

DENUNCIA ESPONTÂNEA, PROCEDIMENTOS, TRATAMENTOS E VIABILIDADE DE APLICAÇÃO

Introdução

A Contabilidade, como ciência social, sofre constantes mudanças. Assim, para exercê-la, o bom profissional deve estar apto a acompanhá-las. Ao contador, é imprescindível uma contínua atualização dos conhecimentos para atender, com eficácia às necessidades de sua clientela.

A atualização é exigida, não só a respeito dos assuntos relacionados à Contabilidade, mas também com pertinência às áreas afins, principalmente aquelas que tratam dos assuntos relativos à tributação, considerando o impacto dos mesmos para o desempenho das empresas.

Este trabalho desenvolve um estudo sobre o artigo 138 do Código Tributário Nacional, que trata da negligência quanto às obrigações principais e acessórias, relativas ao atraso no recolhimento de tributos nas três esferas de Governo.

Como será visto no desenvolvimento deste estudo, o contribuinte encontra, neste artigo, amparo legal para procedimentos tais como o não pagamento de multa punitiva, quando este optar por se auto denunciar, perdendo, assim, os benefícios de permanecer na impunidade.

Sabe-se que o direito de auferir benefícios deste artigo não é amplamente exercido e, por uma serie de fatores. Sabe-se, ainda, que os órgãos fiscalizadores, mesmo tendo conhecimento do artigo, cobram multas do contribuinte, e este, por falta de conhecimento, acaba pagando taxas perfeitamente evitáveis.

Dentro deste contexto, o trabalho tem como objetivo desenvolver um estudo sobre a denuncia espontânea, assunto tratado no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

- Esclarecer aos leitores as principais dúvidas sobre a aplicabilidade deste artigo;
- Abordar o tratamento que lhe é dado no meio contábil e jurídico.

A metodologia utilizada na elaboração do estudo valeu-se da pesquisa bibliográfica e documental, bem como da pesquisa empírica, operacionalizada através de entrevistas com profissionais envolvidos com o assunto.

1. Ordenamento Jurídico Brasileiro

Aqui serão abordados alguns pontos importantes para uma melhor compreensão dos fatos a serem discutidos. Nesta parte do trabalho, demonstra-se como se compõe o ordenamento jurídico brasileiro, que leis tratam da matéria em discussão, como devem ser abordados os temas e, em complementação, um breve comentário da interpretação das leis aqui discutidas.

A **Constituição Federal**, de acordo com o definido por CARVALHO (1982), é instrumento em

“que melhor se definirá a Constituição como o estatuto jurídico fundamental da comunidade, isto é, abrangendo, mas não se restringindo estritamente ao político e por que suposto este, não obstante a sua hoje reconhecida aptidão potencial para uma tendencial totalização, como, tendo apesar de tudo, uma especificidade e conteúdo material próprios, o que não autoriza a

que por ele (ou exclusivamente por ele) se defina toda a vida de relação e todas as áreas de convivência humana em sociedade e levará a automatização do normativo-jurídico específico (neste sentido, total – e não apenas tendencialmente – é o Direito), bem como à distinção, no seio da própria Constituição, entre a sua intenção ideológica política e a intenção jurídica stricto sensu. Com este sentido também poderemos, então, definir a constituição como a lei fundamental da sociedade”

Sendo assim, nota-se que, juridicamente, nenhum órgão público ou privado poderá deixar de cumprir o que está legalmente previsto por Lei, sob pena de sofrer as respectivas punições. Vale ressaltar que o direito existe, mas só poderá ser exercido se acionado. Partindo-se desse pressuposto, nota-se que, para agir o direito em seu favor, é necessário conhecê-lo apropriadamente.

