

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

Leandro Luiz Soares Serrano

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

QUAL A DIFERENÇA PRÁTICA ENTRE DENÚNCIA ESPONTÂNEA (DESACOMPANHADA DE MULTA MORATÓRIA) E PAGAMENTO EM ATRASO (CONCOMITANTE À MULTA MORATÓRIA)?

Pode o contribuinte pagar um tributo em atraso, só o principal e juros, sem multa moratória? Se não pode, por que teria o Código Tributário Nacional preconizado, por seu artigo 138, a figura da denúncia espontânea e dela excluído qualquer multa, quer moratória, quer punitiva?

No presente estudo vamos abordar essa questão intrigante e de efetivo interesse prático: qual a diferença entre a **denúncia espontânea** – aquela em que, nos termos do art. 138 do CTN o tributo é devido apenas pelo seu montante principal + juros (Selic) – e o **recolhimento em atraso** – aquele em que o principal é acrescido de multa moratória + juros (Selic)?

O interesse prático aqui se evidencia pelo fato do contribuinte, em geral, desconhecer a autorização para pagar tributo sem multa. E quando o conhece, não arrisca fazê-lo por saber que o fisco inevitavelmente o autuará, de modo que a **multa moratória** que no caso de tributo federal se limita a 20%, pode chegar a 225% no caso de **multa punitiva**, *i. e.*, aquela exigida após a autuação fiscal.

A Fazenda Pública vem, desde há muito, defendendo a tese de que a denúncia espontânea pressupõe: a) pagamento integral do tributo devido e posterior comunicação à autoridade administrativa, ou; b) comunicação à autoridade administrativa com fornecimento de todos os dados necessários para apuração do valor a ser depositado.

Vejam os o que, sobre o tema, efetivamente dispõe o art. 138 do CTN:

“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.”

Como se vê, o dispositivo legal retro-reproduzido não exige multa alguma e de qualquer natureza – apenas o principal acompanhado de juros –, de modo que o pagamento integral nos limites ali definidos perfaz a condição jurídica, pelo que satisfeita está a conduta do contribuinte em face da norma legal.

A alegação de descumprimento da norma jurídica ante a inexistência de comprovação de declaração de débito perante a autoridade administrativa – tese recorrente invocada pela Fazenda – só pode ser fruto de ilação e ilação, como se sabe, não tem o condão de vincular condutas jurídicas.

Ademais do que a ninguém obriga posto protegidos, todos, igualmente, pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, I). Somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (CTN, art. 97, V).

A única comprovação exigível é aquela apta a fazer prova do recolhimento do tributo espontaneamente (guia de recolhimento), pois a denúncia espontânea é incontroversamente materializada pela ação judicial de iniciativa do contribuinte (Ação Ordinária) que a Fazenda Pública no caso de autodenúncia inexoravelmente conhece, tanto que a contesta.

Impende neste passo ressaltar que o marco distintivo da **denúncia espontânea** (desacompanhada de multa punitiva ou moratória), de um lado, do **recolhimento espontâneo** (obrigatoriamente acompanhado de multa moratória),

de outro, assenta-se justamente na **publicidade** que dá o contribuinte, a mais das vezes materializada na ação judicial, cujo fundamento central é precisamente o pagamento do tributo, sem multa, com respaldo na autodenúncia.

E por que por meio de ação judicial? Ora por que o fisco se recusa, desde todo o sempre, a aceitar o recolhimento desacompanhado de multa moratória. No seu entender inexistente distinção entre **denúncia espontânea** e **pagamento em atraso**. No seu senso de justiça – o qual é sancionado pelo entendimento das Procuradorias Fazendárias – qualquer distinção premiaria o “mal pagador”, o “pagador em mora”. Irrelevante que seu senso de justiça contrarie a lei (CTN, art. 138) e o entendimento unânime da Suprema Corte e majoritário do Superior Tribunal de Justiça!

As Fazendas Públicas e respectivas Procuradorias simplesmente recusam-se a cumprir a lei (CTN, art. 138) ensejando, com sua ilegalidade, intermináveis contendas pelo País afora. O Poder Judiciário assume os ônus de resolvê-las. E fica tudo por isso mesmo, perpetrando o Estado de ilegalidade, fazendo do País um local inóspito para a segurança jurídica!!!

