

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

DENÚNCIA ESPONTÂNEA: EVOLUÇÃO OU INVOLUÇÃO DA INTERPRETAÇÃO
DO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL?

PEDRO HENRIQUE ALVES SANTANA

RIO DE JANEIRO

2008

PEDRO HENRIQUE ALVES SANTANA

DENÚNCIA ESPONTÂNEA: EVOLUÇÃO OU INVOLUÇÃO DA INTERPRETAÇÃO
DO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL?

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação
apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários, como requisito parcial para obtenção do
título de pós-graduado em direito tributário.

RIO DE JANEIRO

2008

PEDRO HENRIQUE ALVES SANTANA

DENÚNCIA ESPONTÂNEA: EVOLUÇÃO OU INVOLUÇÃO DA INTERPRETAÇÃO
DO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL?

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação
apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários, como requisito parcial para obtenção do
título de pós-graduado em direito tributário.

Data de aprovação: ___/___/___.

Banca Examinadora:

Avaliador nº. 1

Avaliador nº.2

Avaliador nº.3

Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de “empréstimos” é tão grande que formam um bloco carnavalesco: “Unidos da Vila Federal”. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os “abre-alas”. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecem a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: “Fraude contra o Contribuinte”.

Alfredo Augusto Becker, *in* carnaval tributário.

RESUMO

SANTANA, Pedro Henrique Alves. *Denúncia espontânea: evolução ou involução da interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional?* 2008. 40 f. Monografia (pós-graduação em direito tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Rio de Janeiro, 2008.

A monografia estudou a denúncia espontânea e os aspectos fundamentais atinentes ao instituto. Para a perfeita compreensão do tema, foram estudadas, no primeiro capítulo, as questões fundamentais no direito tributário, entre as quais o Estado e a necessidade de tributação, o tributo e o núcleo mínimo para a lei ser idônea a criar a relação jurídico-tributária (regra-matriz), igualmente objeto de abordagem no tópico. Já no segundo capítulo, abordou-se as diferenças entre os direito tributário penal e o direito penal tributário, com ênfase para as diferenças fundamentais entre os aludidos ramos. Posteriormente, foram tecidas considerações sobre os princípios do direito tributário penal e, por fim, os conceitos básicos de sanção e responsabilidade tributária e por infrações tributárias. No terceiro capítulo, a denúncia espontânea foi objeto de amplo estudo, tanto com a abordagem dos antecedentes históricos, o âmbito de incidência do art. 138 do Código Tributário Nacional e a interpretação equivocada do Fisco em relação ao instituto e sua não aplicação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Por fim, o quarto e último capítulo teve como título o próprio nome da presente monografia, tópico em que foram expostos os fundamentos da jurisprudência sobre o art. 138 do CTN ao longo dos anos até a edição da súmula nº. 360 do Superior Tribunal de Justiça a qual, sedimentando a recente jurisprudência daquele Sodalício, implicou em uma “revogação” do aludido dispositivo do CTN e de todos os benefícios que a denúncia espontânea traz consigo.

Palavras-Chave: Direito tributário; Denúncia Espontânea; Evolução ou involução hermenêutica; “Revogação” do art. 138 do CTN.

Santana, Pedro Henrique Alves.

Denúncia espontânea: evolução ou involução da interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional? /Pedro Henrique Alves Santana. – 2008.

40 f.

Monografia (pós-graduação em direito tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Bibliografia: f 38/ 40

1.Pessoa Jurídica – Monografias. 2. *Denúncia espontânea: evolução ou involução da interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional?* I. Santana, Pedro Henrique Alves. II Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. III. Título.

CDD

CDU

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 APONTAMENTOS INICIAIS.....	10
1.1 Estado fiscal.....	10
1.2 Conceito de tributo e regra-matriz de incidência tributária.....	11
1.3 Conceitos de obrigação e relação jurídico-tributária.....	13
2 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL.....	14
2.1 Diferenças básicas entre o direito tributário penal e o direito penal tributário.....	14
2.2 Princípios informadores do direito tributário penal.....	16
2.2.1. <u>Princípio da legalidade</u>	17
2.2.2. <u>Princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal</u>	18
2.2.3. <u>Princípio da fundamentação dos atos punitivos</u>	18
2.2.4. <u>Princípio da irretroatividade</u>	21
2.2.5. <u>Princípio da interpretação benigna ao contribuinte</u>	22
2.3 Sanções tributárias e responsabilidade pelo seu cometimento.....	23
3 DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	25
3.1 Antecedentes históricos.....	24
3.2 Âmbito de aplicação.....	26
3.3 A interpretação equivocada do § único do art. 138 por parte do Fisco.....	27
4 EVOLUÇÃO OU INVOLUÇÃO HERMENÊUTICA DO ART. 138 DO CTN?.....	28
4.1 Tempos áureos da denúncia espontânea: Jurisprudência favorável.....	28

4.2 Jurisprudência desfavorável e a “revogação do art. 138 do CTN.....	30
4.3 Críticas à jurisprudência do STJ até o advento da súmula nº. 308.....	31
4.4 Considerações sobre a súmula nº. 308 do STJ e o futuro do instituto da denúncia no direito tributário brasileiro.....	33
CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar o instituto da denúncia espontânea, benefício fiscal não-odioso que vem sofrendo ao longo dos últimos 40 anos de Código Tributário Nacional interpretações diferentes sobre seu conceito e abrangência.

A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional e consiste na exclusão das penalidades acometidas aos contribuintes em atraso com suas obrigações fiscais, caso estes venham a cumpri-las com atualização monetária e juros de mora antes do Fisco iniciar qualquer procedimento relacionado à infração¹.

Para tanto, far-se-á uma análise sobre os aspectos fundamentais do direito tributário, entre quais os fundamentos do Estado e o poder de tributar, o conceito de tributo e de regra matriz de incidência tributária, bem como uma sintética abordagem sobre obrigação e relação jurídico-tributária, importantes para a perfeita compreensão do instituto em estudo.

Além disso, as diferenças entre o direito penal tributário e o direito tributário penal, parcela da doutrina em que a denúncia espontânea assume aspecto relevante, por se tratar de instituto que exclui – ou deveria excluir – a responsabilidade do sujeito passivo pelo descumprimento da legislação tributária.

Por fim, o presente estudo fará uma análise da interpretação do art. 138 do CTN e uma crítica da jurisprudência dos Tribunais Brasileiros e, em especial, do Superior Tribunal de Justiça, os quais vêm restringindo a incidência do benefício previsto no art. 138 do CTN em inúmeros julgados, particularmente nos tributos sujeitos à homologação.

¹ O professor Sacha Calmon ensina, sobre o tema: “Assim, 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. Esta é a melhor inteligência do art. 138 do CTN” in COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.770.

1 APONTAMENTOS INICIAIS

Antes de tudo, faz-se necessário abordar aspectos fundamentais do direito tributário, tais como a figura do Estado fiscal e a forma aquisição de receita para seu funcionamento que, por sua excelência, é a mais estudada no direito: tributo.

1.1 Estado fiscal

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, consagrou a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica brasileira². Através de tal princípio, a atividade econômica foi entregue à primazia da iniciativa privada, cabendo ao Estado exercê-la nos casos de segurança nacional e relevante interesse social.

Por outro lado, de maneira inovadora, a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos entes políticos um arcabouço maior de atuação na ordem social, no sentido de fomentar e assistir diversos setores da sociedade em campos diversos, tais como educação, saúde, seguridade social, comunicação social, desporto, ciência tecnologia entre outros.