O ordenamento jurídico brasileiro está definido, hierarquicamente, no art.59 da Constituição Federal, descrito abaixo:

“Art.59 . O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I. emendas à Constituição;*
- II. leis complementares;*
- III. leis ordinárias;*
- IV. leis delegadas;*
- V. medidas provisórias;*
- VI. decreto legislativo;*
- VII. resoluções.*

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Como se observa no artigo supracitado, as Leis Complementares são hierarquicamente superiores às Leis Ordinárias e aos Decretos e Regulamentos. Este é um fato importante para compor a idéia do que será discutido neste trabalho. Uma vez estabelecida esta hierarquia na Constituição Federal, não poderá ser quebrada, sob pena de caracterizar atitude inconstitucional.

A seguir, serão apresentadas definições e limitações constitucionais das Leis Ordinárias, Complementares, e dos Decretos, frisando-se as principais diferenças entre eles.

Lei Complementar: as Leis Complementares são tratadas no art. 59 da Constituição Federal, como já vimos, de forma diferenciada e com o processo legislativo próprio de matéria reservada, segundo rege este artigo. Vale ressaltar que o Código Tributário Nacional é todo ele matéria reservada à Lei Complementar. Isto quer dizer que este código só poderá ser alterado por outra Lei Complementar. É importante dizer que o termo *Lei Complementar* surgiu com a Constituição Federal de 1988. Antes disso, só existia o termo *Lei*. Isso ocorreu devido ao fato dos legisladores constituintes terem entendido que, determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações. Mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações, através de um processo legislativo ordinário. O legislador constituinte pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e

constantes, sem, porém, lhes exigir rigidez impeditora de modificação, quando assim fosse necessário. Desta forma, as Leis Complementares serão aprovadas por maioria absoluta, como garante o art.69 da Constituição Federal, e as demais por maioria simples, como trata o art.47, também da Constituição Federal .

“Art. 69. As Leis Complementares serão aprovadas por maioria absoluta .”

Leis Ordinária - De acordo com a Constituição Federal, as matérias a serem tratadas por Leis Complementares estão especificadas; subentende-se que as demais matérias serão tratadas pelas Leis Ordinárias. Pode-se ainda acrescentar que as Leis Ordinárias não podem tratar de matéria reservada às Leis Complementares, mas as Leis Complementares poderão tratar de matéria reservada às Leis Ordinárias. O processo de votação de uma Lei Ordinária é por maioria simples, como garante o art. 47 da Constituição Federal.

Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

Decretos - O conteúdo e o alcance dos Decretos, segundo disposição expressa no Código Tributário Nacional, restringem-se aos das Leis, em função das quais sejam expedidos e determinados, o conteúdo e o alcance, de acordo com as regras de interpretação estabelecidas pelo art. 99 do Código Tributário Nacional.

“Art.99. O conteúdo e o alcance dos Decretos restringem-se aos das Leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

Percebe-se que os Decretos não têm o poder de alterar as Leis em sua essência, bem como o de revogá-las ou tratar do mesmo assunto. Isto se aplica tanto às Leis Ordinárias como às Complementares, e se justifica no art.59 da Constituição Federal, já citado anteriormente.

Factualmente é explicado quando se dá a divisão e a atribuição dos poderes executivo e legislativo, pois os Regulamentos são editados pelo chefe do poder executivo mediante Decreto, com o fim de explicar o modo e a forma de execução da Lei, ou para regular situações não disciplinadas em Lei nem reservadas a esta. No primeiro caso, diz-se que há regulamento de execução e, no segundo, regulamento autônomo.

1.2 Confronto entre Lei Complementar e Regulamento.

Esclarecidas as principais diferenças entre Leis Complementares, Leis Ordinárias e Decretos, cita-se o art.138 do Código Tributário Nacional, que é confrontado com o regulamento do ICMS, n. 24569, em vigor tratando do ICMS no Estado do Ceará, lembrando que o Código Tributário Nacional refere-se aos tributos e, portanto, é matéria de Lei Complementar.

“Art.138 do CTN. A Responsabilidade é excluída pela denuncia 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, relacionadas com a infração.”

