

Cadernos de Direito Empresarial

VOLUME 5



Cadernos de Direito Empresarial

VOLUME 5



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Cadernos de direito empresarial, volume 5 /
coordenadores Fernando Antonio Cavanha Gaia,
Jose Maria Arruda de Andrade. -- São Paulo :
Gaia, Silva, Rolim & Associados, 2007.

Vários autores.
Bibliografia.

1. Direito empresarial I. Gaia, Fernando
Antonio Cavanha. II. Andrade, Jose Maria Arruda de.

07-1640

CDU-34:338.93

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito empresarial 34:338.93

05 Denúncia Espontânea nos Tributos
Sujeitos ao Lançamento por Homologação
Administrados pela Receita Federal
LÍLIAN BARBOZA ZUB

DENÚNCIA ESPONTÂNEA NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL

LÍLIAN BARBOZA ZUB

1. Introdução

O presente estudo tem como escopo analisar alguns dos aspectos mais relevantes do Instituto da Denúncia Espontânea, bem como sua aplicação nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É de suma importância determinar a eficácia desse Instituto nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, haja vista que essa é a modalidade de lançamento de praticamente todos os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, atentando-se para o fato de que recentemente o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o lançamento por homologação não pode usufruir os benefícios de tal Instituto quando o débito tenha sido declarado, porém não pago.

2. Denúncia Espontânea

O Instituto da denúncia espontânea vem tratado no artigo 138 do Código Tributário Nacional (“CTN”), inserido no capítulo dedicado à Responsabilidade Tributária, especificamente na Responsabilidade por Infrações.

A responsabilidade no direito tributário pode ser vista como a submissão de determinada pessoa, seja contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir, por meio de expressa determinação legal, a prestação da obrigação tributária.

Há duas espécies de sujeitos passivos submetidos ao cumprimento das obrigações estipuladas pelo direito tributário, os contribuintes e os responsáveis. Entende-se por contribuintes aqueles que são vinculados de modo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação tributária, enquanto que os responsáveis são vinculados ao fato gerador da obrigação tributária de modo indireto, ou seja, por determinação legal.

Dentre as diversas formas de responsabilidade existentes no sistema tributário brasileiro, interessa, no presente estudo, a responsabilidade por infrações, parte em que se situa a denúncia espontânea.

Nesse sentido, dispõe o artigo 136 do CTN que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Tal dispositivo leva à conclusão de que a responsabilidade aqui tratada está consubstanciada na culpa presumida, isto é, a responsabilidade independe da intenção do agente no sentido de que não é necessário demonstrar que ele agiu com má fé ou com culpa. No entanto, é possível que o acusado infrator faça prova

de que além de não ter tido intenção de infringir a norma, seu intuito era obedecê-la, e que não pôde fazê-lo por causas alheias a sua vontade.

Isso porque a infração à legislação tributária implica na inobservância do dever jurídico insculpido em uma lei fiscal:

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação. Esta a sua característica básica¹.

Entretanto, uma vez cometida uma infração à legislação tributária, o sujeito passivo da obrigação pode valer-se do Instituto da denúncia espontânea para se redimir do erro cometido. Dispõe o artigo 138 do CTN ao tratar da denúncia espontânea que:

*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.*

Desse modo, caso o sujeito passivo, *facultas agendi*, por iniciativa própria, sem qualquer pressão imposta pelo fisco, confesse a violação à Lei Tributária, fica livre do pagamento de qualquer penalidade, desde que pague o tributo devido ou deposite a quantia arbitrada. Em ambos os casos, deve acrescentar os juros previstos na legislação de regência.

Com efeito, na denúncia espontânea a obrigatoriedade de inclusão dos juros moratórios não configura penalidade, já que esses não possuem natureza punitiva, mas sim compensatória, sendo devidos para compensar o Estado do período em que ficou sem a disponibilidade dos valores que lhe são devidos, porém que não foram pagos pelo sujeito passivo. Daí somente a possibilidade da exclusão das multas, que possuem outra natureza jurídica, diversa da dos juros.