Com isso, afigura-se contraditório um Estado que, de um lado, se afasta da prática da atividade econômica e, de outro lado, tem sua atuação incrementada em diversos campos. É nesse contexto que surge a questão: como o Estado financiará ou será financiado para tamanho campo de atribuições?

A resposta é simples: tributos. O aumento da carga tributária verificada nos últimos anos se encontra intimamente relacionada às imposições de uma Constituição conhecida como “Dirigente”, que determinou aos administradores públicos a resolução de dívidas sociais com idade superior a 400 anos.

Logo, para o Estado se manter e promover a consecução das atividades impostas pela Constituição Federal de 1988, há a necessidade de instituição de tributos. Valendo-se do *jus imperii* que lhe é próprio na ordem jurídica interna, os entes políticos impõem aos particulares

² A simples leitura do art. 173 da CRFB/ 88 elucida eventuais dúvidas sobre o assunto:
Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

a cobrança de tributos, muitas vezes em escala desarrazoada, para fazer frente às suas crescentes despesas.

1.2 Conceito de tributo e regra-matriz de incidência tributária

O art. 3º do Código Tributário Nacional dispõe que *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Considerando-se as diversas acepções da palavra tributo e algumas imprecisões da conceituação trazida pelo CTN, concluiu-se que tributo é prestação pecuniária compulsória, objeto de relação jurídico-tributária entre pessoa jurídica de direito público (sujeito ativo) e outra pessoa³ (sujeito passivo), que não seja sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada. A interpretação autêntica do CTN não deixa margem para dúvidas ou liberdade para inovações do conceito.

Tratando-se de manifestação de poder do Estado e de limitação ao patrimônio dos particulares, a atividade tributária do Estado está adstrita ao princípio da legalidade que, de acordo com o art. 150, inc. I da Constituição Federal, determina que os tributos somente poderão ser criados ou majorados por lei formal, que pressupõe ser emanada pelo Poder Legislativo. Dessa forma, presume-se que as pessoas tributadas – que terão seu patrimônio invadido pela atividade tributária – concordem com a tributação.

Mas não é só isso. A lei que institui o tributo deverá descrever os aspectos suficientes para o surgimento da relação jurídico-tributária entre o ente político tributante e a pessoa que se enquadrar na lei como sujeito passivo.

Para que esteja apta a criar a relação jurídico-tributária entre a pessoa jurídica de direito público e o particular, a lei deverá conter uma **estrutura mínima** e, ao mesmo tempo **suficiente**, para **criar a relação tributária**. É o que a melhor doutrina chama de “regra-matriz de incidência tributária”, na qual estão presentes, no **antecedente**, a matéria tributável, o momento que ocorre o fato gerador e em qual base territorial a prática do fato gerador dá

³ Vale destacar que qualquer pessoa, seja ela natural ou jurídica, de direito público ou privado, poderá ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária com um ente tributante.

ensejo à tributação e, no **conseqüente**, os elementos subjetivo e quantitativo. Após a observância de tais elementos, surgirá a obrigação tributária. Os elementos contidos na regra-matriz de incidência são:

Descritor (antecedente)

(i) **material** (o que se tributa, p.ex. a propriedade territorial urbana, a circulação de mercadorias, a prestação onerosa de serviços de qualquer natureza etc.), (ii) **territorial** (qual o âmbito territorial no qual, praticado o fato gerador, dá ensejo à relação jurídico-tributária) e (iii) **temporal** (quando ocorre o fato gerador).

Prescritor (conseqüente)

(i) **subjetivo** (Fisco competente e o contribuinte/responsável) e (ii) **quantitativo** (delimitação da base de cálculo e estabelecimento de alíquota).

Para demonstrar com clareza a importância da regra-matriz no estudo do direito tributário, deve ser destacada a lição do insigne professor Paulo de Barros Carvalho⁴ sobre o tema:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (conseqüência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese, (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), depararemos com um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.

É importante ressaltar que o tributo tem como pressuposto a presença de um fato lícito em sua hipótese de incidência – ou no aspecto material na regra-matriz – tendo em vista o teor do art. 3º do CTN, o qual separou o conceito de tributo de ser sanção pelo cometimento de ato ilícito.

Dessa forma, as normas jurídico-tributárias se afastam das normas jurídicas que prevêm penalidades pelo seu descumprimento, uma vez que nesses casos há uma conduta antijurídica – ato ilícito – na hipótese de incidência – ou no aspecto material da regra-matriz. E são justamente essas normas que serão mais profundamente estudadas nos tópicos que seguem.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 243.

1.3 Conceitos de obrigação e relação jurídico-tributária

Nos termos do § 1º do art. 113 do CTN⁵, a relação jurídico-tributária surge com o estabelecimento da obrigação tributária do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Nesse contexto, a obrigação tributária pressupõe a prática de um fato gerador que, de acordo com o art. 114 do mesmo diploma “*é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

Em outras palavras, a lei que institui o tributo deverá descrever, em seu antecessor, a situação de fato que, uma vez praticada pelo sujeito passivo, dará origem à obrigação tributária e, conseqüentemente, estabelecerá a relação jurídico-tributária. A mencionada situação de fato é tratada pelo CTN como fato gerador, malgrado a doutrina majoritária lecioná-la como a denominação “hipótese de incidência tributária”.

Não é demais falar que a expressão "fato gerador" utilizada pelo CTN é ambígua – e, portanto, equívoca – pois ora se refere aos casos em que o “fato gerador” é a hipótese de incidência prevista friamente no antecedente da norma, quanto nos casos em que é considerada como a prática da conduta descrita no antecedente da norma.

Logo, na lição do mestre Geraldo Ataliba, quando se fala na hipótese prevista no antecedente da norma – sem a prática da conduta nela prevista – a expressão substitutiva do “fato gerador” é "hipótese de incidência tributária". Quando se fala na prática/materialização pela pessoa, do fato previsto no antecedente da norma, o fato gerador deve ser indigitado “fato imponível” ou “fato jurídico tributário” ao evento ocorrido na realidade fenomênica colhida pelo agente fazendário para exigir o tributo.

É o fato imponível ou fato jurídico tributário que dará origem à obrigação e a relação jurídico-tributária.

⁵ Código Tributário Nacional

Art. 113. *A obrigação tributária é principal ou acessória.*

§ 1º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

2 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

2.1. Diferenças básicas entre o direito tributário penal e o direito penal tributário

De forma esdrúxula, a doutrina diferencia os conceitos de direito penal tributário e direito tributário penal. Aliás, a diferenciação é clara e uníssona na doutrina, diante de duas ramificações tão díspares, com características próprias.

O direito penal tributário possui como objeto o ilícito⁶ penal tributário, que se consubstancia na prática de condutas antijurídicas tipificadas na legislação penal como crime e que dependem do elemento subjetivo no cometimento do aludido ilícito. Destaca-se que a Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, “*define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*”⁷.

No mesmo sentido, não é demais lembrar a clássica lição de De Plácido e Silva sobre o direito penal⁸:

⁶ Para Sacha Calmon Navarro Coelho, “*O ilícito é o fenômeno consistente no descumprimento de um dever legal ou contratual.*” (In *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p.8)

⁷ Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15. ed., Rev.atual. por Nagib Slaib Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 276.

(...) Geralmente é compreendido como o complexo de regras e princípios que, definindo e classificando os crimes ou delitos, assinala as penas, fixando a sua justa aplicação, que devem tornar efetiva a punição das pessoas, a quem se imputa a ação ou omissão, de que resultou o crime nele qualificado

Conclui-se, portanto, que o objeto de estudo do direito penal tributário são os crimes que envolvam ilícitos tributários, contudo, com a presença do elemento subjetivo que os distinguem dos meros ilícitos administrativos tributários, qual seja, **o dolo**.

