



**UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO - ARTIGO**  
**CIENTÍFICO**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA NA  
APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA LEI ESTADUAL Nº 3.796/96**

**Nayane Lima Ferreira**  
**Helder Leonardo de Souza Goes**

**Aracaju**

**2016**

**NAYANE LIMA FERREIRA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA NA  
APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA LEI ESTADUAL Nº 3.796/96**

Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo –  
apresentado ao Curso de Direito da  
Universidade Tiradentes – UNIT, como requisito  
parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito.

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

**Banca Examinadora**

---

**Professor Orientador**  
**Universidade Tiradentes**

---

**Professor Examinador**  
**Universidade Tiradentes**

---

**Professor Examinador**  
**Universidade Tiradentes**

# **A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA NA APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA LEI ESTADUAL Nº 3.796/96**

**Nayane Lima Ferreira<sup>1</sup>**

## **RESUMO**

O presente artigo tem como objeto de pesquisa a inconstitucionalidade da aplicação da multa moratória ao instituto da denúncia espontânea, instituto este que tem previsão no art. 138 do Código Tributário Nacional. Estudar-se-ão os requisitos para a eficaz caracterização da denúncia espontânea, ou seja, conceitua-se o instituto com uma visão geral dando um enfoque as suas peculiaridades para posteriormente adentrar no tema específico, sendo demonstrado que o instituto da denúncia espontânea afasta do contribuinte a responsabilidade pela infração sendo conseqüentemente excluída qualquer espécie de multa pela mora no pagamento, consoante análises doutrinárias e jurisprudenciais dos tribunais superiores. Ainda, será realizada uma análise acerca da Lei estadual de Sergipe nº 3.796/96, em seu art. 43, que aplica multa moratória quando utilizado o instituto da denúncia espontânea, sendo observada a afronta ao princípio da hierarquia das normas face a exclusão da multa de mora pelo Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Denúncia Espontânea. Inconstitucionalidade. Multa Moratória.

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tem como objeto o estudo do instituto da denúncia espontânea no direito tributário, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Destaca-se que a denúncia espontânea é um direito único e exclusivo do contribuinte para que este tenha a responsabilidade afastada pela simples confissão do ato ilícito cometido pelo mesmo, sendo necessário para a exclusão dessa responsabilidade não só apenas a confissão da dívida, como também junto com ela serem obedecidos e observados alguns pressupostos de admissibilidade que serão derradeiramente estudados neste trabalho.

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: nayanelimaf@gmail.com

A metodologia utilizada será a técnica dedutiva pautada em precedentes jurisprudenciais e pesquisas bibliográficas, em artigos e livros, demonstrando-se um entendimento preciso e analítico do tema. As visões literárias sobre o tema serão demonstradas e discutidas neste artigo analisando minuciosamente as jurisprudências e as visões doutrinárias elencadas.

Esse artigo conceituará o instituto da denúncia espontânea de uma forma ampla, destrinchando todos os requisitos para uma eficaz caracterização de tal instituto. Em seguida, será analisado o intuito do legislador ao excluir a multa moratória quando se utiliza a denúncia espontânea e a bonificação oferecida pelo mesmo quando ocorrido tal fato.

Ainda, a problemática a ser tratada neste artigo pauta-se na contradição entre o Código Tributário Nacional e a Lei Estadual de Sergipe nº 3.796/96, contradição essa existente pelo fato do CTN em seu artigo 138 excluir a multa de mora, enquanto a referida lei estadual dispõe de modo ilegítimo impondo a multa moratória sobre o conteúdo da denúncia espontânea, fazendo com que a aplicação desse fenômeno fiscal se torne praticamente impossível de ocorrer em nossa jurisdição estadual, circunstância esta que em momento algum auxilia numa melhor arrecadação, muito pelo contrário, induz ainda mais a informalidade e a sonegação fiscal.

A Lei Estadual de ICMS nº 3.796/96 não deve estabelecer multa de mora enquanto a lei tributária a exclui, pois, a imposição da referida multa consiste em uma afronta ao princípio da hierarquia das normas, haja vista que o legislador ordinário não pode promover alteração substancial no instituto da denúncia espontânea, regulado pelo Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar.

