido, Ângela Maria da Motta Pacheco (2000) afirma que não há forma ou formato legal impostos para a confissão, bastando que ela seja feita pelo próprio contribuinte à autoridade competente. Esclarece, ainda, que a lei não exige forma, formulário ou procedimento para que a denúncia se realize.

Como foi dito, apesar de inexistir na previsão legal da denúncia espontânea, há a exigência de que o contribuinte proceda de determinada forma, devendo informar ao Fisco a ocorrência do fato antijurídico e de seu adimplemento, sem a penalidade cabível, para que ele tome ciência e adote as providências administrativas necessárias para regularizar a situação do sujeito passivo.

Caso contrário, não haveria a chamada denúncia espontânea, pois a própria acepção da palavra “denúncia” pressupõe que outra pessoa tome conhecimento do fato; do contrário, ela não ocorre, surgindo apenas a figura de uma mera prestação de obrigação legal a destempo.

#### **3.1.2 Pagamento do tributo devido e dos juros de mora**

Como segundo pressuposto, há a necessidade do adimplemento da obrigação que não foi realizada no tempo adequado para que se configure a denúncia espontânea.

Neste sentido, é necessário que o sujeito passivo, ao denunciar-se espontaneamente para o Fisco, anexe junto à comunicação o comprovante de que, ressalvada a multa, a obrigação que deveria ter sido realizada épocas atrás tenha sido efetivamente cumprida.

Sempre que uma obrigação tributária principal for inadimplida, para os efeitos da aplicação do art. 138 do CTN, é necessário o pagamento do tributo devido, e os respectivos juros, ou se deposite o valor arbitrado pelo Fisco, quando necessitar de apuração por parte deste.

### **3.1.3 Inexistência de fiscalização**

Último pressuposto para a configuração da denúncia espontânea se encontra na figura da ausência de fiscalização por parte do Fisco em relação ao tributo sobre o qual o contribuinte se autodenuncia.

Explico, se o contribuinte deixou de recolher no prazo correto valores devidos a título de Imposto de Renda e não está sendo alvo de fiscalização, poderá ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Mesmo que ele esteja sendo fiscalizado pela Receita Federal do Brasil, continuando com o exemplo, poderá ainda ser beneficiado pela denúncia espontânea, desde que o foco daquela verificação seja outro tributo.

Se o contribuinte está sendo fiscalizado no tocante à apuração e recolhimento do Imposto de Renda, claro está que não poderá se valer daquela excludente de penalidade, haja vista incorrer na limitação constante do parágrafo único do art. 138 do CTN.

Questão tormentosa reside no fato de apurar qual o momento inicial para a chamada existência de “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração”.

Tal fato está intimamente ligado à chamada tempestividade da atitude do contribuinte, pois, se já iniciado o procedimento fiscal, terá ele perdido a oportunidade de se beneficiar do disposto no art. 138 do CTN.

O Código Tributário Nacional, apesar de não enfrentar diretamente o tema, traz uma solução:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se

entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Da leitura da norma depreende-se que o referido início da fiscalização, ao menos para o sujeito passivo, dá-se pela lavratura do termo de abertura de fiscalização em algum dos livros fiscais do contribuinte. Este é o momento correto, pois perderia a razão de ser do benefício da denúncia espontânea se tal marco tivesse como início um documento interno do órgão fiscalizador para que fossem tomadas providências para o posterior início de uma atividade fiscalizadora ou a própria cientificação do contribuinte do lançamento já realizado.

A denúncia espontânea tem como pressuposto que o contribuinte denuncie sua falha, quitando-a naquele momento, ou seja, pressupõe que ele não saiba que está sendo fiscalizado, ou seja, de que, ao menos em sua percepção, esteja informando fato novo ao Fisco.

Luciano Amaro (1996), ao tratar do assunto, entende que a espontaneidade tem um conceito normativo que se abstrai do parágrafo único do art. 138, qual seja, se a empresa agir porque está com medo do Fisco, estará agindo espontaneamente. Se agir porque a fiscalização está no seu vizinho, ainda assim estará agindo espontaneamente. Mesmo que a empresa aja porque sabe que o Fisco irá, a partir de amanhã, dar início a uma devassa geral nos setores que atua, ainda assim agirá espontaneamente.