Por outro lado, o direito tributário penal é a ramificação da doutrina tributária, pela o qual possui como objeto o descumprimento da legislação tributária – leia-se, ilícito tributário – em especial as disposições contidas nos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional.

Diferentemente do direito penal tributário, o direito tributário penal não pressupõe a presença de elemento subjetivo dolo na conduta. Tanto é verdade que o art. 136 do CTN preceitua que *“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”*, salvo disposição em contrário.

Não obstante a semelhança entre as duas ramificações do direito, em especial a existência de uma conduta antijurídica que acarrete em um ilícito tributário, o direito penal tributário pressupõe a presença de elemento subjetivo na conduta, o dolo, enquanto no direito tributário penal, o elemento subjetivo é desconsiderado.

Em notas de atualização à magnânima obra de Aliomar Baleeiro, a professora Misabel Derzi, com muita propriedade, leciona que ambas as ramificações se diferenciam pelo fato que o direito penal tributário ter azo *“na existência de tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o fim colimado pelo agente”* e se configura:

Na prática dolosa de atos ou omissões específicos, fraudulentos e desonestos, que servem como instrumento à evasão ou total dos tributos devido; ou retenção-desconto prévio ou recebimento de tributo devido por terceiro, sem a transferência da importância à Fazenda Pública.⁹

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 759.

2.2 Princípios informadores do direito tributário penal

Não há que se falar em direito, seja como ciência ou como fato social e histórico, sem considerar a existência das normas jurídicas. Na lição do professor Miguel Reale¹⁰ sobre o assunto:

Já nos é dado inferir das lições anteriores que a Ciência do Direito tem por objeto a experiência social, na medida em que esta é disciplinada por certos esquemas ou modelos de organização e de conduta que denominamos normas ou regras jurídicas. Sendo a norma um elemento constitutivo do Direito, como que a célula do organismo jurídico, é natural que nela se encontrem as mesmas características já apontadas, quando do estudo daquele, a saber, a sua natureza objetiva ou heterônoma e a exigibilidade ou obrigatoriedade daquilo que ela enuncia.

Enfim, as normas jurídicas servem para regular as relações sociais, tanto na relação entre os particulares, quanto na relação Estado-Particular. Nesse contexto, as normas jurídicas impõem determinado comportamento dos membros de uma sociedade para garantir a paz e a segurança nas relações sociais.

As normas jurídicas podem ser positivadas, quando é expressa nas leis *latu sensu*, Constituições e demais atos formais, ou naturais, quando não requerem a formalidade escrita para impor determinados comandos abstratos aos legisladores ou hermeneutas.

É no campo das normas jurídicas abstratas que se inserem os princípios. Estes, nada mais são, do que normas jurídicas de caráter abstrato, que impõem aos legisladores e aos demais agentes da sociedade determinado comportamento, garantindo assim a paz nas relações intersubjetivas.

O que difere de forma contundente as leis, normas jurídicas positivadas, dos princípios, normas jurídicas abstratas, é que as leis atuam no campo concreto da incidência das normas. Estas prevêm determinadas situações onde há necessidade de interferência estatal para evitar conflitos e desequilíbrio nas relações sociais.

Já os princípios atuam no campo abstrato, de abrangência maior. Podem não só interferir diretamente na sociedade, ao impor os comportamentos adequados, quanto podem nortear o legislador na elaboração de normas positivas ou leis. Segundo o prof. Karl Larenz, antes de serem proposições genéricas que lastreiam o campo de atuação do hermeneuta,

¹⁰ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.173.

carecem de aplicação prática concreta, caso contrário, não podem ser considerados princípios (cf “Introdução ao pensamento científico”, Calouste. Gulbekian, Lisboa. 1997).

Os princípios têm dupla função. A primeira é traduzir os valores presentes na sociedade, os quais são pontos de referência para a regulação de condutas sociais permitindo, mediamente, o bom convívio social. A segunda é que, ao traduzir tais valores indispensáveis para a pacificação social, os princípios impõem limites ao legislador na elaboração de normas jurídicas positivas.

Assim como na atividade tributária, os princípios têm papel deveras relevante no direito tributário penal, no que concerne à proteção do núcleo de direitos fundamentais a serem limitados pela atividade punitiva. Como exposto acima, os princípios interferem tanto na produção das normas jurídicas positivas gerais e abstratas, quanto nos de aplicação propriamente dita das sanções.

Desse modo, passa-se a discorrer sobre os princípios que, a luz da Constituição Federal de 1988, assumem o indigitado papel de proteção aos direitos humanos na atividade punitiva do Estado, pelo descumprimento de normas tributárias.

2.2.1. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, inc, I da Constituição Federal de 1988, e consiste na necessidade de lei formal para instituição (criação ou majoração) de tributos. Em outras palavras, a obrigação de recolher tributo deve estar prevista em lei emanada pelo Poder Legislativo, com os aspectos material, temporal, especial, subjetivo e quantitativo previstos de modo suficiente.

No mesmo compasso, as normas que prevêm a punição e a responsabilidade pelo cometimento de ilícitos tributários igualmente devem estar previstos em lei. Trata-se de imposição do Código Tributário Nacional que, dispondo sobre normas gerais em matéria tributária, assim define:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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

2.2.2. Princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal

Tratando-se de garantias fundamentais previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tais princípios visam assegurar aos cidadãos/ administrados/ contribuintes a oportunidade de terem vista e apresentarem defesa de todos os meios previstos contra os atos administrativos que lhe imponham penas ou limitações a direitos.

Para o Supremo Tribunal Federal¹¹:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela Constituição, ***aplicam-se a todos os procedimentos administrativos***. O exercício pleno do contraditório não se limita à garantia de alegação oportuna e eficaz a respeito de fatos, mas implica a possibilidade de ser ouvido também em matéria jurídica. ***Incidência da garantia do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal ao processo administrativo***. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica. Aplicação nas relações jurídicas de direito público.

No mesmo sentido, o Excelso Pretório assim decidiu sobre o *due process of law*¹²:

Abrindo o debate, deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV, do art. 5º, respectivamente. (...) ***Paralelamente, due process of law, com caráter processual — procedural due process — garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa***.

2.2.3. Princípio da fundamentação dos atos punitivos

Não é demais lembrar que a tributação e a atividade punitiva dela decorrente constituem, *de per se*, dois dos principais pilares do *jus imperii* detido pela Administração Pública. Por um lado, possibilita o financiamento da atividade estatal, na medida em que os tributos constituem a principal fonte da receita dos entes estatais, ao passo que, por outro lado, consistem em importante instrumento da realização de políticas públicas. Daí porque a atividade tributária é extremamente privilegiada pela ordem jurídica, a qual permite, até mesmo, a constituição unilateral do título executivo que embasa a execução fiscal.

Ocorre que, se a tributação é atividade essencial para o funcionamento do Estado, por outro prisma configura campo propício para a prática de arbitrariedades e atos opressivos

¹¹ *In*: STF. Tribunal Pleno. MS nº 24.268-0-MG. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgado em 05.02.2004 e publicado no DJ de 17.09.2004

¹² *In*: STF. ADI 1.511-MC, voto do Min. Carlos Velloso, DJ 06.06.2003.

contra os particulares que se submetem ao poder estatal – em especial em relação ao poder punitivo dela decorrente. Por este motivo, o ordenamento busca, paralelamente, a proteção dos contribuintes, em especial através das limitações que impõem, via de regra, por meio da Constituição, ao poder de tributar.