A conotação adotada pela lei sergipense em instituir multa moratória quando aplicado o art. 138 do CTN, vai a total desencontro com as jurisprudências emanadas pelo Superior Tribunal de Justiça conforme será amplamente demonstrado neste artigo.

Vale ressaltar que a escolha deste tema se deu devido a verificar-se que muitas vezes a legislação tributária não é obedecida pela a Administração Fiscal trazendo prejuízos àqueles contribuintes que agem de acordo com a lei.

A pesquisa é expositiva, de natureza qualitativa, tendo como base essencial revisão bibliográfica de livros, artigos e teses a respeito, tendo como objetivo central

a análise do fenômeno da denúncia espontânea e sua repercussão perante a Lei Estadual nº. 3.796/96 do Estado de Sergipe.

## **2 DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

O termo denúncia espontânea, refere-se ao ato do próprio sujeito passivo (contribuinte) acusar-se, delatar-se, ou confessar o descumprimento da relação jurídica tributária, cujo objetivo principal é incitar este contribuinte que se encontra inadimplente a efetuar o pagamento do montante devido, ficando isento da multa de mora, ou seja, serve para quando o sujeito passivo não efetua o pagamento do tributo devido tempestivamente, e agindo de boa-fé e de livre e espontânea vontade, preenchendo os requisitos necessários, realiza o pagamento do tributo acompanhado de juros de mora e correção monetária.

Importante frisar que como bem apregoa Deslandes (1997) e Tavares (2002) a denúncia espontânea tem natureza jurídica de direito subjetivo público, pois é exercida por ato unilateral do contribuinte inadimplente, independentemente de prévia solicitação e/ou anuência do Fisco.

O instituto da denúncia espontânea tem previsão no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), esta legislação tributária foi criada por intermédio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Nota-se abaixo o referido artigo:

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 dependa de apuração.

Como se vê, segundo ensinamentos de Pauslen (2009) a denúncia espontânea é como um prêmio dado ao contribuinte que auto se denunciou, pois, este instituto retira a pena do infrator e tem como objetivo encorajar o devedor a se colocar em situação de legalidade, resgatando as pendências deixadas e ainda não conhecidas pelo Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago se não fosse a iniciativa do contribuinte.

Neste mesmo sentido Amaro (2016) assevera que "dentro da perspectiva do art. 138 do CTN, é desejável que o eventual infrator, espontaneamente, “venha para o bom caminho” ”.

De acordo com o entendimento de Aliomar Baleeiro acerca da denúncia espontânea, tem-se:

Libera-se o contribuinte ou o responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios. (BALEIRO, p.1168, 2015)

Neste mesmo sentido assevera Carvalho (2000), que o único meio de exclusão da responsabilidade pela lei tributária é a denúncia espontânea do ato ilegal, acompanhada, dos juros moratórios e do tributo devido, ou ainda do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando este dependa de apuração, destacando ainda que a iniciativa do contribuinte tem a virtude de evitar a aplicação de multa de natureza punitiva, não afastando os juros de mora.

Destaca-se que a denúncia espontânea não afeta tão-somente os contribuintes, mas alcança também a própria Fazenda Pública, pois instiga os contribuintes relapsos a pagarem suas dívidas antes que o ente público de início as suas atividades fiscalizatórias, poupando este último de despesas, bem como aumentando o volume de recursos arrecadados com os tributos agora pagos de forma espontânea.

Anota-se que muitos doutrinadores, ensinam a denúncia espontânea do direito tributário assemelhando-a ao arrependimento eficaz do direito penal, em que neste o agente voluntariamente desiste de prosseguir com a ação ilícita, respondendo apenas pelos atos já praticados e naquele espontaneamente o contribuinte se autodenuncia ao Fisco lhe sendo imposta apenas os juros moratórios, juros este atribuído para que o contribuinte indenize o Estado pela demora no pagamento.