O autor ainda explica que, após o fiscal ter lavrado um termo de início de fiscalização, no qual expõe os limites da sua fiscalização, o tributo e período analisado estarão fora da espontaneidade. Entretanto, novamente, se o objeto for diverso, a empresa ainda poderá se beneficiar da denúncia espontânea.

Para que o contribuinte perca o direito ao benefício da denúncia espontânea, deve ter sido previamente notificado da existência de procedimento fiscal em seu estabelecimento, no caso de pessoa jurídica, por exemplo, e que tal verificação esteja sendo feita em relação a determinado tributo e período específico.

Os pilares para sustentar tal entendimento residem tanto no princípio da publicidade quanto na necessidade de que o sujeito passivo seja efetivamente notificado do começo daquele procedimento e da extensão da fiscalização que se inicia.

O princípio da publicidade nada mais é que do que a exteriorização, para conhecimento do interessado, de seu conteúdo e, assim, do início de seus efeitos externos.

Somente a partir da notificação do sujeito passivo – publicidade - é que o ato administrativo pode ser considerado válido e apto a produzir seus efeitos, até mesmo para os fins do art. 138 do CTN.



Sobre o assunto, Hely Lopes Meirelles (1993) explicita que a publicidade não é elemento formativo do ato, mas sim um requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo que os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exequibilidade, quando a lei ou o regulamento a exigem.

Prossegue o autor, comentando que a publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, proporciona seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.

Este é um ponto relevante, a importância da publicidade dos atos para que eles possam surtir efeito de forma válida e regular, pois somente com o efetivo conhecimento de determinado ato é que seus efeitos se propagarão.

Corroborando tal entendimento, o próprio Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, preceitua:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Assim, o parágrafo único do art. 138 do CTN deve ser analisado em conjunto com o art. 7º do Decreto n.º 70.235/72, no qual se abstrai que a denúncia espontânea pode ser utilizada pelo contribuinte até que este seja efetivamente notificado dos procedimentos fiscais adotados pelo Fisco.

Mesmo entendimento possuem Carrazza e Bottalo (2002), quando esclarecem que a ideia do comando legal é de que a ciência da empresa de um procedimento de fiscalização relacionado com a infração somente afastará a espontaneidade com a sua prévia e regular ciência. Em outras palavras, esclarecem que a espontaneidade somente é perdida no momento em que a empresa toma conhecimento formal da existência das providências fiscalizatórias a que alude o art. 138 do CTN.

No caso de ser ultrapassado o prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, sem que haja qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, o contribuinte terá novamente direito à espontaneidade.

Se o Fisco proceder à verificação de um tributo em determinado período, ainda assim haveria a possibilidade da denúncia espontânea daquele, desde que compreenda uma competência não abrangida por aquela medida fiscalizatória.

### **3.1.4 Da possibilidade de novas exigências**

Fator relevante surge na possibilidade do legislador, ou mesmo das autoridades fazendárias, de exigir outros pressupostos que não os constantes do texto daquela norma legal.

Tal possibilidade não é válida, pois a norma disposta no art. 138 do CTN é dirigida única e exclusivamente ao contribuinte, e não à autoridade administrativa.

Por se tratar de uma conduta que é cabível apenas ao sujeito passivo, o Fisco nada tem a exigir deste para que se beneficie de tal previsão legal, pois não lhe cabe qualquer procedimento no sentido de exigir determinada outra prestação que não aquelas previstas no corpo do art. 138 do CTN.

Qualquer atitude desse tipo está fadada à ilegalidade e inconstitucionalidade, pois ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei, o que se denomina de princípio da hierarquia das leis, previsto na Constituição Federal de 1988.

Sobre esse princípio, Gomes Canotilho (1993) bem esclarece ao dizer que o regulamento é uma norma editada pela administração no exercício da função administrativa e, regra geral, com caráter executivo e/ou complementar da lei. É um ato normativo, de caráter esclarecedor, e não um normativo com valor legislativo, que instituiu exigências diferentes das normas que busca tratar.

Os regulamentos, em verdade, não se constituem em uma manifestação da função legislativa, pelo contrário, a lei tem absoluta prioridade sobre aqueles, proibindo-se expressamente os regulamentos modificativos, suspensivos ou revogatórios das leis.