Apesar de ser um dever por parte do contribuinte cumprir com as obrigações tributárias, a denúncia espontânea foi inserida pelo legislador tributário na criação do CTN com a finalidade de incentivar o sujeito passivo a facilitar a arrecadação concedendo-lhe o benefício da exclusão da responsabilização por qualquer infração. Tanto se confirma esse entendimento que GERALDO ATALIBA, em suas proposições realizadas em 1968, já defendia:

1. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 634

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 à 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 do dolo e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as conseqüências civis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstos em lei, para o caso.

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 – permite por esta forma, harmoniosa combinação técnica entre a persuasão e a coercibilidade, características sempre concomitantes do instrumento arrecadatório em que se constitui o direito – no caso, por isso mesmo, o Tributário².

Em suma, o artigo 138 do CTN tem como causa determinante de sua existência no ordenamento jurídico a consagração de um eficaz estímulo a todo contribuinte que voluntariamente se lance ao cumprimento intempestivo de deveres e obrigações fiscais legalmente estipuladas.

Dessa forma, cuida-se de opção em que o legislador procura premiar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Nesse passo, atesta Hugo de Brito Machado que “a norma albergada pelo art. 138 do CTN consubstancia opção valorativa do legislador. Opção pelo uso do estímulo em vez do castigo, e pelo prestígio à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar sua falta”³.

A denúncia espontânea atua como hábil medida de incremento da arrecadação associada à comodidade administrativa fazendária, a partir do momento que concebendo uma premiação/estímulo ao cumprimento voluntário de obrigações e deveres previstos na legislação tributária, fica o Fisco em condição cômoda, não necessitando empreender maiores esforços para levar a termo a fiscalização e subseqüente arrecadação.

Logo, o artigo 138 reveste-se de *status* de norma jurídica indutora de conduta, uma vez que concede mera prerrogativa patrocinada por um prêmio, uma vantagem especial, denominada pela doutrina estrangeira de “sanção prêmio” ou “sanção positiva”, conferida aos contribuintes que optarem pelo voluntário saneamento da infração cometida.

2. ATALIBA, Geraldo. *Fisco e Contribuinte*. Ano XXIV. nº 11, nov/1968., p. 664

3. MACHADO, Hugo de Brito. *Exclusão da Responsabilidade Tributária pela Denúncia Espontânea da Infração*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 1ª ed. São Paulo: Dialética. p. 87.

2.1 Confissão da Infração Tributária

Outro ponto que merece destaque quanto à denúncia espontânea é o que diz respeito à confissão da infração. Com razão, só é válido como denúncia espontânea o ato pelo qual o sujeito passivo, por sua própria iniciativa, confessa sua conduta ao Fisco.

Quer dizer que além de não poder ser feita por qualquer outra pessoa se não o sujeito passivo, a confissão deve ser livre de qualquer pressão, e, por isso, espontânea. Nesse sentido, o parágrafo único do artigo 138 informa que a confissão do ilícito pode ser tida como denúncia espontânea antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Assim, até que o ente fiscal tome a iniciativa de fiscalizar o cumprimento das obrigações, o sujeito passivo pode confessar seu erro e ver-se livre do pagamento de multas, recolhendo apenas o tributo devido, se for o caso, com o acréscimo de juros moratórios. O início do procedimento de fiscalização é trazido pelo artigo 7º do Decreto 70.235/1972, instrumento que regula o processo administrativo fiscal no âmbito Federal⁴.

Além desses dispositivos de início do procedimento de fiscalização, que também tratam da perda da espontaneidade para o caso de confissão pelo sujeito passivo de ilícitos tributários, deve-se observar o que determina o artigo 47 da Lei 9.430/96, que trouxe novas diretrizes sobre a espontaneidade em procedimento de fiscalização⁵.

Assim, a questão da espontaneidade para a confissão, condição *sine qua non* para o benefício da denúncia espontânea, deve ser analisada tomando-se como ponto de partida todos os dispositivos acima mencionados. Outra questão importante a ser mencionada quando se trata de denúncia espontânea, é a necessidade de dar ciência inequívoca ao fisco quando está confessando seu ilícito.