Sendo assim, quando a denúncia espontânea é realizada nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional o qual estabelece como se dá a denúncia espontânea, o mesmo é fulgente ao eliminar a responsabilidade pela simples confissão, não abrindo ressalvas e nem temperamentos (COELHO, 2012).

A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, ou seja, a não prestação. É a sujeição de alguém a pena, sendo assim, significa dizer que a responsabilidade é a sujeição de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária (MACHADO, 2004).

Percebe-se de logo que o dispositivo do CTN que prevê a denúncia espontânea é taxativamente claro ao dispor que, para poder avocar os efeitos da denúncia espontânea, não basta a simples confissão, é imprescindível ao contribuinte observar a existência de determinados requisitos, isto é, (I) confissão espontânea da infração; (II) pagamento do montante devido atualizado, se for o caso; e (III) que a denúncia e

o pagamento sejam efetivados antes de qualquer procedimento fiscalizatório referente ao fato imponible.

O Código Tributário Nacional é taxativo ao prever expressamente que o contribuinte que se utiliza do instituto da denúncia espontânea fica isento de qualquer multa pela mora no pagamento, contudo, para a exclusão desta multa é necessário o preenchimento dos requisitos previsto no parágrafo único do art. 138 do CTN, notemos:

Parágrafo único: Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

Para aclarar o conceito de espontaneidade a que se refere o parágrafo único do art. 138, corrobora Amaro (2016) que quando o contribuinte age por medo do Fisco, ou porque a fiscalização esta na porta ao lado, ou ainda quando o Fisco avisa a este contribuinte que fará uma investigação geral no departamento em que ele atua, em qualquer dessas circunstâncias, o contribuinte estará agindo espontaneamente.

Ademais, é salutar o entendimento que o art. 138 tem como “causa determinante a consagração de um eficaz estímulo para que o contribuinte voluntariamente (de forma espontânea) se lance ao cumprimento intempestivo de deveres e obrigações fiscais legalmente estipuladas” (TAVARES, 2013, p. 89).

A atualização monetária do tributo devido é a mera correção da expressão monetária da dívida, não configura majoração, constitui, portanto, direito subjetivo do credor, pois este tem o direito de receber, corrigidamente, um valor em dinheiro.

Ao se autodenunciar utilizando o instituto da denúncia espontânea deve o contribuinte realizar o pagamento do montante do tributo devido, corrigido monetariamente para que haja a caracterização legal da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Para que a denúncia espontânea se torne eficaz deve ser apresentada antes de qualquer procedimento fiscalizatório, ou seja, o Fisco não pode ter realizado qualquer diligência relacionada diretamente com a infração ou ainda, mesmo que a fiscalização tenha sido executada não se tenha dado ciência ao contribuinte, pois, acontecido isto a denúncia espontânea perde o seu objeto.

Neste sentido, destaca-se que o procedimento administrativo a que se refere o parágrafo único do art. 138 do CTN tem que ser específico com a infração.

Este procedimento administrativo fiscal refere-se ao Termo de Início de Fiscalização, previsto no art. 196 do CTN, o qual geralmente é lavrado com data e hora, portanto, quando lavrado o referido termo não há como ser utilizado o instituto da denúncia espontânea.

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.

Preceitua Amaro (2016) que depois que o Fisco lava um termo de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa isso já está fora da espontaneidade, entretanto, qualquer outra coisa pode-se denunciar espontaneamente. Portanto, se a medida de fiscalização diz respeito a análise de determinado assunto, e a infração faz referência a matéria diversa àquela que esteja sendo o foco da investigação, a espontaneidade não está afastada.

Desta forma evidencia-se que mesmo quando o contribuinte está sendo fiscalizado pela Secretaria da Receita Federal, poderá este ainda ser beneficiado pela denúncia espontânea, desde que o foco daquela verificação seja outro tributo ou fato gerador diverso do fiscalizado.

Assevera Sabbag (2015) que a responsabilidade apenas será excluída quando o contribuinte se autodenunciar ao fisco, antes de qualquer procedimento administrativo iniciado, sendo o marco temporal o Termo de Fiscalização.