Entende-se por *denúncia espontânea* o ato pelo qual o contribuinte infrator se pronuncia para regulamentar sua situação, antes de qualquer procedimento legal ou administrativo por parte das instituições fazendárias.

O que diz este Art. é que, no caso de denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, de pagamento do tributo com juros de mora, a responsabilidade é excluída. Vale ressaltar que a simples confissão de dívida, junto ao pedido de parcelamento da mesma, não configura uma denúncia espontânea. No caso de qualquer procedimento administrativo para a cobrança do tributo ou obrigação acessória já haver sido iniciado, estará descaracterizada a denúncia espontânea. Também é importante observar que, neste Art., não se faz menção ao tratamento diferenciado das obrigações principais e acessórias; outro ponto é que não se estipula prazo para o pagamento da dívida. Importante observar, também, que este Art. é Lei Complementar, portanto superior aos Decretos.

Tendo conhecimento deste fato, as organizações fazendárias exigem o pagamento das multas, mesmo em se tratando de denúncia espontânea. Isto caracteriza uma arbitrariedade da fazenda, que se prevalece da omissão de contadores e profissionais do Direito.

Observa-se o que diz o art. 880. do regulamento do ICMS, n. 24569, a respeito das denúncias espontâneas.

“ Art. 880 . O contribuinte ou responsável que procurar a repartição fazendária estadual, antes de qualquer procedimento do Fisco, para sanar irregularidades verificada no cumprimento das obrigações acessórias relacionadas com o ICMS, ficará a salvo da penalidade, desde que as irregularidades sejam sanadas num prazo de 10 (dez) dias.

Parágrafo único. O prazo de espontaneidade referido neste artigo aplica-se, inclusive, no caso de irregularidade constatada por ocasião da análise de pedido de alteração cadastral apresentado pelo contribuinte ou responsável, perante a repartição fazendária estadual competente.”

Como se pode observar, este Art. simplesmente quebra todos os preceitos do art.138 do Código Tributário Nacional, e dentre estes podem ser citados: o estabelecimento de prazos, a distinção entre obrigações acessórias e principais e etc. Como já se viu, tal medida é considerada inconstitucional, devido à quebra da hierarquia estabelecida na Constituição.

1.3 Tipos de multas, semelhanças e diferenças entre elas.

Existe distinção entre as multas indenizatórias e as moratórias; esta distinção também é tratada no art.138 do CTN, em que é esclarecido o que pode ser cobrado pelas instituições fazendárias.

A responsabilidade tributária, por infrações, está prevista no Código Tributário Nacional, artigos 136 a 138, referindo-se à responsabilidade por infrações da legislação tributária. Dispõe, no Código Tributário Nacional, o artigo 136:

" salvo disposição 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".

A responsabilidade por infrações da legislação tributária decorre de ato ilícito (ilícito administrativo), de caráter pessoal do agente e os consignados no artigo 137 do Código Tributário Nacional, tendo como consequência sanção administrativa, no âmbito da Lei e das normas que regem a ordem tributária nacional.

Para alguns doutrinadores, as penas pecuniárias ou multas podem ser fixas e proporcionais. São aplicadas pela autoridade da administração tributária, no procedimento fiscal de apuração do crédito tributário, isto é, no lançamento.

Inobstante o exposto, para COELHO (1982:105), *"abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo,."*

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, impõe-se a distinção entre multa relativa ao inadimplemento de uma obrigação principal e multa decorrente de uma obrigação acessória. A multa, como sanção que é, há de corresponder à não prestação. Assim, se o inadimplemento concerne à obrigação de pagar tributo, é razoável seja a multa proporcional ao valor deste ou de sua base de cálculo. Entretanto, se é sanção pelo inadimplemento de uma obrigação acessória, a multa não pode ser aquela proporcional ao valor do imposto ou de sua base de cálculo do tributo. Salvo, repita-se, nos casos em que a multa fixa, cominada especificamente para o inadimplemento de obrigações acessórias, seja mais onerosa.