Neste sentido é também o entendimento de Alexandre Macedo Tavares (2002), para quem qualquer tipo de normatização do art. 138 do CTN que não seja meramente explicativa será ilegal, pois não pode um simples decreto, ou até mesmo a legislação ordinária, quer federal, estadual ou municipal, alterar seu sentido e alcance, a ponto de dificultar ou criar obstáculos ao gozo do direito por ele concebido.

O referido autor ainda esclarece que eventual normatização do art. 138 do CTN somente será válida caso se limite a dispor sobre a mecânica da execução prática da denúncia espontânea, isto é, sobre aspectos puramente administrativos, como a forma de preenchimento

da guia de recolhimento do débito autodenunciado, por exemplo, sendo proibido estabelecer outros limites e condições originariamente inexistentes ou estranhas ao art. 138 do CTN.

### **3.1.4 Do pagamento**

Um dos primeiros pontos debatidos frente ao instituto da denúncia espontânea refere-se à definição do conceito de pagamento.

O art. 138 do CTN elenca como pressuposto para sua aplicabilidade o “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”.

Inicialmente, a jurisprudência entendia que o parcelamento era equiparado ao pagamento, motivo pelo qual, parcelados os créditos tributários, a multa moratória era afastada.

Neste sentido, Alexandre Tavares (2002) entende que o silêncio do art. 138 do CTN consagra, via reflexa, o direito subjetivo do contribuinte à exclusão da responsabilidade pela infração que cometeu, independentemente da quitação do débito ter ocorrido à vista ou de forma parcelada. Essa tese tinha como base a interpretação literal do art. 138 do CTN, na medida em que a norma não exigia que o pagamento fosse realizado de pronto. Como o parcelamento nada mais é do que uma dilação no prazo para pagamento do crédito tributário, era assim equiparado.

Na mesma esteira de argumentação, a interpretação restritiva daquela norma somente favoreceria aqueles que dispunham de recursos financeiros para quitar suas dívidas, afastando daquele instituto justamente os que se encontravam em dificuldades e, mesmo assim, desejavam adimplir suas obrigações fiscais.

A doutrina, no ano de 1997, acatava tal entendimento, como vemos nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi (1997), quando sustentavam que os benefícios conferidos ao contribuinte que, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização referente à infração, denunciava espontaneamente a existência do débito e o pagava, eram extensíveis ao caso de parcelamento da dívida. Isso porque, de início, o parcelamento é um favor fiscal concedido livremente pelo legislador, não sendo razoável que esse benefício venha a agravar a situação daqueles a quem deveria beneficiar. Complementavam o raciocínio concluindo que o cumprimento do parcelamento representa um início de pagamento, e a lei não exige que esse pagamento seja imediato ou integral para a eficácia da denúncia espontânea.

Este era o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça à época, como vemos no julgamento do Recurso Especial n.º 138.669/RS, proferido pela 1ª Turma em 18 de dezembro de 1997<sup>3</sup>:

TRIBUTÁRIO - MULTA - DENUNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138, DO CTN - PARCELAMENTO.

O pagamento não é condição para que se dispense a responsabilidade por infração tributária. O benefício outorgado pelo art. 138 do CTN incide, também, quando o contribuinte obtém o parcelamento do débito. Sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto, após a denúncia espontânea, sob a forma de parcelamento.

Em sentido oposto, a segunda corrente entendia que o parcelamento não é causa de aplicabilidade do art. 138 do CTN, porque ele nada tem a ver com pagamento, como bem escreveu Ângela Maria da Motta Pacheco (2000) ao dizer que se o contribuinte pede o parcelamento, isto significa que não pode pagar de uma só vez, o que afasta a figura da denúncia espontânea do art. 138, que exige o pagamento integral.

Tal posicionamento foi construído justamente no sentido de que o simples pedido de parcelamento e a quitação de suas parcelas não é capaz de ensejar, por si só, o chamado pagamento, já que este deve ser interpretado como uma forma fechada, sem espaços para interpretações, ou seja, pagamento é só aquele procedimento que liquida totalmente a dívida de uma vez só.