Não fosse intenção do contribuinte conferir, através da ação judicial, a devida publicidade ao ato (denúncia espontânea) e bastaria a ele promover o recolhimento do tributo e aguardar a efetiva prescrição/decadência do direito da Fazenda de constituir e exigir o crédito tributário.

A maior publicidade possível que pode o autodenunciante manifestar exterioriza-se, incontroversamente, na citação da Fazenda Pública, esta na condição de ré.

Por que iria o contribuinte fazê-lo através de uma ação judicial incorrendo no risco de ver frustrado seu objetivo de obter tutela antecipatória - como muitas vezes ocorre-, sujeitando-se conseqüentemente ao executivo fiscal, senão para, por meio da espontaneidade da denúncia, valer-se de uma benesse legal (purgação da mora representada esta pelo afastamento da multa moratória)?

Se, como costumeiramente alega a fazenda ré fosse de fato inafastável a multa moratória como condição para a caracterização da **denúncia espontânea**, então Rubens Gomes de Sousa, autor do ante-projeto que resultou no atual CTN teria, com o perdão da palavra, "cochilado", assim como todos os membros do Congresso Nacional que a referendaram, em plena ditadura militar!!!

É de todo evidente que para caracterização da **denúncia espontânea** basta a prova do recolhimento do principal (tributo devido) e juros moratórios (Selic). E, claro, tudo acompanhado da devida publicidade à administração tributária através da Fazenda Pública, dentre outros, por meio de ação judicial. Quanto à multa - de qualquer natureza - foi esta integralmente elidida.

A tese esposada pela Fazenda no sentido de que a denúncia afasta tão-somente a responsabilidade do contribuinte em relação à multa de ofício nada mais é que tradução da figura filosófica do paradoxo na medida em que a multa de ofício jamais poderia ser cogitada se a denúncia é ... espontânea!!!

Multa de ofício tem lugar em procedimento fiscalizatório. E aí então já não se pode mais cogitar de autodenúncia se esta, por conceituação legal, deve obrigatoriamente anteceder a qualquer procedimento fiscalizatório (CTN, art. 138, par. único).

Daí porque dispõe o prefalado parágrafo único: *"Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."*

É dizer, a conceituação de denúncia espontânea é dada, *contrariu senso*, pelas disposições do citado parágrafo único. É espontânea a denúncia apresentada antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório. E sendo assim, é absolutamente evidente - e nem seria necessário teorizar sobre isto - que jamais caberá multa de ofício.

Lógica tautológica: se a denúncia espontânea elide, por conceituação legal, a

multa de ofício, ilógico concluir, como comumente o faz a Fazenda Pública em defesa de sua tese espúria, que a única multa dispensada pela norma legal (art. 138, *caput*) seria a punitiva.

Com efeito, não faz qualquer sentido interpretar a norma elasticamente para introjetar em seu comando penalidade inexistente (**multa moratória**), apenas para justificar o afastamento de outra penalidade, igualmente inexistente (**multa punitiva**).

Aliás, o próprio CTN não admite interpretações elásticas em relação às penalidades, posto que devem, por princípio, ser interpretadas sempre de modo mais favorável ao acusado:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Dir-se-ia que a multa moratória não guarda natureza punitiva, não constituindo penalidade, tendo natureza eminentemente indenizatória. Ora, o art. 138, que dispõe sobre a autodenúncia, insere-se topologicamente sob o Capítulo V, “Responsabilidade Tributária” do CTN. Este, a sua vez, é subdividido em Seções: I – “Disposição Geral”; II – “Responsabilidade dos Sucessores”; III – “Responsabilidade de Terceiros”; IV – “Responsabilidade por Infrações”. E o parágrafo único do art. 134, encartado debaixo do mesmo Título sob o qual se acomoda o art. 138, expressamente se refere, *“em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”* De modo que mora é pena!