4. Art. 7º: O procedimento fiscal tem início com:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas

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

5. Art. 47: A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Muito se discute quanto a necessidade de ciência inequívoca do Fisco, uma vez que não há formulários ou mesmo formalidades legais definidas para a denúncia espontânea. Todavia, caso não seja dada tal ciência de que se está utilizando a denúncia espontânea, corre-se o risco de o Fisco entender que se trata apenas de pagamento com atraso e não do instituto do artigo 138 do CTN, e, por isso, exigir o pagamento do tributo com juros e multa.

Embora seja apenas uma determinação estritamente procedimental, sem embasamento legal, diversas decisões administrativas do Conselho de Contribuintes são nesse sentido⁶.

Isso posto, procede concluir que a ausência de formalidade não significa que a denúncia espontânea não precise ser apresentada, declarada, comunicada ou efetuada à autoridade administrativa, ao contrário, é exatamente este fato que viabiliza sua concretização mediante simples correspondência ou petição dirigida à autoridade fazendária competente, contendo a identificação do auto-denunciante e a discriminação da natureza da infração cometida; tudo devidamente acompanhado, “se for o caso”, do comprovante de pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

3. Multas no Direito Tributário e a Denúncia Espontânea

Feitas essas considerações, são oportunas, agora, algumas ilações sobre as espécies de multas normalmente usadas no inadimplemento de obrigações, especificamente as tributárias.

É sabido que o descumprimento de uma obrigação tributária, principal ou acessória impõe, além do pagamento do tributo não pago e dos juros e correção monetária, uma multa, que pode ser de duas espécies, moratória ou punitiva.

A rigor, considerando válida a distinção entre multa moratória e multa punitiva, esta última é aplicada pelo ente tributante quando da lavratura do auto de infração, o que é feito por meio do fiscal, ou mais recentemente, por via eletrônica, em alguns casos.

Isso significa que ao receber o auto de infração do ente tributante, o sujeito passivo poderá notar que no valor total do auto está inserida a multa calculada à taxa do que determina o artigo 44 da Lei 9.430/96.

6. "DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO - MULTA DE MORA: O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco (...) (Acórdão 131848, 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - 30.01.2003)."

Por outro lado, quando o próprio contribuinte, antes da lavratura do auto de infração, mas após o início do procedimento de fiscalização, ou seja, quando não mais pode se utilizar do instituto da denúncia espontânea, resolve pagar o tributo devido, deve fazê-lo acrescendo a multa prevista no artigo 61 da Lei 9.430/96, ou seja, 0,33% por dia de atraso no pagamento, limitando-se a soma do percentual a 20%.

Dessa forma, retomando o que já foi dito acima, é de extrema importância que, quando se estiver diante de denúncia espontânea, o sujeito passivo cientifique inequivocamente o fisco de que está se valendo do benefício do artigo 138 do CTN, já que se não o fizer, corre-se o risco de o ente tributante não reconhecer a denúncia espontânea e exigir o pagamento da multa descrita no artigo 61 da Lei 9.430/96.

Importante ressaltar que independentemente do tipo de multa para um ou outro caso, sua aplicação vem sempre acompanhada da imposição de juros moratórios, que segundo o CTN, caso não sejam definidos pela lei ordinária, serão de 1% ao mês.

No entanto, a Lei 9.430/96 tratou de definir como taxa mensal dos juros moratórios aplicados a do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC. O §3º do artigo 5º dessa lei explicita a aplicação da taxa SELIC para os juros moratórios⁷.

Em função das disposições legais sobre as multas aplicáveis ao Direito Tributário, houve durante muito tempo na doutrina e na jurisprudência a discussão sobre as diferenças existentes entre multa moratória e multa punitiva, e se ambas ou apenas uma delas era abrangida pela denúncia espontânea. O ilustre SACHA CALMON NAVARRO COELHO esclarece:

É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária a infligção de uma multa, comumente chamada de moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de 'isolada'. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas⁸.

7. "Art. 5º, §3º: As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."

8. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio Janeiro: Forense, 2006. p. 744.

Uma prova de que essa questão é bastante controversa até os dias atuais, é que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda não é consolidada, tendo ao longo dos anos mudado bastante.