A estrutura formal dessas sanções é diferente, pois enquanto as multas por infração são infligidas em caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas em caráter indenizatório.

"A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do

inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização” BALEEIRO (1995:24/25) (2).

O renomado Aliomar Baleeiro empresta sua inteligência ao tema, quando enveredando pelos mesmos caminhos, entende e traça um paralelo entre a confissão espontânea do Direito Tributário e o arrependimento voluntário da seara penal, havendo, em ambos os casos, “confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração”, razão pela qual não deve haver punição. Com efeito, encontra amplo acompanhamento nos tribunais, sejam eles administrativos ou judiciais, conforme casos julgados no Supremo Tribunal sobre o tema.

Outro fator que deve ser observado, quando da aplicação da multa, é que, se houve modificação na legislação que agravou a penalidade, aplica-se a multa menos severa. Se a Lei nova agravou a pena, aplica-se a Lei antiga, porque a Lei mais gravosa não pode retroagir. Mas, se a Lei nova é menos severa, é esta que se aplica, diante do princípio segundo o qual a Lei punitiva menos severa retroage.

Os dispositivos, sempre estimulados pelo interesse estatal de arrecadar, ao preverem a incidência da multa, nem sempre são claros. Assim, não deve o intérprete analisá-los isoladamente, pois podem parecer aplicáveis a casos em que não ocorreram falta nem insuficiência de pagamento.

É necessário que o contribuinte saiba que a legislação tributária abre exceções para a incidência da multa, liberando o infrator do seu pagamento, como é o caso da denúncia espontânea. Após rápidas considerações sobre a figura tributária da multa, tratar-se-á, a seguir, da sua exclusão, na presença de denúncia espontânea.

2 A ótica dos juristas em relação à Denúncia Espontânea

A imposição de multa, independentemente da espécie com que se esteja a tratar, pela ocorrência da chamada estabilidade econômica e sepultamento da inflação acima de dois dígitos, ou, pelo menos, abrandamento desta, recebe importância antes não atribuída, uma vez que, o fenômeno inflacionário se encarregava de relegá-la a um segundo plano. A aplicação da correção monetária era tal proporção tão elevada, que os valores aplicados a título de multa passavam, na maioria das vezes, despercebidas. Ademais, e a jurisprudência tinha enfoque neste sentido, restava lícita a aplicação de multa sempre que ocorrente à mora no pagamento de exação tributária - desimportando a nomenclatura aplicada.

Ocorre, entretanto, hoje, grande debate em torno do tema, prevalecendo, dentro dos tribunais, a tese da inaplicabilidade da multa tributária no caso da confissão espontânea de débito tributário, sendo, *in casu*, totalmente defesa a imposição, sob qualquer forma de denominação empregada, renegando, inclusive, ponto de vista já sedimentado na jurisprudência brasileira, até mesmo em tribunais superiores. É esta a tese que iremos explorar no presente estudo.

Os argumentos expendidos no presente estudo vertem diretamente do Código Tributário Nacional, legislação infraconstitucional regulamentadora da atividade tributária estatal, elevada, portanto, à condição de verdadeira Lei Complementar, como já mencionado.

Especificamente no art. 138, da referida legislação, também já citado anteriormente, é que vamos encontrar a normatização básica para o perfeito entendimento do caso.

O artigo citado anteriormente vem sofrendo ampla interpretação, doutrinária e jurisprudencial, toda ela uníssona em um ponto; o da inaplicabilidade de qualquer forma ou nomeação de multa, quando da efetivação de denúncia espontânea e pagamento do tributo - ou parcelamento deste, já que a expressão contida na lei – "se for o caso" – afasta a multa no caso de parcelamento (este tem sido o entendimento contemporâneo). Vejamos, nesta esteira, a lição proferida por Sacha Calmon Navarro Coelho. Ao analisar o art. 138 do CTN, diz o professor mineiro:

"Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante ao confessar-se deverá pagar o tributo não pago.

"Em consequência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas 'isoladas'.