Ademais, a multa moratória fica sujeita à correção monetária, que apenas recompõe o valor real da dívida (Súmula 45 do extinto TFR). Ora, a correção é hodiernamente representada pelos juros Selic que vieram, a partir de 1995, a

substituir a correção monetária.

A exigência da multa moratória como instrumento de recomposição da perda do valor da moeda podia se justificar à época de inflação descontrolada, pois o indigitado art. 138 do CTN exigia apenas o principal acrescido de juros moratórios. A multa moratória vinha, assim, efetivamente recompor, total ou parcialmente, a corrosão do poder aquisitivo determinado pela inflação.

Com a inflação sob controle e com a introdução dos juros Selic a partir de 1995, este incorporando a um só tempo a natureza de correção monetária + juros, a exigência de multa moratória confirma-se como punição. E penalidade não pode ser imposta no caso de denúncia espontânea ante a própria conceitualização legal desta.

Com toda a razão a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho:

“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 inflação 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.”¹

E a de Aliomar Baleeiro, em seus comentários ao art. 138, sob o título: “A Exclusão da Responsabilidade por Infrações Estende-se a Qualquer Espécie de Multa”:

“A denúncia espontânea deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, diz o art. 138, sem distinguir entre espécies de infração (material ou formal) ou de sanções. A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas. Por tal razão é que o art. 138 dispõe que a denúncia deve vir acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso.

¹ Teoria e Prática das Multas Tributárias, Forense, 1995, pp. 106-7.

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao auto-denunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos. (No mesmo sentido, a doutrina tem se firmado. V. Sacha Calmon, Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro, Forense, pp. 338-339).”²

Outrossim, a de Luciano da Silva Amaro:

“Uma questão de difícil equacionamento diz respeito à exigibilidade da multa de mora, nos casos de denúncia espontânea de infração que tenha implicado falta de pagamento de tributo. O Código Tributário Nacional, no artigo que estamos examinando, prevê que, nesses casos, a denúncia seja acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, silenciando quanto à exigência de multa de qualquer espécie. À vista disso, sustentou-se, com apoio em acórdão do Supremo Tribunal Federal [1ª T. AC. 106.068-SP, rel. Min. Rafael Mayer, un., j. 06.08.85, RTJ nº 115, p. 452-5], que a multa de mora não é exigível se se trata de denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou o anterior entendimento do Supremo [1ª T, REsp 116.998-SC, rel Min. Demócrito Reinaldo, un. J. 23.05.97, DJU, 30.06.97, que refere precedente da mesma Corte].

Poder-se-ia, então, concluir que a multa de mora teria sido proscrita pelo Código Tributário Nacional, sendo inexigível em qualquer situação? Parece que não, pois o próprio Código se reporta às multas de mora no parágrafo único do art. 134, para dizer que, nas hipóteses ali referidas, somente são devidas penalidades de caráter moratório.

Na opinião de Mitsuo Narahashi, o meio de compatibilizar os dois dispositivos do Código é entender que somente é exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nessa caso (não-pagamento de tributo lançado, de cuja existência, pois, o Fisco tem efetivo conhecimento), não há o que ‘denunciar’ espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora.”³

² Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. (atualizadora Misabeu Abreu Machado Derzi), Forense, 1999, p. 769.

³ Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 3ª ed., 1999, pp. 427-8.

A Suprema Corte, cujas decisões orientam o direito vigente, em idêntico sentido se posicionou por ocasião do julgamento do RE 106.068-9-SP, cuja ementa está assim vazada:

“EMENTA:

ISS. Infração. Mora. Denúncia espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN.

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN.

Recurso Extraordinária não conhecido.

RELATÓRIO:

(...) A sentença de primeiro grau concedeu segurança para livrar o contribuinte da multa moratória, pelo recolhimento atrasado (sic) do ISS, feito espontaneamente, assim constante a sua fundamentação:

(...).

É sabido que as ações ou omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária constituem infrações fiscais.

É sabido, também, que as infrações podem ser formais ou substanciais. Estas, decorrem do não cumprimento da obrigação tributária principal; aquelas, da não observância da obrigação tributária acessória.