Por volta de 1998, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça afirmava não haver distinção entre os tipos de multa, moratória e punitiva, de modo que ambas eram abrangidas pela denúncia espontânea:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

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, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial conhecido e provido⁹.

Posteriormente, o mesmo Superior Tribunal de Justiça, entendendo haver distinção entre as espécies de multa, mudou sua jurisprudência para afirmar que a denúncia espontânea afasta tão-somente a multa moratória. Isso porque a multa punitiva existe quando se está diante de auto de infração, resultado de procedimento de fiscalização, que afasta, por conseguinte, a denúncia espontânea:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO - CORRÊNCIA. - PRECEDENTES. ARTIGO 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE.

É entendimento pacífico neste Sodalício 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.(...)¹⁰.

Atualmente, a partir de 2005, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que o CTN não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. NATUREZA DA MULTA. ARTIGO 535 DO CPC.

[...]

3.O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado

9. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 169877/SP, Relator. Ministro ARI PARGENDLER, Segunda Turma. Julgado em 04.08.1998, DJ 24.08.1998 p. 64

10. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 572943. Relator Ministro FRANCIULLI NETTO. Segunda Turma. Data da decisão: 14/12/2004.

procedimento administrativo, configura-se denúncia espontânea, hipótese amparada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

4. Ressalto que a regra desse dispositivo não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última¹¹.

Seguindo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão que tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais, já vem decidindo pela inclusão da multa de mora nos casos de denúncia espontânea do débito:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA -

Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada “multa de mora”. Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça¹².

Dessa forma, a melhor interpretação do artigo 138 do CTN é no sentido de que ocorrendo a denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta, tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente.

4. Lançamento

O artigo 142 do CTN define o lançamento como 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”.

Embora o CTN defina o lançamento como *procedimento administrativo*, trata-se, na verdade, de ato administrativo, ainda que praticado após um procedimento eventual e não necessário, de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento.

Sem embargo, o lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias já tenham sido feitas, bem como o fato gerador já tenha sido identificado nos seus vários aspectos, pois só com esta prévia identificação é que o tributo pode ser lançado¹³.

11. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 745089. Relator Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Data da decisão: 02/06/2005.

12. Conselho de Contribuintes. Processo 10980.007661/2002-01. Quinta Câmara. Data da Sessão: 08/12/2005, Relator Eduardo da Rocha Schmidt. Acórdão 105-15470.

13. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 335.

Da análise do artigo 142 do CTN podemos depreender que qualquer que seja o tributo, a Autoridade Administrativa deve, obrigatoriamente, efetuar seu lançamento, sendo esta sua atividade privativa:

Artigo 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Atribuir competência à Administração não significa apenas facultar-lhe a realização do lançamento, mas sim que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória. Nesse sentido, o Fisco está obrigado, vale dizer, tem o dever jurídico de, uma vez ocorridos os pressupostos fáticos para a tributação, praticar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional do agente público desidioso.

Assim, o lançamento é ato vinculado à lei porque o agente administrativo não tem subjetivismo ao operá-lo. Por isso, o ato administrativo do lançamento, definitivo, goza de certeza (*juris tantum*), exigibilidade e liquidez quanto ao crédito por ele formalizado.

Importante ressaltar que o lançamento é marco, pois determina o momento da constituição do crédito tributário. Com a precisão que lhe é peculiar, ALFREDO AUGUSTO BECKER ensina que “antes do lançamento, o direito existe, porém sem exigibilidade (não pode ser exigido). O fato jurídico do lançamento acrescenta o efeito jurídico da exigibilidade àquele preexistente direito”¹⁴.

4.1 Lançamento por Homologação

Essa espécie de lançamento é a que traz maiores dificuldades de interpretação, sendo, entretanto, a mais utilizada. Trata-se da modalidade mais adequada ao sistema brasileiro de arrecadação.

Sem embargo, atualmente é inconcebível num sistema tributário a atribuição da competência para verificar a ocorrência da enorme quantidade de fatos jurídicos que ocorrem diariamente unicamente aos agentes estatais. Isto implicaria na existência de uma estrutura administrativa formada por inúmeros agentes públicos capazes de percorrer todos os estabelecimentos comerciais, indústrias e residências em busca de documentos que comprovassem a ocorrência de fatos

14. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 327.

geradores. Tamaña estrutura da Administração Pública conseqüentemente teria de ser arcada por toda sociedade, tornando-se um ônus impossível de suportar.