Nesse contexto, todos os atos de imposição fiscal e de penalidades por descumprimento da legislação tributária devem observar certas formalidades, cuja ausência ou vício importam a sua inexistência ou invalidade e, por conseguinte, anulando-se os atos de cobrança do crédito tributário ou que imponham certa penalidade. Entre tais formalidades encontra-se a motivação, que se trata da exposição - por escrito - das razões de fato e de direito que deram azo à tributação ou penalidade.

Confirmando-se a relevância do motivo do ato administrativo, o art. 50, inc. II da Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 dispõe que os atos que imponham “deveres, encargos e sanções” devem ser obrigatoriamente motivados, ou seja, devem expor por escrito os motivos que lhe deram origem. Confirma-se o teor do dispositivo legal.

Art. 50. Os **atos administrativos deverão ser motivados**, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

II - **imponham** ou agravem **deveres**, encargos ou sanções;

Além disso, a Lei nº 6.830, de 22.09.80, dispõe no § 6º do seu artigo 2º que a certidão de dívida ativa – documento que possibilita a cobrança de crédito tributário e da multa pelo descumprimento da legislação tributária – conterá os mesmos elementos do termo de inscrição em dívida ativa, o qual, por sua vez, há de possuir, consoante o § 5º, inciso III, do mesmo artigo 2º, a origem, **a natureza** e o fundamento legal da dívida.

Destaca-se, por oportuno, que a jurisprudência é pacífica quanto à necessidade de observância de requisitos formais para a validade do ato de imposição fiscal – e, por consequência, de penalidade – sob pena de nulidade. Confirma-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. REQUISITOS FORMAIS. NULIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO.

1. A aferição acerca dos requisitos formais que formam a CDA demanda o reexame dos elementos fático-probatórios do caso concreto, providência inviável por meio da via recursal eleita, a teor da vedação contida na Súmula 7/STJ.
2. Recurso especial a que se nega seguimento.

Em exame recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, assim espelhado (fl. 118): PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. FALTA DE ELEMENTOS. NULIDADE.

- Certidão da Dívida Ativa que não contém a origem e a natureza da dívida, assim como a forma de cálculo dos juros de mora e demais encargos, caracteriza irregular inscrição, o que acarreta nulidade do título (CDA), porquanto não goza o mesmo de presunção de certeza e liquidez (Lei n. 6.830/80 - Art. 3º. A dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez).

- Recurso improvido.

Opostos embargos de declaração, estes não foram conhecidos.

No apelo nobre, aponta-se violação dos arts. 202 e 204 do CTN, 2º, §5º e 3º, da Lei n. 6.830/80.

Sem contra-razões (fl. 130) e crivo positivo de admissibilidade à fl. 131.

É o relatório, passo a decidir.

A insurgência não prospera.

Com efeito, esta Corte já assentou inúmeras vezes que é inviável, por meio da via recursal eleita, a aferição acerca dos requisitos formais que formam a CDA, porquanto tal providência demanda o reexame dos elementos fático-probatórios do caso concreto. Incide, na hipótese, a Súmula 7/STJ.

A propósito: Para se verificar a liquidez e certeza da CDA ou, ainda, a presença dos requisitos essenciais a sua validade, seria necessário reexaminar o conjunto fático-probatório constante dos autos, o que, no entanto, é vedado em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

(AgRg no Ag 961.006/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 26.6.2008, p.1).

Isso posto, NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial (art. 557, caput, do CPC). Publique-se. Intimem-se.

(REsp 669.273 / ES, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04.08.2008, DJ 02.09.2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL JULGADOS PROCEDENTES. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. CÔMPUTO DE VÁRIOS EXERCÍCIOS NUM SÓ, SEM DISCRIMINAÇÃO DO PRINCIPAL E DOS CONSECUTÓRIOS LEGAIS, ANO A ANO. SUBSTITUIÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO. ART. 2º, § 8º, DA LEI N.º 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE.

1. Os arts. 202 do CTN e 2º, § 5º da Lei nº 6.830/80, preconizam que a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, inclusive, a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária.

2. A finalidade dessa regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias.

3. In casu, verifica-se que CDA embasadora do executivo fiscal engloba vários exercícios num só, sem que haja discriminação do principal e dos consecutários legais

de cada ano, o que impossibilita o exercício constitucionalmente assegurado da ampla defesa, posto dificultar a exata compreensão do quantum exequendo. Dessarte, depreende-se que a CDA em comento não atende os requisitos dispostos no art. 202 do CTN. Precedentes: REsp 818.212 - RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 30 de março de 2006; REsp 681.972 - RS, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 22 de março de 2006; REsp 810.863 - RS, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ de 23 de março de 2006.

4. a 8. (...)

9. Recurso Especial conhecido e desprovido."

(REsp 902.357/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.3.2007, DJ 9.4.2007.)

EXECUÇÃO FISCAL. CDA. DESCRIÇÃO. FATO.

A questão está em saber se é válida uma CDA para cobrança de tributo que não discrimina o fato gerador (pressuposto de fato) que levou à aplicação da multa. Para a Min. Relatora, a omissão da descrição do fato constitutivo da infração representa causa de nulidade da CDA por dificultar a ampla defesa do executado. Não se trata de mera formalidade, sendo, portanto, nulo o título. A CDA é título formal, cujos elementos devem estar bem delineados, a fim de dar efetividade ao princípio constitucional da ampla defesa do executado. Diante disso, torna-se obrigatória a descrição do fato constitutivo da infração, não sendo suficiente a menção genérica à multa de “postura geral”, como origem do débito a que se refere o art. 2º, § 5º, III, da Lei n. 6.830/1980.

(REsp 965.223-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18/9/2008)

Além disso, a motivação dos atos de imposição fiscal atende ao princípio da segurança jurídica, ao pautar a atuação do Fisco no sentido de expor claramente as razões de fato e os fundamentos jurídicos da tributação e punição, protegendo a **confiança** que deve prosperar entre o Estado e os contribuintes na atividade estatal¹³.

Desse modo, pode se dizer que a motivação dos atos que imponham penalidades é *conditio sine qua non* para o devido processo legal, ao possibilitar os exercício dos direitos à ampla defesa e da garantia do contraditório.

2.2.4. Princípio da irretroatividade

Em apertada síntese, o art. 150, inc. III da CRFB/88 traz o princípio da irretroatividade tributária, pelo qual é vedado aos entes tributantes cobrar tributos “*em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”.

No mesmo contexto, o art. 105 do Código Tributário Nacional dispõe que a “*legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116*”.

¹³ No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza leciona: “O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus *direitos e deveres tributários*, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no *princípio da confiança na lei fiscal*, que, como leciona Alberto Xavier, ‘traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei’”. [in CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. Ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 286.]

Depreende-se dos dispositivos mencionados que a lei que institui tributos jamais poderá irradiar seus efeitos a fatos pretéritos, salvo quando se tratar de normas meramente interpretativas.

Contudo, para o direito tributário penal há exceções, previstas no art. 106 do CTN¹⁴, entre elas que a que “*comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*”. Ou seja, quando a lei posterior fixar penalidade menos onerosa àquele que praticou o ato ilícito tributário.

A leitura do artigo é clara e não demanda maiores delongas. Contudo, vale transcrever o julgado do Supremo Tribunal Federal que, de forma sucinta e qualificada, assim decidiu sobre tal dispositivo¹⁵:

TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumprida a legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República -artigo 146, inciso III - a expressão "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977", constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

2.2.5. Princípio da interpretação benigna ao contribuinte

Sobre o tema, o art. 112 do CTN é claro ao dispor:

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;

¹⁴ CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

¹⁵ STF, RE 407.190, Relator Ministro Marco Aurélio Mello, DJU 13.05.2005.