O descumprimento de qualquer dessas obrigações sujeita o infrator a penalidades fiscais. Vale dizer, responsabiliza o infrator pelas infrações cometidas.

O art. 136 do Código Tributário Nacional trata especificamente da responsabilidade por infrações da legislação tributária.

Ora, tanto é infração à legislação tributária o não pagamento do tributo, como o descumprimento de outras obrigações de caráter acessório.

O art. 138 do mesmo código, por seu turno, é expresso no sentido de que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração.

Vê-se, portanto, que esse dispositivo legal não especificou a natureza da infração.

Dessa forma, sob pena de afronta ao princípio da hermenêutica legal que veda ao intérprete distinguir onde o legislador não distingue, a autodenúncia exclui a responsabilidade por qualquer infração, seja ela o não pagamento do tributo, seja o não cumprimento da obrigação fiscal acessória.

À luz desses argumentos, verifica-se que a multa moratória somente é devida quando não haja autodenúncia de infração fiscal, visto que em caso contrário o art. 138 do Código Tributário Nacional teria ressaltado a exigência da multa, a exemplo do que fez com os juros de mora.

Por seu turno, o art. 161 do Código em questão prevê a imposição de penalidades pelo não pagamento do tributo no vencimento.

A imposição de multa, à evidência, é uma penalidade.

Ora, se o art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, inquestionavelmente o impetrante não pode se sujeitar à penalidade consistente no pagamento de multa moratória.

Sofrer uma penalidade significa a responsabilização do faloso pela infração cometida. Pois bem, se a hipótese do dispositivo legal em discussão exclui a responsabilidade daquele que autodenuncia uma infração fiscal, logo não poderá o infrator confesso sofrer uma penalidade, é evidente.

VOTO:

(...) entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, 'Elementos de Direito Tributário', pág. 281).

Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária.

O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento.

É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida.

(...)

Pelo exposto, não conheço do recurso.

Noutro julgado, do extinto Tribunal Federal de Recursos (RE 79625/SP, Relator Min. Cordeiro Guerra, j. 14.08.75, pleno):

“EMENTA:

Multa Moratória. Sua inexigibilidade em falência. Art. 23, parágrafo único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.1966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido. Nota: neste julgamento foi cancelada a Súmula 191.”

No mesmo sentido julgado do Superior Tribunal de Justiça (EResp 180700/SC – Embargos de Divergência no RE 1998/0097244-7, Relator Min. Francisco Falcão, Primeira Seção, j. 27.09.00, DJ 25.6.01, p. 99):

“EMENTA:

Tributário. Débitos. Denúncia Espontânea. Multa. Inexigibilidade. Art. 138 do Código Tributário Nacional.

Na hipótese da denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no art. 138 do CTN. Precedentes. Rejeição dos embargos de divergência.”

Ainda do STJ (RE 181.083-SC, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, un., j. 23.02.99, DJ 22.3.99, p. 74, RSTJ, v. 119, p. 113):

“EMENTA:

Tributário. Denúncia Espontânea. Recolhimento do Tributo. Parcelamento. Exclusão de Multa. CTN, art. 138.

I - Considera-se ‘denúncia espontânea’, para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de ‘qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização’.

II - Em havendo parcelamento, exclui-se a responsabilidade, se o contribuinte efetuou uma oportuna denúncia espontânea da infração tributária. Em tal hipótese, não se cogita em pagamento integral do tributo devido, ou depósito de seu valor. Alcance do Art. 138 do CTN.”

Noutro julgado, perfeito, o STJ assim sentenciou (RE 121.459-MG, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, m. v., vencido o Min. Milton Luiz Pereira, j. 10.02.98, DJ 13.10.98, p. 16):

“EMENTA:

Tributário. Multa. Denúncia Espontânea. Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária.

O exercício, anterior a qualquer procedimento administrativo, de ação declaratória negativa de obrigação tributária traduz denúncia espontânea, capaz de elidir o pagamento de multa moratória (CTN – art. 138).

(...)

VOTO:

(...). A Recorrente, ao perceber que se encontrava em débito para com o Fisco, exerceu Ação Ordinária, depositando o valor do tributo.