Nesse contexto, a participação do contribuinte é indispensável no processo de constituição do crédito tributário. No lançamento por homologação, o Estado atribui ao sujeito passivo o dever acessório de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido, cabendo à autoridade administrativa apenas a função de fiscalizar a atividade do sujeito passivo e, constatando eventual erro, efetuar o lançamento de ofício com a aplicação da penalidade cabível.

No Brasil, nada impediria que o ato do contribuinte se revestisse da qualidade de lançamento, porém parece que esta não foi a opção do legislador, pois o CTN expressamente em seu artigo 142 determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo esta atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Note-se que, nos termos do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento extingue o crédito tributário constituído pelo lançamento; porém, o pagamento do tributo antecipa-se ao lançamento. Para resolver essa questão, há o parágrafo 1º que assim dispõe: “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”.

Assim, o pagamento antecipado ao lançamento do tributo pressupõe atos anteriores de subsunção realizados pelo sujeito passivo com a finalidade de verificar a ocorrência ou não do fato gerador, determinar a matéria tributável e apurar a quantia devida. Em síntese, é o sujeito passivo quem deve realizar a adequação dos fatos à norma geral e abstrata.

As normas gerais e abstratas ainda prevêm a entrega de documento ou declaração que consolida o ato de subsunção realizado pelo sujeito passivo, para possibilitar o controle e fiscalização pelo sujeito ativo.

Ressalte-se que até este ponto não é possível falar em lançamento, pois ainda que praticados todos os atos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, estes não foram produzidos por uma autoridade administrativa.

A partir da declaração entregue pelo contribuinte, o Fisco pode controlar o ato realizado pelo sujeito passivo. De acordo com o CTN, o lançamento ocorre no exato momento em que a autoridade administrativa expressamente homologa aquele ato de subsunção promovido pelo contribuinte que, com a aprovação da autoridade administrativa competente, passa a gozar do status de ato de crédito constituído.

Dessarte, o sujeito passivo pode estar habilitado a efetuar o pagamento da exação e o sujeito ativo a recebê-lo sem que tenha havido prévio exame da autoridade administrativa.

Frise-se que o documento entregue pelo sujeito passivo não é o responsável pela atribuição de eficácia à obrigação. Sequer cogita o artigo 150 a prestação de “declaração” em momento anterior ao pagamento. Com efeito, o pagamento pode preceder a própria entrega da declaração, que é o documento que instrumentaliza o ato de subsunção.

Assim, sintetiza LUCIANO AMARO, “o Código qualificou como lançamento (dito por homologação) a manifestação de concordância expressa da autoridade com o resultado da subsunção efetuada pelo devedor”¹⁵.

Logo, se o sujeito passivo gera documento que possui todos os elementos da norma individual e concreta, que é idêntico ao lançamento, tal documento não pode ser considerado como lançamento, não possuindo o condão de constituir definitivamente o crédito tributário, pois o legislador assim não quis, preferindo privilegiar a participação da autoridade administrativa na formação da norma individual e concreta.

Observe-se que o dever de efetuar a subsunção dos fatos à norma foi transferido para o sujeito passivo; porém o CTN não imputou à atividade do particular a natureza de ato de aplicação do direito, condição de que só goza o ato da autoridade administrativa. Deste modo, o Código estabeleceu a necessidade de homologação desta atividade do sujeito passivo por agente público; e é justamente neste sentido que utiliza, impropriamente, a expressão “homologação do lançamento”, pois o ato do sujeito passivo, isoladamente, não pode ser considerado lançamento.

Assim, a atividade do sujeito passivo que identificou a ocorrência do fato gerador e apurou o *quantum* devido não é o ato de aplicação do direito. Exige-se, ainda, a prática de outro ato pelo sujeito ativo, a homologação.