"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 inflicção de uma multa, comumente chamada de 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"
COELHO (1995: 106/107)

Baseado nestes sólidos argumentos, por assim dizer, apresenta-se um exemplo de decisão administrativa e outro de decisão judicial, dos assuntos supracitados, em conformidade com o já discutido.

Decisão administrativa do Acórdão CSRF/03-2.445, (Rel. Fausto de Freitas e Castro Neto, Conselho Superior de Recurso Fiscal, j. em 19 de agosto de 1996):

"Tributário. Denúncia Espontânea. Multa Moratória.

1. A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva - que são a mesma coisa -, sendo devidos, no entanto, juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado artigo 138 do CTN.

2. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque

isso lhe retira a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN." (Apelação em Mandado de Segurança nº 96.04.28447-9/RS, 2ª T. do TRF da 4ª R, Relª Juíza Tânia Escobar, j. em 27 de fevereiro de 1997, DJU 2 de 9.4.97, p. 21872) (sem grifos no original)"

Assim, a imposição de qualquer espécie ou forma de multa resulta defesa, quando ocorrerem os requisitos apontados em legislação, *id est*, a denúncia espontânea – entendida como aquela ocorrente antes de qualquer procedimento administrativo – e pagamento do tributo com os acréscimos legais, se for o caso, – o parcelamento, na forma da Lei, supre o pagamento integral ou o depósito. A aplicação de multa, portanto, frente sua flagrante ilegalidade, tem de ser rechaçada de pronto, abrindo a hipótese da compensação dos valores já pagos, a título de multa com os valores vincendos do parcelamento, retirado, logicamente, do saldo devedor, o valor referente à multa imposta, ou, valendo a preferência do contribuinte, a devolução via repetição do indébito - sempre, como medida de segurança, pelo meio judicial.

Quanto à imposição de multa, os tribunais superiores têm se mostrado contrários à sua imposição, quando ocorrente a denúncia espontânea. Vejamos um exemplo colhido junto ao Superior Tribunal de Justiça, instância máxima de julgamento da matéria:

"Tributário. Denúncia espontânea (art. 138, CTN). Inexistência de Procedimento administrativo. Imposto recolhido fora do prazo. Multa Indevida. Processual civil (art. 535, Código de Processo Civil)

1. Embargos declaratórios inadmissíveis incorrendo obscuridade, dúvida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). Só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado.

2. Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 Supremo Tribunal de Justiça.

3. Sem antecedente procedimental administrativo descabe a imposição de multa, mesmo pago o tributo anos a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejável via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.

*4. Recurso conhecido e **provido** (art. 105, III, a, Constituição Federal)." (RE 103.920-5/PR, 18 T do STJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, v.u., em 02.09.92, DJ 037 p. 18215, em 19.10.92) (sem grifos no original)"*

Citando o art.105, inciso III da Constituição Federal:

“ Art. 105, III.

III- julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;*
- b) julgar válida a lei ou ato de governo local contestado em face a lei federal;*
- c) der a lei federal interpretação diferente da que lhe haja atribuído outro tribunal federal”*

A exigência de multa de mora no pagamento espontâneo, em atraso, de tributos e contribuições, há muito tempo tem sido contestada pelos contribuintes, na esfera administrativa ou judicial, com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional, como é visto acima.

A legislação tributária sempre exigiu o acréscimo de multa de mora, além de juros e correção, sobre o valor dos tributos e contribuições recolhidos fora do prazo legal, ainda que de forma espontânea e antes do início de qualquer procedimento administrativo. Neste caso, e conforme o Código Tributário Nacional, haveria a inaplicabilidade da multa tributária quando o infrator da legislação procura espontaneamente o fisco para regularizar sua situação.

No caso, sua responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Como será visto, a previsão no dispositivo legal que regula a espécie de "acompanhada, se for o caso, do pagamento", propicia a interpretação de que o pagamento não é condição "*sine qua non*" para configurar a denúncia espontânea.