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

Trata-se da positivação do princípio da *interpretatio in bonam partem* e do *in dubio pro reo*, que norteia a exegese da norma penal *latu sensu*, no sentido de que a aplicação das normas punitivas – entre elas as decorrentes de atos ilícitos na seara tributária – deve ser interpretada de forma mais favorável ao sujeito passivo. É a melhor dicção do dispositivo.

2.3 Sanções tributárias e responsabilidade pelo seu cometimento

Há dois sentidos quando se fala em sanções: (i) a sanção jurídica, conseqüência imposta ao agente que pratica determinada conduta em sociedade e como conseqüência de uma conduta; e (ii) sanção punitiva, conseqüência da prática de uma conduta antijurídica prevista em lei como tal.

No primeiro caso, deve ser destacado que a estrutura das normas jurídicas positivas tem, em seu antecedente (vide item 1.2), a descrição de uma determinada conduta que, uma vez praticada, importará em uma conseqüência àquele que praticou a aludida conduta. Essa conseqüência é a sanção jurídica.

Para ilustrar, nas normas jurídicas tributárias, a conduta descrita na norma equivale ao fato gerador que¹⁶, conforme anteriormente exposto, dá ensejo à obrigação tributária, que é a sanção jurídica na hipótese.

Por sua vez, no segundo caso, o antecedente das normas jurídicas punitivas traz a descrição de uma conduta ilícita, tendo como sanção jurídica uma determinada punição. Tal conduta ilícita pode ser em relação às obrigações principais quanto às obrigações acessórias.

Enquanto a obrigação principal corresponde à prestação de dar coisa certa – dar pecúnia, consoante o art. 3º do CTN – as obrigações acessórias, também chamadas de deveres instrumentais, correspondem à prestação de fazer *latu sensu* (fazer, não fazer ou tolerar), no interesse da administração tributária. Confira-se a lição do mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁷:

Esses deveres são entre muitos, o de escrituras livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover lançamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização

¹⁶ Situação lícita prevista em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária principal.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* p.234.

periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente propiciar ao ente tributante a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

Ou seja, o descumprimento da norma jurídica que institui o tributo (obrigação principal), ou que prevê obrigações acessórias, acarretará em uma sanção punitiva, que pode ser conceituada como a consequência prevista em uma norma, imposta àquele que descumpre seus mandamentos.

Saliente-se, por oportuno, que nas normas jurídicas tributárias, a conduta descrita na norma equivale ao fato gerador que¹⁸, conforme anteriormente exposto, dá ensejo à obrigação tributária, que é a sanção jurídica na hipótese. Nas normas jurídicas punitivas, por sua vez, o antecedente traz a descrição de uma conduta ilícita, tendo como sanção jurídica uma determinada punição (sanção punitiva).

Por sua vez, em um sentido amplo, a responsabilidade pode ser considerada como a obrigação que as pessoas têm de arcar com as consequências jurídicas de sua conduta perante a sociedade. Para o direito tributário, a responsabilidade tributária é a imposição legal da sujeição passiva de determinadas pessoas, que não possuem relação direta e pessoal com ou não praticaram o fato gerador.

No presente trabalho, faz-se necessário destacar que a responsabilidade pelo cometimento das infrações tributárias é determinada pela lei que prevê a obrigação tributária, com observância do art. 137 do CTN que, na qualidade de norma geral sobre direito tributário penal, assim dispõe:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

¹⁸ Situação lícita prevista em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária principal.

Além disso, destaca-se que nos exatos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade no cometimento das infrações tributárias é objetiva, que prescinde do elemento subjetivo para sua configuração, conforme exposto no item 2.1.

Por fim, o art. 138 do CTN traz a figura da denúncia espontânea, a qual consiste na exclusão da penalidade nos casos em que o sujeito passivo recolhe o tributo com os acréscimos moratórios antes do “*início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização*” relacionada à infração. É justamente sobre este instituto que se passa a estudar.

3 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

3.1 Antecedentes históricos

No anteprojeto de Lei do Código Tributário Nacional, elaborado pelo Professor Rubens Gomes de Souza, o instituto da denúncia espontânea possuía roupagem bastante diferente da que foi estabelecida pelo art. 138 do CTN. Confira-se o que dispunha o art. 289 do anteprojeto¹⁹:

Art. 289. Excluem a punibilidade:

I – A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II – O erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.

§1º. Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja escusável o erro do direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal o erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§2º. As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I – Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes à obrigações tributária acessórias;

II – Aos casos de reincidência específica.

Contudo, a comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, acolhendo as sugestões do Dr. Tito Rezende, se opôs ao texto elaborado no anteprojeto pelos seguintes argumentos: (i) o inciso I não modificou benéficamente a praxe adotada pela administração tributária; (ii) o teor do artigo se chocou com o conteúdo do art. 16 do Código Penal vigente à

¹⁹ Idéia extraída de *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Vol.2.arts.96 a 218. São Paulo: Saraiva, 1998, pp.272-273.

época, que determinava que “a ignorância ou a errada interpretação da lei não eximem da pena”; (iii) problema na exoneração de responsabilidade do agente e na incidência da penalidade ao técnico conselheiro.

Com isso, surgiu o art. 138 do CTN, com o seguinte texto, não modificado em seus 42 anos de existência:

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.

A intenção do art. 138 do CTN não é apenas trazer um incentivo aos contribuintes em situação irregular com o Fisco, excluindo as penalidades caso denunciem espontaneamente sua mora. O mais importante é o incremento na arrecadação pela Fazenda Pública que, na maioria das vezes, não possui condições materiais de fiscalização aptas o suficiente a reduzir a inadimplência e a sonegação fiscal²⁰.

3.2 Âmbito de aplicação

O texto do art. 138 do CTN é bem claro, ao dispor que a responsabilidade será excluída quando o sujeito passivo declinante da legislação tributária denunciar espontaneamente sua infração, acompanhada do pagamento integral do tributo atualizado monetariamente e com os juros de mora. Para compreensão do tema, mister apreciar, item por item, seus conceitos:

Primeiro lugar, a responsabilidade tem fundamento no dever que o agente, seja ele pessoa natural ou jurídica, contribuinte ou responsável²¹, que praticou a infração jurídico-tributária tem em responder pelas sanções decorrentes da transgressão da norma.

²⁰ Nesse sentido, o professor Roque Antônio Carrazza, prefaciando a obra TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, ensinou: “Convém frisar que a denúncia espontânea foi concebida, não apenas para beneficiar o contribuinte, senão também para favorecer a Fazenda Pública, na medida em que, afastando penalidades, estimula o adimplemento das obrigações tributárias (principal e acessória) e, por conseguinte, o aumento da arrecadação”.

²¹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

O que se exclui na denúncia espontânea é a multa punitiva por descumprimento da obrigação tributária. Ponto pacífico na doutrina que a multa de mora, excluída no caso de denúncia espontânea, tem caráter punitivo²², diferentemente dos juros de mora, que objetiva indenizar o Fisco pelo não pagamento do tributo, no prazo estabelecido pela legislação.

Segundo lugar, a exclusão da responsabilidade trazida pelo art. 138 do CTN refere-se à infrações materiais relativas à obrigação de pagar o tributo – e às obrigações formais – relativas às obrigações acessórias. Tal assertiva encontra guarida (i) no próprio texto do art. 138 do CTN, que prevê a exclusão da responsabilidade caso o tributo seja pago integralmente com juros e correção e (ii) na interpretação sistemática do instituto. Não há controvérsia doutrinária nesse sentido²³.