Ora, certo assim que seja, pois, a denúncia espontânea tem como condão que o sujeito passivo da obrigação denuncie seu erro em não ter efetuado o pagamento do tributo devido a tempo, saldando-o neste momento, ou seja, pressupõe que este não saiba que está sendo fiscalizado, e que, ao menos em sua concepção, esteja informando ocorrência nova ao Fisco.

Neste diapasão, resta claro que para uma efetiva caracterização da denúncia espontânea o contribuinte deve realizar o pagamento do tributo devido, acompanhado dos juros de mora e da correção monetária sendo imprescindível que a realização de tal denúncia seja feita antes de qualquer procedimento administrativo que seja



relacionado especificadamente com a infração, ainda que se trate de tributo sujeito a homologação.

### **3 A MULTA DE MORA E A LEI Nº 3.796/96**

Conforme já visto nos tópicos anteriores tem-se que o Código Tributário Nacional afasta em seu artigo 138 qualquer multa, quando realizada a denúncia espontânea.

Essa exclusão da multa de mora funciona como uma “recompensa” para aquele contribuinte que se auto denunciou ao fisco admitindo o seu atraso no pagamento, ou seja, o legislador prestigia aquele contribuinte que agiu de boa-fé com conduta proba e honesta.

De acordo com Mazza (2016) o instituto da denúncia espontânea é a autodelação premiada no Direito Tributário que tem como brinde a exclusão da responsabilidade afastando a aplicação de qualquer pena, sejam punitivas ou moratórias.

Nota-se que a denúncia espontânea da infração, tem um único intuito, o qual é eliminar qualquer penalidade, inclusive a multa de mora.

Quando refere-se ao termo "multa de mora" ou "multa moratória", nada mais é que um devedor que se encontra em atraso com o pagamento para com o seu credor.

Para Ruy Barbosa Nogueira, a multa de mora "incide então um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento" (NOGUEIRA, 1995, p. 1995).

Já houve há algum tempo discussões no sentido de se definir qual seria a multa que o artigo 138 do CTN se referia, se seria a multa de mora ou a punitiva, a partir desta discussão o Superior Tribunal de Justiça sedimentou o entendimento que não adota diferenciação entre multa de mora e multa punitiva, qualificando tal distinção de redundante.

Neste sentido, observa-se que a jurisprudência pátria é pacífica e remansosa ao definir que, configurado o instituto da denúncia espontânea, “são excluídas todas as multas, sejam moratórias ou punitivas”.

Neste sentido, verifica-se julgados do Superior Tribunal de Justiça:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO...1. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. (STJ - REsp: 774058 PR 2005/0135326-9, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 15/10/2009).

O art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea. (STJ - REsp: 922206 SP 2007/0022545-9, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 22/08/2008).

Ainda, os Conselhos de Contribuintes vêm reiteradamente decidindo pela aplicação do art. 138 do CTN em seu sentido literal, renunciando qualquer tipo de multa quando utilizado o instituto da denúncia espontânea. Confira-se:

I.I. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO. INEXIGIBILIDADE. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de infração fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte, que denuncia espontaneamente, ao fisco, o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138, da Lei nº 5.172, de 1996 (Código Tributário Nacional). (Terceiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 124325, Primeira Câmara, processo nº 18336000334/00-11, DRJ – Fortaleza/CE – 15/10/02).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE. Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória. Recurso voluntário provido.” (Terceiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 124248, Terceira Câmara, processo nº 18336000313/00-41, DRJ – Fortaleza/CE – 18/09/02).

Neste diapasão, necessário ainda, citar histórico precedente do Supremo Tribunal Federal (STF):

Para a caracterização da denúncia espontânea, com exclusão da multa, como pretendido pela apelante, a confissão deve estar acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora. Só então a responsabilidade será excluída. (STF - AI 856698 AgR-ED-ED / RS – Relator Ministro Luiz Fux – DJE: 07.06.2013).