Esse entendimento ganhou maior força com a edição da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que, modificando o CTN, dispôs:

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.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Todos esses elementos fizeram com que a Primeira Seção do STJ alterasse seu posicionamento, passando, então, a afastar a possibilidade do parcelamento configurar a

---

<sup>3</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n.º 378.795/GO. Disponível em < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=denuncia+e+espontanea+e+parcelamento&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=691> >, acessado em 10 de outubro de 2011.

denúncia espontânea, como vemos no julgamento da 2ª Turma, ao apreciar o Agravo Regimental de n.º 1.239.370/RS, em 04 de agosto de 2011<sup>4</sup>:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FALTA DE PAGAMENTO INTEGRAL. SÚMULA 208/TFR. TAXA SELIC. JUROS MORATÓRIOS. DÍVIDA TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO.

1. Não se concede o benefício da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, na ausência de pagamento integral do débito. Inteligência da Súmula 208/TFR: "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". Precedente: Recurso Especial representativo de controvérsia n.º 1.102.577/DF.
2. É legítima a incidência da Taxa Selic sobre os débitos tributários federais, nos termos da Lei n.º 9.250/95. Precedente: Recurso Especial representativo de controvérsia n.º 1.111.175/SP.
3. Agravo regimental não provido.

A partir de então, somente o pagamento integral do tributo e dos juros passou a ser passível de aplicação da denúncia espontânea.

### **3.1.5 Espontaneidade frente à entrega de declarações**

Os contribuintes devem apresentar aos diversos entes tributantes as mais variadas declarações, como, por exemplo, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), que tem por objetivo exigir dos contribuintes a prestação de informações dos débitos apurados para a Receita Federal do Brasil.

A legislação passou a dispor que a entrega dessas declarações constituem o crédito tributário e, no caso de não pagamento, já pode, inclusive, ser executado judicialmente.

Grande parte da doutrina convalida esse entendimento, como percebemos nas palavras de Denise Lucena Cavalcante (2004), que afirma não se poder repetir o erro de afirmar que o crédito tributário sempre é constituído pelo lançamento; pelo contrário, a entrega das declarações para a fiscalização são também formas de constituição do crédito tributário.

Esses posicionamentos, entretanto, não eram óbice para a aplicação do instituto da denúncia espontânea, bastando o pagamento indevido e a inexistência da fiscalização, como

---

<sup>4</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n.º 378.795/GO. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=denuncia+e+espontanea+e+parcelamento&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>>, acessado em 10 de outubro de 2011.

decidia a 1ª Turma do STJ no Recurso Especial n.º 97.101/SP, julgado em 03 de fevereiro de 1998<sup>5</sup>:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA - IMPOSIÇÃO – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após denúncia espontânea.

Recurso provido.

Com base nesse novo posicionamento doutrinário é que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça mudou seu entendimento, passando somente a permitir a aplicação da denúncia espontânea quando o contribuinte paga o tributo antes de informá-lo ao Fisco, como vemos no julgamento dos Embargos de Divergência n.º 531.249/RS, julgado pela 1ª Seção, em 09/08/2004<sup>6</sup>:

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

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

2. Embargos de divergência rejeitados.

Assim, mais uma das possibilidades abarcadas pela incidência do art. 138 do CTN restou afastada, pois, atualmente, além do pagamento integral do tributo devido e dos juros, o contribuinte não pode ter declarado, previamente, o débito para a Receita Federal do Brasil.

A situação atual não reflete o melhor direito, porque o objetivo maior do art. 138 do CTN era justamente de estimular os contribuintes em atraso a regularizar sua situação perante o Fisco.

Na medida em que somente os contribuintes que não declararam os tributos podem se beneficiar da denúncia espontânea, há o desvirtuamento daquele benesse, passando a privilegiar o contribuinte desidioso frente ao que cumpre suas obrigações tributárias da melhor maneira possível.

O que existe agora é um estímulo à não declaração de tributos, pois essa situação é muito mais benéfica que a dos contribuintes que cumprem suas obrigações acessórias.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp* 531.249/RS. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=&livre=+%28denuncia+e+espontanea+e+pagamento%29&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=741](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=&livre=+%28denuncia+e+espontanea+e+pagamento%29&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=741)>, acessado em 10 de outubro de 2011.

### **3.1.6 Prazo para buscar os valores indevidamente recolhidos**

As empresas que se enquadrem nos requisitos previstos na legislação relativos à denúncia espontânea, e aqui analisados, têm o prazo de cinco anos, a contar do pagamento indevido feito, para repetir o valor da multa moratória paga indevidamente, forte no artigo 168 do Código Tributário Nacional, alterado pela Lei Complementar n.º 118/2005, que consolidou este entendimento.