Cabe frisar que somente a Lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. As sanções administrativas - fiscais são penas previstas na Lei Tributária reguladora da exação, art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional.

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V- a cominação de penalidades para as ações de omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;”

3. Como se dá a Denúncia Espontânea e de como inserir-se em seu enquadramento

O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações da legislação tributária, abre exceção, dispondo que a denúncia espontânea implica em exclusão dessa mesma responsabilidade. Portanto, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea e, assim dispõe o Código:

Por denúncia espontânea entende-se aquela realizada antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes, do início de qualquer procedimento

administrativo ou medida de fiscalização, relacionada à infração denunciada, como já visto.

O artigo 161, do Código Tributário Nacional, fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, enquanto o artigo 138 define a exceção a esta regra. Assim, ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, se for o caso, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente.

Mister faz-se referir que, aqueles que propugnam pela aplicabilidade de multa moratória buscam embasamento no próprio Código Tributário Nacional, em seção reservada ao tema do pagamento (art. 161). O texto do art. 161, do Diploma Tributário prever a aplicação de correção monetária, juros e multa moratória em caso de atraso. Estes não têm aplicação nos casos descritos no artigo 138 do Código Tributário Nacional; eis que representam exceção à regra apontada. No sentir de Sacha Calmon Navarro Coêlho, em obra específica sobre o tema, "não existir a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161".

As infrações podem até passar despercebidas dos sujeitos passivos e, mesmo no caso de sua ciência, estes podem não querer saná-las, colocando-se sob risco de ação fiscal ou ao contrário: podem os sujeitos passivos proceder à sua regularização, a fim de guardar plena obediência aos ditames legais.

Sob este último aspecto, podem adotar procedimentos internos e pessoais, sem a necessária participação do Fisco, mediante lançamentos em sua escrita fiscal (estorno de créditos, aviso aos seus fornecedores para que corrijam as dados constantes de suas notas fiscais), etc..

Muitas vezes, todavia, é imprescindível proceder-se à comunicação ao Fisco sobre as infrações cometidas, para que os contribuintes possam ficar a salvo de responsabilidades e exigências de valores pecuniários, bem como para evitar futuras representações por crimes contra a ordem tributária. É óbvio que a mera informação verbal ao agente fiscal de rendas constitui precária providência, desprovida de qualquer segurança, e que, por si só, não tem o amplo efeito de excluir as pretendidas responsabilidades.

A denúncia da infração deve ser especificada e formalizada por rito, devidamente instruída com os elementos e documentos pertinentes, de modo a conter todos os aspectos da situação tributária. Caso a infração refira-se a um descumprimento de obrigação acessória (falta de comunicação de mudança de endereço ou de alteração de membros do quadro societário), bastará proceder a tais informações, preenchendo os formulários competentes.

Contudo, se a violação cometida apresentar patente implicação com o gerador do tributo, acarreta a falta de pagamento e não a simples confissão. Neste caso, além de retratar o ilícito cometido, impõe-se o prévio recolhimento do tributo (não lançado ou sonogado), e dos juros de mora (atraso na sua liquidação), não sendo exigível a multa de mora, salvo se não houver condição de apurar com exatidão o débito tributário, caso em que competirá ao Fisco proceder ao regular arbitramento de seu montante e virá a ser objeto de depósito.

É ponto pacífico, portanto, que a denúncia espontânea, seguida do pagamento do tributo, elide a aplicação da multa moratória, quer punitiva ou indenizatória.

Na carência de informações sobre os documentos que devem ser apresentados à Fazenda, para caracterização da denúncia espontânea, apresenta-se aqui uma opção razoável de documentos a serem mobilizados.

4. Como procedem os profissionais de Contabilidade sobre a Denúncia Espontânea

Com a finalidade de conhecer a posição dos profissionais de Contabilidade sobre a aplicação do Artigo 138 do CTN, optou-se pela aplicação de entrevistas semi-estruturadas com quatro profissionais responsáveis por escritórios de Contabilidade, em Fortaleza.