O CTN, prevendo a dificuldade do Fisco verificar todas as declarações dos contribuintes e homologá-las expressamente, estabeleceu uma ficção legal: a homologação tácita, que se dá pelo simples transcorrer do tempo. No lançamento por homologação há a necessidade de dois atos: um por parte do contribuinte e outro por parte do Fisco, o qual é tido por realizado pelo mero decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Dessa forma, o ato jurídico de homologação expressa é substituído por um fato jurídico, qual seja, o decurso do tempo, que opera os mesmos efeitos. Isso quer dizer que o transcorrer dos cinco anos acaba por constituir definitivamente o crédito declarado pelo contribuinte, homologando o pagamento realizado e

15. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 345.

extinguindo o crédito tributário no limite do que foi pago. Assim, aquilo que não foi declarado pelo contribuinte deve ser lançado de ofício, nos moldes do artigo 149, V do CTN.

Portanto, a homologação tácita é a confirmação pelo decurso do prazo (decadência) da declaração e do pagamento realizados pelo sujeito passivo, enquanto a homologação expressa é a confirmação por autoridade administrativa, que confere os mesmos efeitos do lançamento ao ato praticado pelo contribuinte.

Nesse passo, a idéia de autolancamento não encontra correspondência com o Direito Positivo brasileiro, pois o CTN é claro no sentido de que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa (artigo 142), inclusive no caso de lançamento por homologação (artigo 150). Assim, os agentes e órgãos da Administração Pública podem sempre controlar a realização do suposto normativo (“fato gerador”), inclusive sua conformação ou não com o que foi declarado pelo sujeito passivo.

O lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência da autoridade administrativa (artigo 142), e por este motivo o CTN repudiou o termo “autolancamento”, substituindo-o por “lançamento por homologação” (artigo 150, *caput*).

5. Denúncia Espontânea no Lançamento por Homologação

A ausência de exceção legal explícita, bem como a adjectivação do termo “infração”, conduz à inequívoca conclusão de que a denúncia espontânea indistintamente alcança as infrações tributárias principais e acessórias.

Todavia, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, tratando de excepcionar o que a própria lei não excepciona, decidiu que o contribuinte que não efetua o pagamento pronta e tempestivamente do tributo por ele mesmo declarado não pode usufruir os benefícios da denúncia espontânea para se desonerar do pagamento da multa relativa ao atraso:

Agravo Regimental Em Recurso Especial - Denúncia Espontânea. Tributo Sujeito ao Lançamento Por Homologação. Não-Ocorrência. Precedentes. Artigo 138 do CTN. Multa Moratória. Exigibilidade.

[...] No que toca aos tributos sujeitos ao autolancamento, contudo, segundo recente orientação desta colenda Corte, “não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário” (REsp 652.501/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.10.2004). A tese acima esposada restou sufragada pela 1ª Seção deste Sodalício na assentada de 13.12.2004, por expressiva maioria de votos (apenas um voto

vencido), cf. AgRg nos EAq 572.948/PR e AgRg nos EREsp 462.584/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ambos julgados em 13.12.2004. [...]”¹⁶.

Como se pode perceber, trata-se de uma decisão que restringe significativamente o alcance da denúncia espontânea de débito fiscal, em absoluto desprezo tanto ao inquestionável caráter punitivo da multa moratória quanto à essência do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

O *decisum* mencionado impõe abrupta desconsideração da finalidade inspiradora, da causa determinante da espontaneidade contemplada pelo artigo 138 do CTN, bem como das particularidades do lançamento por homologação.

Nessa modalidade de lançamento, é exigido do sujeito passivo tanto a prestação da declaração do *quantum* devido, quanto o pagamento antecipado do próprio valor declarado. Sob o prisma do artigo 113, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional, cuida-se de tributos que demandam dúplice obrigação tributária: (i) uma obrigação tributária principal, representada pelo dever jurídico de apresentar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e (ii) um dever instrumental, acessório, centrado na declaração do valor respectivo, entregando-a mediante documento próprio, no prazo legal, à autoridade administrativa.

Dessa forma, o contribuinte possui três opções diante de obrigações tributárias de natureza distintas (uma principal e outra acessória): (i) cumprir integralmente ambas obrigações no prazo demarcado; (ii) efetuar o pagamento antecipado e deixar de prestar a declaração; ou (iii) apenas prestar a declaração no prazo e deixar de efetuar o recolhimento antecipado da quantia devida.