Terceiro, o art. 138 do Código Tributário Nacional preceitua que a condição necessária e suficiente para a exclusão da responsabilidade pela incidência da denúncia espontânea é o pagamento integral do tributo, devidamente corrigidos e acompanhados com os juros de mora. O art. 138 do CTN dispõe, ainda, que o depósito do montante também é suficiente para a configuração do benefício.

3.3 A interpretação equivocada do § único do art. 138 por parte do Fisco

Contudo, o ponto da discórdia sobre a aplicação do instituto está no parágrafo único do art. 138 do CTN. Diz-se que não será considerada espontânea e concedido o benefício da

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

²² Professor Sacha Calmon, in COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, p.19, ensina que “Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipóteses a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade ou direitos outros do homem. No caso a subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ato ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção). O titular da percepção, o sujeito ativo, pode ser o particular ou pessoa política. No caso da multa legal é sempre o Estado ou pessoa sua. É o que ocorre com a multa tributária e também com a multa penal”.

²³ O professor Hugo de Brito Machado, in MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27.ed. rev.atual.São Paulo: Malheiros, 2006, p.183, ensina que “Como a lei diz que a denúncia espontânea há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubitoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias”.

exclusão da multa de mora, caso a denúncia seja apresentada “*após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*”.

Isto porque o parágrafo único do art. 138 do CTN é o fundamento jurídico pelo qual as Fazendas Públicas – em especial a União – utilizam para não excluir a multa nos casos onde o contribuinte extingue o crédito de tributos sujeitos à homologação após o decurso do prazo legal²⁴. Alega-se, nesse desiderato, que na sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a entrega da declaração acompanhada do pagamento antecipado se configura como procedimento administrativo ou medida de fiscalização, fato este que ensejaria a aplicação do parágrafo único do art. 138 do CTN e, por conseguinte, a incidência da multa em foco.

Contudo, tal interpretação não é a melhor inteligência do art.138 do CTN, malgrado sua corrente aceitação pelos Tribunais Pátrios. Primeiro, em razão da ausência de restrições no dispositivo legal à aplicação da denúncia espontânea em tal grupamento de tributos. Segundo, pela tácita admissão de particulares terem competência para constituir o crédito e iniciar procedimento administrativo ou medida de fiscalização, atividades próprias do Poder de Fiscalização do Estado e privativas da Administração Tributária²⁵. Terceiro, por quebrar regras axiológicas de direito público, ao restringir o exercício de direito do contribuinte em razão de uma interpretação restritiva e maléfica.

4 EVOLUÇÃO OU INVOLUÇÃO HERMENÊUTICA DO ART. 138 DO CTN?

4.1 Tempos áureos da denúncia espontânea: Jurisprudência favorável

²⁴ O fecundo mestre Aliomar Baleeiro ensinou: “*O CTN não menciona o autolancamento, usando dessa expressão ou de qualquer outra equivalente. Prefere conceituar o ‘lançamento por homologação’, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, ressalvado o controle posterior desta. Ora, se ela homologa, isto é, ratifica e convalida o lançamento, este foi ato de autoria do sujeito passivo, autolancamento portanto*”. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Rev.Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.828.

²⁵ O art.194 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a competência e os poderes das autoridades administrativas, no que tange à fiscalização na arrecadação de tributos:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação

Nos 40 anos posteriores à edição da Lei 5.172/66 – o Código Tributário Nacional – os Tribunais Pátrios manifestavam-se favoravelmente à incidência da denúncia espontânea nas hipóteses em que o contribuinte em mora, antes de qualquer procedimento de Fiscalização do Fisco, quitasse o crédito tributário corrigido monetariamente e com juros moratórios.

Nos antigos julgados, não havia discriminação quanto ao tipo de lançamento do tributo, ao apreciar a incidência – ou não – do art. 138 do CTN. O que valia, tão-somente, era o contribuinte em mora proceder à quitação do débito tributário com correção monetária e juros de mora, antes de qualquer procedimento do Fisco²⁶.

Nesse contexto, o próprio Superior Tribunal de Justiça admitia a exclusão da multa de mora nos casos em que o contribuinte em atraso com a Fazenda Pública quitasse o débito tributário, corrigido e acrescido com juros de mora, desde que procedido antes de qualquer procedimento do Fisco. Colacionam-se alguns julgados interessantes:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. SÚMULAS 07 E 83/STJ.

.....
2. "Com efeito, é pacífico o entendimento deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o contribuinte que, espontaneamente, denuncia o débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, fica exonerado de multa moratória" (AgREsp 610.847/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 21.02.2005).
.....

5. Agravo regimental improvido.”

(AgRg no Ag 707377/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14.02.2006, DJ 13.03.2006 p. 270)

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO – CONFISSÃO DA DÍVIDA – PARCELAMENTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO CONFIGURAÇÃO – SÚMULA 208/TFR

Consoante entendimento sumulado do extinto TFR, “a simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.” – **Para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea é imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios;** somente o pagamento integral extingue o débito, daí a legalidade da cobrança da multa em face da permanência do devedor em mora.

- Entendimento consagrado pela eg. 1ª Seção quando do julgamento do REsp. 284.189/SP.

.....
Recurso especial conhecido, mas improvido.”

²⁶ O Tribunal Regional da 3ª Região, através da Juíza Relatora Salette Nascimento, demonstra a expansividade da aplicação do art. 138 do CTN à época. Confirma-se trecho da decisão prolatada nos autos do AG-SP 97.03.001541-7 (publicada no DJ 17.02.1997): “Ademais, cediço que somente aperfeiçoa-se a denúncia espontânea se acompanhada do efetivo pagamento do tributo devido e oferecida previamente ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, ex vi do art. 138 do CTN sedimentado tal entendimento via súmula 208 do TFR”.

(REsp 291.953/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15.12.2005, DJ 06.03.2006 p. 275)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nada importa que o contribuinte tenha cumprido a obrigação acessória de declarar mensalmente o tributo devido, nem que esta circunstância dispense o Fisco de formalizar o lançamento tributário; nos tributos sujeitos a autolancamento, o pagamento pode ser feito sem a multa enquanto o débito não for inscrito em dívida ativa. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp. 169.738/ PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.10.1998, DJ 16.11.1998 p. 69) - comentário²⁷

4.2 Jurisprudência desfavorável e a “revogação” do art. 138 do CTN

Todavia, nos anos 2000, a linha jurisprudencial adotada pelo STJ e demais Tribunais pátrios acarretou em uma verdadeira “revogação” do art. 138 do CTN, ao restringir a aplicação do instituto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O entendimento desses Tribunais sobre a matéria se baseava na tese de que, ao apresentar a declaração de tributo²⁸ e pagá-lo antecipadamente de forma não integral, o **contribuinte confessa irretratavelmente à Fazenda Pública sua transgressão à legislação tributária**, iniciando o procedimento administrativo citado no parágrafo único do artigo 138 do CTN como excludente da incidência do benefício fiscal.

Logo, por entregar a declaração de tributos com todos os elementos aptos a dar certeza e liquidez ao crédito tributário²⁹, o contribuinte **constitui o crédito tributário** e inicia o procedimento administrativo de recolhimento do tributo. Nesse contexto, não recolhendo integralmente o crédito na entrega da declaração, a infração está confessada, afastando-se a hipótese da denúncia espontânea em momento posterior.