Segundo as entrevistas realizadas com quatro profissionais de renome, no Estado do Ceará, é possível afirmar, apesar do número reduzido de profissionais entrevistados, as seguintes conclusões de como procede a classe em relação ao tema Denúncia Espontânea, de que trata o Artigo 138 do CTN.

A representatividade da amostra utilizada prende-se ao fato destes profissionais possuírem conceito respeitável no mercado profissional, bem como o porte e a credibilidade das empresas que representam, servindo elas de referência profissional no Estado.

Pelas entrevistas realizadas, pode-se afirmar que os profissionais de Contabilidade conhecem o artigo 138 do CTN, sabem dos seus benefícios e também dos custos para o alcance destes benefícios. Motivo maior pelo qual estes profissionais optam, juntamente com seus clientes, por, muitas vezes, não exercerem este direito normativamente.

Atualmente, para se calcular e pagar impostos devidos existe a guia eletrônica. Esta guia automaticamente já calcula a multa punitiva, no caso de impostos atrasados. Segundo foi relatado nas entrevistas realizadas, os contadores optam por calcular em separado o imposto devido, copiando a guia no Excel e acrescentando apenas os cálculos da multa remuneratória do capital pago em atraso.

Pelo visto, nem sempre é viável ao cliente exercer este direito, principalmente quando é necessário ir aos tribunais; sabe-se que, para dar início a um processo administrativo, a princípio, não há nenhum custo, apenas entrega-se um relatório do que se está pleiteando ao órgão responsável pela multa cobrada indevidamente. Aguarda-se, então, o pronunciamento do mesmo e a decisão. Sabe-se ainda que, para o preenchimento deste relatório é necessário conhecimento dos artigos aqui discutidos, bem como, como de que modo deverão ser aplicados, pois este relatório deve possuir argumentos sólidos, a fim de garantir o respaldo dos argumentos apresentados, com o objetivo de ganhar a causa. Assim, mesmo “não” havendo desembolso de dinheiro com o processo, observa-se que é necessária a presença de um profissional competente, capaz de argüir os motivos corretos e garantir, administrativamente, o que a empresa está pleiteando, isto é, o não pagamento da multa.

Quando o processo é judicial, a empresa necessita contratar profissional do Direito, especificamente para trabalhar no caso. Este processo, para ser instaurado, tem, além do custo processual, o custo com o profissional envolvido. Estes custos estão diretamente

relacionados ao valor da causa, ou seja, ao valor da multa a ser paga, o que, para cobrir estas despesas e despertar o interesse do advogado contratado, deve ter um valor relevante, o que nem sempre acontece.

Há, ainda, empresas que mantêm seu próprio setor jurídico, para possíveis eventualidades como esta, e até mesmo independentemente desta causa existir ou não, pagando o mesmo valor ao setor jurídico (salário). Neste caso, às vezes, não é viável entrar com um processo, levando-se em conta os custos processuais e o tempo despendido com o profissional, para defender e acompanhar a questão.

O procedimento realizado acima é, geralmente, praticado por empresas de médio e pequeno porte, que comportam valores menores a serem recolhidos e, portanto, multas pequenas a serem pagas. Mesmo assim, tem-se uma maneira de não pagar as multas impostas as estas empresas; esta maneira não é, por assim dizer, a mais correta. Digamos, outrossim, que é a mais econômica e a mais usada como alternativa de não pagamento, pelos profissionais de contabilidade. Ela consiste em uma medida de risco. O cliente deve ser consultado anteriormente sobre o procedimento, pois a decisão de correr o risco ou não deve ser dele, após, claro, serem esclarecidos os fatos pelo contador.