Apesar disto, o Fisco negou-lhe a Certidão, porque não fora recolhida a Multa Moratória.

A contribuinte finca-se no argumento de que, ao propor a ação, depositando o valor do suposto tributo efetivou a denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do CTN.

O Aresto recorrido encara o pagamento do tributo como pressuposto da denúncia espontânea.

Não me parece correto este entendimento.

Como efeito, denunciar é revelar a existência de algo.

Denunciar Espontaneamente, é revelar algo, por livre vontade, sem provocação de outra pessoa.

Não é lícito confundir denúncia espontânea e confissão.

Quem vai a juízo efetiva a mais espontânea e veemente das denúncias. Através da citação, o contribuinte está a dizer: ‘encontro-me em situação de aparente infração; não pagarei, contudo, o suposto débito, porque não o considero existente. Em tal situação, há denúncia, mas não se opera confissão.

O art. 138 não exige que a denúncia se faça acompanhar de confissão, nem de pagamento. Este, como diz o próprio texto, somente ocorrerá, 'se for o caso'.

A teor do art. 138, do CTN a denúncia espontânea afasta a responsabilidade pela sanção resultante do ilícito.

A multa moratória não traduz compensação pelo atraso no pagamento, ela tem como objetivo, punir o contribuinte desleal, que se esconde, para revelar-se apenas depois de flagrado em delito.

Dou provimento ao recurso."

Julgado da lavra do TRF – 4ª Região (REO, Proc. 97.04.50426-8, Segunda Turma, un., 19.11.97, DJ, 24.12.97, p. 112585)

"EMENTA:

Tributário. Denúncia Espontânea. Obrigação Acessória.

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 apenas 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 art. 138 do CTN-66.

2. Em se tratando de infração à obrigação acessória, a confissão espontânea também afasta a multa punitiva.

3. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN-66.

(...)."

A argumentação de que a multa pelo atraso no pagamento de tributos, bem como os juros de mora sobre ele incidentes são devidos ao fundamento de que não se pode eximir aquele que paga em atraso dos ônus a ela aplicável em virtude da mora, em detrimento do direito do pagador pontual posto que significaria tal ignorar o princípio da isonomia vez que estaria sendo dado o mesmo tratamento a hipóteses inteiramente desiguais - sugerindo a indagação: qual a razão de pagar os tributos em dia!? - não pode prosperar.

E não pode justamente porque o art. 161 do CTN já prevê a possibilidade de penalidade específica para a mora:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Não pode, outrossim, porque o parágrafo único do art. 134 a contempla, expressamente:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Com efeito e considerando que a lei não contém palavras ou expressões inúteis ou conflitantes, resta comprovado que o atraso no pagamento (CTN, art. 161) constitui figura jurídica diversa da denúncia espontânea (CTN, art. 138), sendo incentivado e premiado aquele que se autodenuncia, na expressão do STF, com a purgação da mora.

E a diferença entre uma (*recolhimento em atraso*) e outra figura (*denúncia espontânea*), reside exatamente no fato de que com a *autodenúncia* o contribuinte, no mais das vezes, suscita a fazenda pública. Já naquele outro caso (*recolhimento em atraso*), seu silêncio conduz muitas vezes à prescrição/decadência. É justamente a boa-fé do contribuinte que se autodenuncia que é premiada pelo afastamento de qualquer multa.

Já a alegação fazendária de que a aferição da integralidade do depósito realizado pelo contribuinte, na demanda judicial, muitas vezes resta prejudicada por inexistir nos autos documentos comprobatórios dos valores por ele devidos não pode igualmente prosperar. Ora, se jamais foi fiscalizado - daí porque se justificar ser a denúncia espontânea -, e procede ao recolhimento dos tributos que entende devido, *sponte sua*, só pode fazê-lo baseado nas informações de que dispõe.

Exatamente por isso é que o faz em sede de ação ordinária, cabendo à Fazenda Pública verificar o acerto do montante recolhido, claro, sem multa moratória e, menos ainda, de ofício.