Parafraseando os ensinamentos de Baleeiro (2015), a multa, sendo de qualquer espécie, presume responsabilidade por uma prática ilegal, e, a multa moratória, em específico, tem como base, a inadimplência do dever tributário, e, se a denúncia espontânea retira a responsabilidade por infrações, é inaceitável, sobre

qualquer hipótese, a imposição de multa de mora como faz a Administração Fazendária em alguns casos ao autodenunciante.

Sendo assim, denota-se que se o sujeito passivo da relação jurídica tributária não adimplida praticar os fatos que se subsome à hipótese da norma de denúncia espontânea (revelação da dívida tributária antes do início de procedimento administrativo mais o pagamento do tributo devido e juros de mora), terá direito à exclusão da multa, seja essa multa punitiva ou de mora, enquanto penalidade pelo cumprimento da obrigação tributária em atraso.

O CTN consoante o disposto no art. 146 da Constituição Federal de 1988, é lei heteronomamente recepcionada como Norma Complementar pela Constituição Federal, devendo prevalecer e ser respeitado em todas as esferas da Federação (União, Estados, Municípios, Distrito Federal), portanto, não pode nenhuma lei fazer aplicar multa de mora quando o Código Tributário Nacional a exclui.

Constituição Federal de 1988

Art. 146: Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

De suma importância ressaltar, neste momento, que a competência concorrente é aquela que se exerce simultaneamente sobre a mesma matéria por mais de uma autoridade ou órgão, e que, no âmbito da competência concorrente entre leis, deve-se observar o princípio da hierarquia das normas, onde a legislação federal tem primazia sobre a estadual e municipal e, a estadual sobre a municipal.

Pois bem, a Lei Estadual Sergipana n° 3.796/96, dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A lei supracitada, mesmo com o Código Tributário Nacional excluindo a multa moratória ao instituto da denúncia espontânea, em seu art. 43, faz incidir multa moratória quando utilizado o instituto da denúncia espontânea.

O pagamento espontâneo do imposto fora do prazo regularmente estabelecido e antes de qualquer procedimento fiscal, fica sujeito à multa de mora de 4% (quatro por cento) ao mês, "pro rata die", calculado sobre o valor atualizado, até o limite de 12% (doze por cento).

De fato, a imposição de multa de mora pela Fazenda Pública do Estado de Sergipe, não só ofende o princípio da lógica do razoável, como afronta o Código Tributário Nacional, trafegando em vertente diametralmente oposta à jurisprudência

do Superior Tribunal de Justiça que, enfrentando a matéria, já exarou seu entendimento, como faz ver as jurisprudências já colacionadas.

O posicionamento adotado pelo Estado de Sergipe destoa com o da maior parte da doutrina a respeito do assunto. Como exemplo, cita-se a opinião de Aliomar Baleeiro:

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 autodenunciante. (BALEIRO, 2015, p. 769)

Geraldo Ataliba sobre o tema afirma:

É princípio processual tributário universal – também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sábios preceitos de moralidade administrativa – que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais para proceder a retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração. A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza – tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por finalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias. (ATALIBA, 1968, p. 664)

E não é outro o entendimento de Machado (2004) que esclarece não restar dúvidas quanto à natureza da multa de mora em ser punitiva, contudo, ainda que a multa de mora não tivesse a natureza de punir, no caso específico da denúncia espontânea, o artigo 138 não se refere a punição, pois, o mesmo deixa claro que ele exclui a responsabilidade pela infração.

Do mesmo modo, a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho reitera o idêntico posicionamento:

Ocorrendo denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente. (COELHO, 2012, p. 766)

Neste contexto, vale salientar que a discussão acerca da existência de multa moratória em sede de denúncia espontânea pode configurar situação de ofensa reflexa ao texto constitucional, por demandar de matéria infraconstitucional, como faz ver o entendimento do STF:

Agravo regimental no agravo de instrumento. 2. Direito Tributário. 3. Denúncia espontânea. Multa moratória. 4. Ofensa constitucional reflexa. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 787240 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 21-05-2012 PUBLIC22-05-2012)

Por outro lado, nesta oportunidade torna-se de imensa importância fazer menção a Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça, a qual faz perder a espontaneidade para a autodenúncia, afastando a aplicação do art. 138 do CTN, na medida em que a declaração atrai a incidência da Súmula nº 360, nota-se:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Ocorre que a Súmula supracitada prevê que para os tributos cujo lançamento é por homologação, aquele em que o contribuinte apura o montante devido e o mesmo efetua o lançamento, sendo o dever do Fisco apenas o de homologar este lançamento. Nestes casos, a súmula nº 360 do STJ sedimenta o entendimento de não caber a denúncia espontânea.