²⁷ Vale transcrever trecho do acórdão, no qual o Ministro Relator defende a incidência do art. 138 do CTN em quaisquer tipos de tributos:

“A denúncia espontânea exclui a aplicação de multa, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação. Nesse sentido a jurisprudência de ambas as Turmas da Egrégia 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. É preciso distinguir: (a) o cumprimento, pelo contribuinte, da obrigação acessória de declarar mensalmente o tributo devido dispensa o Fisco de formalizar o lançamento tributário; a inscrição do débito em dívida ativa e conseqüente execução fiscal, efetivamente, independe de contraditório administrativo; (b) mas, não obstante isso, a aplicação da pena de multa só se legitima, se anterior ao pagamento do tributo devido; [...] Incontroverso que, antes de qualquer ação fiscal, a Recorrente pagou o tributo corrigido monetariamente, a multa foi mal aplicada. Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial e de dar-lhe provimento para extinguir a execução fiscal, condenando o Estado do Paraná ao pagamento das custas e dos honorários de advogado, estes à base do valor de dez por cento sobre o valor do débito corrigido monetariamente”.

²⁸ Exemplo de declarações: DCTF, DIRPJ, GIA-ICMS.

²⁹ A declaração, segundo as Fazendas Públicas, identificam o sujeito passivo, indicam a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada, o prazo para pagamento e a confessam eventual transgressão da legislação.

Para ilustrar, vale colacionar alguns julgados do STJ que corroboram o equivocado entendimento acima exposto:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN.

I - A novel jurisprudência desta colenda Corte encontra-se sedimentada na compreensão de que inexistente denúncia espontânea, mesmo quando o contribuinte paga integralmente o tributo em atraso, antes de qualquer procedimento administrativo, na hipótese de ser este sujeito ao lançamento por homologação. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp nº 658.467/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 29/08/05; REsp nº 615.083/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 15/08/05; AgRg no REsp nº 491.403/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 13/06/05 e AgRg no AG nº 642.486/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 28/03/05.

II - Recurso especial provido.

(REsp 714414/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2005, DJ 06/03/2006 p. 202)

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. PAGAMENTO EM ATRASO. ARTIGO 138 DO CTN.

1. O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura, em regra, a denúncia espontânea, apta a afastar a multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. Contudo, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea quando houver declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo.

3. Recurso especial improvido.

(REsp 615083/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2005, DJ 15/08/2005 p. 252).

4.3 Críticas à jurisprudência do STJ até o advento da súmula nº. 360

O posicionamento contrário do STJ à denúncia espontânea gerou muitas polêmicas no meio jurídico. Tratava-se de uma restrição a um dos mais benéficos dispositivos do Código Tributário Nacional, que é a exclusão da cobrança da multa de mora aos contribuintes em atraso que, sem obrigar o Fisco a movimentar sua máquina administrativa, recolhem o tributo corrigido e com juros de mora.

A restrição à aplicação do art. 138 do CTN aos tributos sujeitos à homologação, tanto pelas Fazendas Públicas quanto pela Jurisprudência dos Tribunais pátrios, não apresenta fundamento jurídico plausível, chocando-se com diversas regras básicas do direito fiscal.

Primeiro lugar, admitir que o contribuinte constitua o **crédito tributário e inicie**

procedimento administrativo de fiscalização, choca-se com o próprio conceito de tributo. Isto porque o art. 4º do CTN dispõe que tributo é prestação pecuniária compulsória arrecadada mediante **atividade administrativa vinculada**³⁰. Logo, admitir que particular participe da arrecadação de tributos, é chocar-se com o próprio conceito de tributo.

Ademais, segundo o art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade fiscal constituir o crédito tributário³¹. Logo, enquanto não houver manifestação do Fisco sobre o pagamento antecipado feito pelo contribuinte – seja ela homologação (expressa ou tácita) ou lançamento de ofício (auto de infração ou nota de lançamento) – **não foi iniciado procedimento de fiscalização**, atividade vinculada da Administração e privativa de agentes públicos. Demonstra-se, com isso, o equívoco em admitir-se que a entrega da declaração é o início de procedimento de fiscalização.

Do mesmo modo, considerar a simples entrega da declaração de tributos como procedimento administrativo é, inexoravelmente, **excesso de formalismo**, o que vai de encontro não só à própria natureza jurídica da denúncia espontânea³², como também ao princípio da razoabilidade³³. A restrição de tal direito (meio), não se adequa aos fins almejados, qual seja, a imediata facilitação na arrecadação tributária e o mediato interesse da coletividade.

Segundo lugar, vale destacar que a doutrina ensina e a jurisprudência acompanha o entendimento de que **as normas restritivas de direitos devem ser interpretadas restritivamente**, evitando, assim, abusos e maiores limitações não presentes na *mens legislatoris*. Sobre o tema, o professor Tércio Sampaio Ferraz³⁴ ensina que:

30 CTN, Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

31 CTN, Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

32 Com bem ensinou Luciano Amaro, “a denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que se faça desta ou daquela forma. Está irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Se, por exemplo, a infração constitui em que certo contribuinte de tributo sujeito a lançamento por homologação deixou de efetuar o pagamento no prazo legal, o modo de sanar essa infração é comparecer á repartição fiscal, ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo, e quitar seu débito: na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempo, e, por isso, os juros de mora devem também ser recolhidos. Não se requerem outras providências burocráticas”.

33 Para o professor Hely Lopes Meirelles, tal princípio “pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais” (in *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.86).

34 FERRAZ, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 296.

“Uma interpretação restritiva ocorre toda vez que se limita o sentido da norma, não obstante a amplitude de sua expressão literal. Em geral, o interprete vale-se de considerações teleológicas e axiológicas para fundar o raciocínio. [...] **Assim, por exemplo, recomenda-se que toda norma que restringa os direitos e garantias fundamentais reconhecidos e estabelecidos constitucionalmente deva ser interpretada restritivamente**”.

Apesar de estar prevista em Lei, a denúncia espontânea pode ser considerada limitação constitucional ao Poder de Tributar. Com isso, a limitação contida no parágrafo único não pode se estender, por interpretação judicial, a casos não arrolados na lei. **Não há, no art. 138 do CTN, qualquer menção a não-aplicação da denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.**

Logo, não é possível limitar um benefício, tendente a excluir a punição (multa de mora) quando o contribuinte em mora efetuar o pagamento com o devido ressarcimento (correção monetária e juros de mora) de acordo com os ditames legais.³⁵ **Não há qualquer prejuízo ao Fisco.**

Terceiro lugar, a interpretação trazida pela linha jurisprudencial tem efeito devastador sobre os contribuintes, pelo fato de a grande maioria dos tributos nacionais, como IR, II, IE, IPI, IOF, COFINS, CSLL, PIS, ICMS, ISS entre outros, serem da modalidade de lançamento por homologação. Logo, tal entendimento jurisprudencial acabará por “revogar”, por vias transversas, o art. 138 do CTN.

4.4 Considerações sobre a súmula nº. 360 do STJ e o futuro do instituto da denúncia no direito tributário brasileiro

Em 8 de setembro de 2008, foi publicada na imprensa oficial a súmula nº. 360 do Superior Tribunal de Justiça, a qual dispõe:

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

³⁵ Importante destacar que a multa de mora tem natureza diferente dos juros de mora. Sacha Calmon Navarro Coelho, nesse sentido, ensinou que “a multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte (...)” (*Curso de direito tributário*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 766).

Da leitura do verbete se conclui que, desafortunadamente, foi sedimentada a jurisprudência do STJ e, de forma reflexa, dos tribunais pátrios, no sentido de que o benefício trazido pelo art. 138 do CTN não é aplicável à sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Contudo, a súmula nº. 360 do Superior Tribunal de Justiça inovou ao dispor que a denúncia espontânea não se aplica aos tributos com lançamento por homologação, quando estes regularmente declarados, mas pagos com atraso.