A obrigação de revisão tem lugar ainda que a autodenúncia se dê em sede administrativa - devendo o contribuinte nessa hipótese obviamente saber, de antemão, que o fisco inexoravelmente o autuará, impondo-lhe exigência de multa de ofício em relação ao montante relativo à multa moratória não recolhida espontaneamente, mormente porque no âmbito federal há a figura da multa isolada (Lei 9430/96).

Entretanto, sendo o tributo objeto da denúncia espontânea muitas vezes previamente informado ao fisco, via DCTF ou que tais, é de total evidência dispor ele de todos os dados já declarados pelo contribuinte. Ainda que não disponha desses elementos, a exata aferição dos dados (montante devido nos estritos termos do disposto no art. 138 do CTN) constitui dever legal seu posto que o lançamento é procedimento administrativo privativo do agente público, vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142 e par. único).

Exposto isto, tem-se por absolutamente evidente o acerto do contribuinte no autodenunciar-se, recolhendo exatamente aquilo que o CTN – acima de qualquer lei ordinária, medida provisória, instruções normativas e que tais – determina como legal. Nada mais, nada menos!

Conclusão: a) recolhimento de tributo em atraso, **antes de qualquer procedimento fiscalizatório**, deve ser obrigatoriamente acompanhado de **multa moratória** (máxima de 20% no âmbito federal); b) recolhimento em atraso, **após iniciados procedimentos fiscalizatórios**, acompanhado de **multa de ofício** (punitiva – máxima de 225% no âmbito federal); c) **denúncia espontânea** concomitante a qualquer meio inequívoco de comprovação de sua existência, máxime ação judicial, cuja contestação comprova o conhecimento pela Fazenda Pública, representando o ente tributante, **desacompanhada de multa moratória ou de multa punitiva (apenas principal + juros Selic)**.

Não houvesse a distinção aqui retratada e qualquer contribuinte, em atraso com o recolhimento de seus tributos, trataria de recolher os tributos devidos antes de qualquer procedimento fiscalizatório sem a multa de mora (máxima de 20%). Mas não é assim. A dispensa desta requer a publicidade dada por qualquer meio inequívoco, especialmente por meio de Ação Ordinária, eis que o fisco, contumaz descumpridor da legislação (CTN, art. 138) vem, há anos, se recusando a aceitar o recebimento do principal desacompanhado de multa moratória, a despeito do STF e STJ já se terem posicionado em favor da lei (CTN), consoante retromencionado.

Assim, a medida judicial, longe de traduzir um excesso de zelo do contribuinte, reflete uma necessidade imposta pela persistente negativa da Fazenda Pública (Federal, Estaduais ou Municipais) em submeter-se à lei, quando isto não lhe convém.

Importa alertar que há aqueles que, mais liberais, defendem a desnecessidade de qualquer publicidade como pressuposto para caracterização da autodenúncia. Discordamos dessa forma de pensar pois, a ser assim, não vemos como distinguir a denúncia espontânea do pagamento em atraso se a palavra “denúncia” subtende por seu sentido lógico a “publicidade”. E é esta, publicidade, que é premiada com a **purgação da mora**, implicando no afastamento da **mora**, em razão do que **inexigível a multa moratória**.

Esta interpretação é, a nosso ver, a única capaz de preservar a unidade e integridade do CTN dos ataques que as Fazendas Públicas, por pura conveniência, fazem contra ele e contra o Estado de Direito.

O contribuinte precisa se convencer da importância de fazer uso do seu direito de se autodenunciar, com premiação, existente há mais de 40 anos e já confirmado pelo Supremo Tribunal Federal há mais de uma década. Afinal, a multa moratória economizável que sozinha equivale, no âmbito federal, a 1/5 do valor do principal, é muito dinheiro para ser desprezado!

“Adonilson Franco – sócio titular de Franco Advogados Associados (www.francoadvogados.com.br), advogado de empresas em São Paulo, Pós-Graduado em Direito Tributário, Professor no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), autor de matérias publicadas na Revista Tributária e de Finanças Públicas (RT), Revista Dialética de Direito Tributário, Revista de Estudos Tributários, além de em inúmeros sites especializados”