Tal procedimento consiste em emitir uma guia de pagamento do imposto, constando apenas o que é lícito. Segundo o que foi estudado aqui, nesta guia consta apenas o valor do tributo e os juros remuneratórios do capital, pelo atraso no pagamento. Esta guia é emitida copiando-se a guia convencional de recolhimento do imposto e preenchendo-a manualmente, no computador. Desta forma, evita-se o pagamento da multa punitiva pelo atraso. O procedimento é arriscado, pelo fato do fisco, nas três esferas de Governo, cobrar a multa punitiva, mesmo em se tratando de uma denúncia espontânea, como já foi demonstrado nos procedimentos jurídicos.

Desta forma, esta atitude pode levar a uma fiscalização e à lavratura de um ato de infração, o que, com certeza levará a empresa a ser obrigada a tomar procedimentos judiciais, principalmente se houver acúmulo deste tipo de procedimento, detectado pelo órgão fiscalizador. Os profissionais de contabilidade optam por esta opção por acreditarem que o fisco tomará a medida como sendo legal, já que realmente é isso que garante o artigo 138 do CTN. Nas entrevistas realizadas, pudemos constatar que é realmente isso que vem acontecendo, pois os fiscais estão cientes de que a medida de cobrar a multa punitiva, mesmo quando se dá a denúncia espontânea, é ilegal, e que, nos tribunais, fatalmente os órgãos que representam perderiam a causa, como foi demonstrado em capítulo anterior deste trabalho.

Já quando a empresa possui uma grande quantia de dinheiro envolvida em multas ilegalmente cobradas, geralmente se opta por tomar medidas judiciais logo de início, sem passar antes, na maioria dos casos, por medidas administrativas.

Assim, o procedimento dos profissionais de Contabilidade, nos casos enquadrados no Artigo 138 do CTN, é avaliar o valor envolvido, propondo ao cliente a melhor opção, explicando e deixando claro, para o mesmo, o risco e a relação custo/benéfico de cada decisão, seja ela administrativa ou judicial.

Conclusão

Concluindo o estudo, observa-se que, apesar do conhecimento, por parte dos profissionais da contabilidade e do direito dos procedimentos corretos a serem adotados com respeito à denúncia espontânea, estes nem sempre são acolhidos .

Observa-se que a não adoção dos procedimentos legais não é exclusiva responsabilidade desses profissionais, visto que o fisco também age de forma equivocada, quando cobra a multa, mesmo tendo conhecimento da ilegalidade.

Porém, um erro não justifica o outro; o ideal seria que a lei fosse cumprida da maneira como está prevista. Para que isso ocorra é necessário um posicionamento firme dos profissionais diretamente envolvidos, juntamente com os empresários, os maiores beneficiados com o artigo 138 do CTN. Que façam valer seus direitos previstos por lei. a informação existe, o direito legítimo também.

Conclui-se, pois, que a postura da classe contábil, de prudência e não enfrentamento de forma mais efetiva de questões que poderiam beneficiar, em muito, seus clientes, no exercício legal de seus direitos, contribui, de certa forma, para a aceitação passiva desse comportamento equivocado por parte do fisco.

Bibliografia

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. Competência na Constituição. São Paulo: Atlas, 1991.
- ATALIBA, Geraldo. Republica e Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- BARBOSA, Ruy. Finanças e Política da Republica. Rio de Janeiro: Capital Federal Companhia Impressora, 1892.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. Infrações Tributarias e Delitos Fiscais. São Paulo: Saraiva, 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Valores constitucionais fundamentais: esboço de uma análise axiológico-normativa. São Paulo: Coimbra Editora, 1982.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. Rio de Janeiro: Florence, 1995.
- LINHARES, Josaphat. A Reforma Tributaria e a Sua Implicação nas Finanças do Estado e dos Municípios. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas 1973.
- MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- SANTOS, Manoel Loureço dos. Direito Tributário. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1997.
- VEROSPI, Ângelo. Os Direitos dos Contribuintes e a Prescrição Intercorrente. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 24/25) (2).
CSRF/03-2.445, (Rel. Fausto de Freitas e Castro Neto, Conselho Superior de Recurso Fiscal, j. em 19 de agosto de 1996