## **4. Metodologia da pesquisa**

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho foi conceitual e teórica, utilizando-se o método qualitativo para abstrair os resultados, obtidos através de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, por meio das quais foram analisados os requisitos legais e a posição da doutrina e o entendimento do Poder Judiciário sobre o assunto, para, ao final, trazer essas informações às empresas e aos contadores, permitindo, assim, o conhecimento sobre a possibilidade de repetição dos valores pagos a título de multa moratória nos tributos federais pagos em atraso.

A pesquisa jurisprudencial deu-se toda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, última instância judicial a debater o tema da denúncia espontânea, decisões não mais alteráveis por qualquer outro Tribunal.

O acesso às referidas decisões foi promovido por pesquisa feita diretamente no sítio do STJ, na internet, no qual foi feita a integralidade da presente pesquisa.

A pesquisa bibliográfica foi feita por meio da leitura de obras de doutrinadores especializados em direito tributário, todas realizadas na Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, em Porto Alegre/RS.

Com base nos dados apurados, foi feita a análise dos documentos através do método qualitativo, onde foram desenvolvidos conceitos e conclusões fundamentadas nos dados analisados, que resultaram no presente trabalho e proporcionaram chegar às conclusões apuradas.

## 5. Conclusão

Após discorrer sobre o tema da denúncia espontânea, conclui-se que nem sempre a primeira leitura de determinada norma legal, por mais simples e direta que pareça ser, pode nos dar o real alcance e interpretação sobre o tema.

Tanto o é que os doutrinadores não chegam a um consenso sobre os pressupostos e alcance da denúncia espontânea, bem como o próprio Superior Tribunal de Justiça vem sistematicamente alterando seu posicionamento sobre a questão.

Foi possível observar, nesse artigo, a mudança de entendimento que o instituto da denúncia espontânea sofreu no decorrer do tempo.

No início, o parcelamento dos débitos em atraso ensejava a aplicação da denúncia espontânea e o conseqüente afastamento da exigência da multa moratória, pois aquele era entendido como equivalente ao pagamento.

Posteriormente, vimos que esse entendimento foi alterado, passando apenas a prever o pagamento à vista como forma de aplicação da denúncia espontânea.

No mesmo sentido, antigamente não importava se os contribuintes informavam à Receita Federal do Brasil a existência dos valores devidos de tributos em declarações, bastando o cumprimento da obrigação em atraso para que a denúncia espontânea fosse aceita.

Com os estudos sobre o assunto, a doutrina e a jurisprudência modificaram seu entendimento quanto às declarações enviadas à Receita Federal do Brasil, passando a não mais permitir a exclusão da multa moratória quando os tributos pagos em atraso eram previamente informados à Receita Federal do Brasil.

Ainda que o alcance da denúncia espontânea tenha sido reduzido no decorrer dos anos, ainda é uma excludente de responsabilidade, instituída no sentido de beneficiar tanto o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, pois permite que ele recolha os valores devidos sem a incidência de multa; como o próprio Fisco, que vê entrar recursos em suas burras sem a necessidade de fiscalizar seus contribuintes.

Assim, as empresas devem estar atentas para as possibilidades de não pagamento da multa moratória decorrente de recolhimentos em atraso de tributos federais e, caso o tenham feito, analisem a possibilidade de repetição desses valores.

Apesar de tudo, a denúncia espontânea ainda é uma boa alternativa para o incremento no fluxo de caixa financeiro das empresas, pois a redução da despesa ocorrida melhora o



fluxo de caixa e, assim, impacta positivamente nos seus resultados, auxiliando na consecução de seus objetivos sociais.

### **Referências**

- AMARO, Luciano da Silva. **Infrações Tributárias**. Revista de Direito Tributário, n.º 67, Ed. Malheiros, 1996.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- CANOTILHO, Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed, Portugal, Coimbra: Almedina, 1993.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário - A função do cidadão-contribuinte na relação tributária**, SP, Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio; BOTTALO, Eduardo D. Mandado de. Procedimento Fiscal e Espontaneidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80. 2002.
- CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 1992.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Denúncia Espontânea e Isenções** – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 57, jun. 2000.
- \_\_\_\_\_. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.