Entretanto, a aplicação da Súmula nº 360 do STJ não é absoluta, pois, no caso de tributo sujeito a homologação que não foram previamente lançados, isto é, não houve declaração prévia do contribuinte do tributo, mas tão somente o seu pagamento, é configurada a denúncia espontânea mesmo se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, com os pressupostos de admissibilidade devidamente obedecidos.

No contexto acima apresentado, analisando as doutrinas e decisões jurisprudenciais apresentadas conclui-se que a denúncia espontânea é uma medida unicamente utilizada pelo contribuinte, que dá ao mesmo a oportunidade de confessar o tributo em atraso ainda não apurado pelo Fisco.

A denúncia espontânea exclui qualquer multa, seja ela punitiva ou moratória, não importa a sua natureza, a multa será completamente excluída quando se utiliza o instituto da denúncia espontânea seguindo adequadamente os parâmetros da legislação tributária, para confessar um inadimplemento à Administração Fiscal.

Ademais, o art. 43 da lei estadual sergipense nº 3.796/96 é inconstitucional, uma vez que a mesma prevê a incidência de multa moratória de 4% (quatro por cento) ao mês, calculado sobre o valor atualizado, até o limite de 12% (doze por cento), ou

seja, previsão esta equivocadamente realizada, pois o Código Tributário Nacional exclui qualquer multa como fora amplamente estudado.

#### **4 CONCLUSÃO**

A matéria tratada no presente artigo fez uma análise acerca do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional o qual trata da denúncia espontânea no direito tributário, onde fora demonstrado os seus efeitos e alcances.

Verificou-se com este trabalho que o contribuinte como a parte mais fraca da relação, foi contemplado pelo o artigo 138 do CTN com a exclusão da multa moratória. Para tanto, é necessário que o contribuinte preencha algumas condições, tais quais: (I) confissão espontânea da infração; (II) pagamento do montante devido atualizado, se for o caso; e (III) que a denúncia e o pagamento sejam efetivados antes de qualquer procedimento fiscalizatório referente ao fato imponível.

Conforme se verificou no presente trabalho, a denúncia espontânea é um instituto de notória importância, pois estimula o contribuinte a efetuar o cumprimento, ainda que intempestivo, de suas obrigações, fazendo com que este prontamente se dirija ao ente fiscal para adimplir o seu crédito, sendo excluída a responsabilidade pelo ilícito e, ainda, proporciona ao Fisco o conforto de receber o seu montante, atualizado com juros, sem a necessidade de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Atualmente, é nítido para a sociedade brasileira que o Poder Público encontra grandes dificuldades em fiscalizar de maneira ágil a situação específica de cada contribuinte. Neste sentido nota-se que o art. 138 do CTN veio também para beneficiar o Fisco, dando um auxílio à administração fiscal.

Demonstrou-se no presente trabalho que a multa moratória prevista no art. 43 da Lei Estadual de Sergipe nº 3.796/96 que trata do ICMS não merece prosperar, sendo a mesma inconstitucional, posto que a denúncia espontânea é regulada pelo art. 138 do CTN, e este não faz qualquer menção a multas de qualquer natureza.

Observou-se uma contradição enorme existente entre o art. 138 do CTN o art. 43 da Lei nº. 3796/96, tergiversando o sentido dado ao fenômeno da norma geral, não apenas negando, mas suprimindo a situação fática de concretização da denúncia espontânea, circunstância esta que auxilia, inclusive, na informalidade e sonegações fiscais, pois o ICMS ainda que seja um tributo de competência tributária estadual, não

pode ter a sua norma local, como faz a de Sergipe no caso ora em análise, se sobrepondo a lei geral tributária, que no caso é o CTN.