Nesse contexto, vale destacar que o texto da súmula deixa margem para uma situação absurda, a qual distorce intensamente a *mens legis* do art. 138 do Código Tributário Nacional. Isto porque a súmula nº. 360 dispõe que a denúncia espontânea não será aplicada nos casos em que há regular declaração, mas pagamento intempestivo.

E nos casos em que o contribuinte – agindo de má ou boa-fé – sequer apresenta a declaração ao Fisco? O contribuinte que não entregou as declarações de tributo, tampouco recolheu parcial ou integralmente o tributo, poderia fazê-lo sem a necessidade do recolhimento da multa, pelo enquadramento ao § único do art. 138 do CTN? Sem dúvida, abre-se tal possibilidade, pela disposição da súmula nº. 360 do STJ.

Nesse caso, privilegia-se o contribuinte que não apresenta as declarações de tributos tempestivamente, nem os recolhe de forma parcial ou total, em detrimento daqueles que apresentam regularmente as declarações e por motivos diversos – tais como a situação econômica do sujeito passivo e equívoco na apuração do tributo – deixam de recolher os tributos e, cientes da transgressão da legislação, resolvem pagar ou complementar o pagamento.

Além disso, retirando-se o benefício do art. 138 do CTN, o próprio Estado fiscal deixa de incentivar àqueles sujeitos passivos que estão em mora com o Fisco de, mediante a exclusão da multa, recolher o crédito tributário integral e devidamente recomposto com os juros moratórios. Ao contrário, o texto da súmula nº. 360 do STJ dispõe que é mais vantajoso para o contribuinte permanecer na situação ilícita – sem declarar e recolher o tributo – do que restabelecer a situação lícita.

Considerando-se que, hodiernamente, houve uma verdadeira privatização da atividade tributária, tendo em vista a quase totalidade dos tributos possuir como tipo de lançamento o “por homologação”, não restam dúvidas a denúncia espontânea é um instituto em extinção, fadado à sua total inaplicação no dia-a-dia da tributação.

CONCLUSÃO

Na presente monografia, foi estudado o instituto da denúncia espontânea, bem como as modificações nos entendimentos jurisprudenciais em relação ao art. 138 do Código Tributário Nacional.

No 1º capítulo foram abordados os aspectos fundamentais do estudo do direito tributário, entre os quais o Estado Fiscal e as necessidades decorrentes da ampliação do rol de direitos sociais trazidos à baila pela Carta Magna de 1988. No tópico, concluiu-se que o tributo foi a alternativa encontrada pelo novel Estado brasileiro na busca dos recursos públicos necessários à consecução das fundamentais atividades estatais.

Além disso, no primeiro capítulo, foram apresentados os conceitos fundamentais do tributo, bem como a forma de instituição da relação jurídico-tributária, a qual materializa a necessária arrecadação de tributos.

Após, no 2º capítulo, abordou-se as questões referentes ao direito tributário penal, espaço de estudo em que a denúncia espontânea, objeto do presente estudo, se materializa. Demonstrar as diferenças entre o direito tributário penal e o direito penal tributário foi fundamental para delimitar o campo de incidência da denúncia espontânea.

Posteriormente, foram expostos os princípios informadores do direito tributário penal, os quais têm função primordial em limitar a atuação do Estado tributário punitivo e garantir aos contribuintes e administrados os direitos previstos na Carta Constitucional de 1988. Ao final, foi fundamental expor as questões relativas às sanções tributárias e responsabilidade, visando a contextualizar a denúncia espontânea no bojo da relação jurídico-tributária.

No 3º capítulo a denúncia espontânea foi estudada de forma exaustiva, inicialmente com os antecedentes históricos de sua implementação no direito tributário brasileiro, em especial o texto do anteprojeto do Código Tributário Nacional. Posteriormente o âmbito de aplicação do art. 138 do CTN foi delimitado, com exposição sobre a hipótese em que é cabível a sua aplicação e os benefícios trazidos pelo indigitado dispositivo legal.

Igualmente abordou-se no 3º capítulo a interpretação equivocada do § único do art. 138 por parte da Fazenda Pública que, desvirtuando por completo o instituto, deixou de admiti-lo no dia-a-dia da Administração Tributária e, posteriormente, levou os Tribunais

pátrios – especialmente o Superior Tribunal de Justiça – a afastar a aplicação do art. 138 do CTN para os tributos sujeitos a homologação.

Por fim, no 4º e último capítulo, foram tecidas diversas considerações sobre a interpretação dada ao art. 138 do Código Tributário Nacional ao longo dos anos, demonstrando o acerto da jurisprudência à época que a denúncia espontânea era amplamente admitida pela jurisprudência, sem restrições ao tipo de lançamento. Ainda, foi demonstrada a reviravolta na jurisprudência dos Tribunais pátrios em relação à denúncia espontânea, a qual sofreu tamanha limitação à sua aplicação que, praticamente, pode ser considerada como uma revogação – por vias transversas – do art. 138 do CTN.

No mesmo contexto, foram discorridas diversas críticas ao posicionamento jurisprudencial desfavorável em relação à não aplicação da denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tendo em vista as premissas adotadas por essa corrente confrontarem conceitos básicos do direito tributário, entre eles que o lançamento é privativo da autoridade fazendária e que o CTN, norma geral em matéria de legislação tributária, não restringe a aplicação da denúncia espontânea em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Por derradeiro, foram esposados comentários sobre a súmula nº. 360 do Superior Tribunal de Justiça que, sedimentando as premissas equivocadas citadas no mesmo 4º capítulo, editou o aludido verbete da súmula. Ainda, foram claramente reafirmadas as críticas ao posicionamento do Fisco e Tribunais na restrição da denúncia espontânea, além de levantar a seguinte questão: o posicionamento favorece os contribuintes que não declaram tributos, tampouco os recolhem, em detrimento àqueles que declaram regularmente os tributos e, por motivos diversos, deixam de recolhê-los a contento.

A conclusão do trabalho foi delineada neste capítulo. A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, pode ser considerada como um benefício fiscal não odioso colocado à disposição dos contribuintes que, em mora com o Fisco, não sofrem a imposição de penalidades, desde que recolham os tributos com os acréscimos moratórios antes do início de qualquer procedimento de fiscalização por parte do Fisco.

A *mens legis* do art. 138 do CTN é, ao mesmo tempo, trazer um incentivo aos contribuintes em situação irregular com a Fazenda Pública, excluindo as penalidades caso denunciem espontaneamente sua mora e, ainda, viabilizar o aumento na arrecadação ao

Tesouro, pois, na maioria das vezes, os órgãos de fiscalização e arrecadação não possuem condições materiais suficientes para reduzir a inadimplência e a sonegação fiscal.

Desse modo, as restrições impostas pelas diversas Fazendas Públicas à aplicação da denúncia espontânea aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, as quais foram acolhidas pela jurisprudência pátria, contrariam expressamente o art. 138 do CTN e a *mens legislatoris* na criação do instituto.

É nesse contexto que o posicionamento da jurisprudência em relação ao instituto em estudo deve ser revisto, tendo em vista os fundamentos jurídicos esposados no presente trabalho. De tal modo a incentivar os contribuintes em mora a retornar à licitude e, paralelamente, incrementar a arrecadação pelo Fisco. É o que se conclui do presente trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Rev.Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002.

_____. *Carnaval Tributário*. 2. ed. reimp. São Paulo: Lejus, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n.39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2.ed.rev.atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FERRAZ, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 296.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27.ed. rev.atual.São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol.2.arts.96 a 218. São Paulo: Saraiva, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. Vol. 2 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15. ed., Rev.atual. por Nagib Slaib Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12.ed. atual. até 2005. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.