Desta forma, conforme tudo que foi exposto conclui-se que a denúncia espontânea estimula, induz e incentiva a realização dos pagamentos em atraso das obrigações tributárias afastando toda a responsabilidade do infrator e quando o CTN prevê este instituto, pelo fato da legislação tributária ter sido recepcionada como lei complementar pela Carta Magna não pode, sob hipótese alguma, restando inconstitucional, nenhuma lei, como é o caso do art. 43 da Lei Estadual de ICMS nº 3.796/96 estudada no presente trabalho apresentar a multa de mora na aplicação do referido instituto.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21º Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

AMARO, Luciano da Silva. **Infrações Tributárias**. Revisa de Direito Tributário nº 67, Ed. Malheiros.

ATALIBA, Geraldo. Fisco e Contribuinte, **Revista de Estudos Tributários**, ano XXIV. nº 11, nov/1968.

BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por Misabel Derzi, **Direito Tributário Brasileiro**. 13º Edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 12º Edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

**Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm), Acesso em 21 de outubro de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Mestra e doutoranda em direito tributário pela PUC-SP, "**Aspectos atuais da legislação federal – exclusão da multa em denúncia espontânea, parcelamento e as alterações da lei complementar 104/01 ao artigo 155 do CTN**", Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/142.pdf>, Acesso em 08 de setembro de 2016.

DERZI, Misabel. Atualização, **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

DESLANDES, Rosenice. **Denúncia Espontânea: alcance e feitos jurídicos no direito tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

JUNIOR, Paulo Jose da Costa e DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

**Lei nº 5.172/96**, Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm), Acesso em 28 de agosto de 2016, às 21:55h.

LENGLER, Luciane da Rosa e CORBELLINI, Tanise. Denúncia Espontânea e Pagamento Parcelado da Dívida, **Revistas de Estudos Tributários**, Ano XVIII – nº 106 – Nov-Dez 2015, Disponível em: [http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET%20106\\_miolo.pdf](http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET%20106_miolo.pdf) Acesso em 16 de outubro de 2016 às 13:07h.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**, 37ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**, 2ª Edição, Editora Saraiva, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Edição, São Paulo: Saraiva, 1995.

PAUSLEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª Edição, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009.

**Revista Dialética do Direito Tributário n. 33**, Jun/1998, São Paulo: Dialética.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª Edição, Editora Saraiva, 2015.

**Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça**, Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27360%27\).sub.#TIT1TEMA0](http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27360%27).sub.#TIT1TEMA0), Acesso em 01 de outubro de 2016 às 15:31h.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia espontânea no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo, **Denúncia espontânea, Alcance e efeitos no direito tributário**. Editora Juruá, 2ª Edição, 2013.

Tributos Estaduais/Leis/Leis Estaduais/1996/**LEI Nº 3.796 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996**, Disponível em <http://legislacao.sefaz.se.gov.br/>, Acesso em 15 de setembro de 2016 às 16:11h.



## **THE UNCONSTITUTIONALITY THE LATE PENALTY OF IMPACT ON WITHDRAWAL OF APPLICATION SPONTANEOUS IN STATE LAW 3.796/96**

### **ABSTRACT**

This article is research object the unconstitutionality of the application of fines to the institute of voluntary disclosure, this institute has forecast in art. 138 of the National Tax Code. Study will be the requirements for effective characterization of voluntary reporting, ie conceptualizes to the Institute with an overview giving a focus of its peculiarities to later enter the specific theme, and shown that the institution of voluntary disclosure departs from the taxpayer liability for the infringement is therefore excluded any kind of fine for late payment, as doctrinal and jurisprudential analysis of the higher courts. Still, there will be a review on the state of Sergipe Law No. 3.796/96, in its art. 43 applying fines when used the institute of voluntary disclosure, and observed the affront to the principle of hierarchy of norms against the exclusion of the late-payment penalty by the National Tax Code.

**Keywords:** Voluntary Disclosure. Unconstitutionality. Penalty Moratorium.