Na ausência de pagamento de tributo declarado pelo próprio contribuinte, cabe à autoridade administrativa o poder-dever de realizar o lançamento de ofício, notificando o sujeito passivo para fazer o pagamento da exação devida, com a aplicação da penalidade cabível.

Ou seja, uma vez transcorrido o prazo legal para o recolhimento do tributo, dispondo das informações constantes na declaração prestada pelo contribuinte, não só pode como deve a autoridade administrativa notificá-lo para pagar o valor correspondente corrigido monetariamente e acrescido da penalidade cabível e dos juros de mora, pois, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Assim, encontrando-se em mora com o cumprimento de uma obrigação tributária principal, o contribuinte pode simplesmente não realizar o pagamento do tributo até que seja efetivada a cobrança do crédito pela Fazenda Pública,

16. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 661465. Relator Ministro Franciulli Netto. Segunda Turma. Data da Decisão: 14/12/2004.

sujeitando-se a aplicação da respectiva multa de mora, ou, ainda, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização relacionado com a infração, o contribuinte pode espontaneamente regularizar o débito existente sem a incidência da multa moratória, usufruindo os benefícios do artigo 138 do CTN.

Dessarte, ao contrário do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o fato de o sujeito passivo haver cumprido uma obrigação acessória e deixado de cumprir a respectiva obrigação principal, por si só, não pode validamente ensejar a funesta exclusão da incidência do artigo 138 do CTN. Neste sentido, é incisiva a manifestação de HUGO DE BRITO MACHADO¹⁷:

É certo que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória. Consubstancia infração à norma que estabelece o prazo para o pagamento. Ocorre que a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Assim, dúvida não pode haver de que o contribuinte tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal mas não sofre a cobrança correspondente, tem o direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o artigo 138 do CTN, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração – o atraso – livrando-se da multa moratória.

Dai a razão pela qual não há de prevalecer, levando-se em conta a atual redação do CTN, o entendimento de que “contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o artigo 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso”¹⁸. Em primeiro lugar, porque a falta ou insuficiência de pagamento pode ser fruto de diversas circunstâncias atreladas ao crédito, como, por exemplo, nos casos de pedidos de retificação ou autocompensação nos moldes da Lei 8.383/91. Depois, porque o cumprimento de uma obrigação acessória não pode afetar o direito subjetivo do contribuinte à exclusão da responsabilidade pelo cometimento de uma infração tributária material, desde que espontaneamente autodenunciada e acompanhada do pagamento da exação devida e dos juros de mora.

Não obstante, convalidar a impossibilidade de se invocar a denúncia espontânea nos casos de tributos declarados e não pagos pelo contribuinte dentro do prazo legal é o mesmo que convalidar uma excêntrica aplicação do postulado de isonomia fiscal, vez que mediante tal postura estaria a dispensar um tratamento mais severo ao contribuinte que cumpre parcialmente seu dever legal de apurar o *quantum* devido e informar à autoridade administrativa – embora somente faça o pagamento algum tempo depois de expirado o prazo legalmente estipulado – do

17. MACHADO, Hugo de Brito. *Tributo Declarado e Denúncia Espontânea*, Repertório IOB de Jurisprudência nº 16/2000, caderno 1, 2ª quinzena de agosto, p. 419.

18. Posicionamento defendido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 180.918/SP.

que àquele dispensado aos contribuintes totalmente relapsos, ou seja, aos que ignoram não só o cumprimento da obrigação principal, como também dos deveres acessórios.

O entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça desencadeia um absurdo ilógico, pois a absoluta inércia comportamental é mais recomendável do que o cumprimento parcial de uma obrigação tributária. Isso porque se o contribuinte nada fizer, permanecendo silenciosamente na clandestinidade, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, estará autorizado a realizar a denúncia espontânea de infrações formais e materiais, eximindo-se de toda e qualquer penalidade.

Por outro lado, caso preste a declaração e não realize o pagamento do tributo no prazo, não poderá se valer dos efeitos da denúncia espontânea a que alude o artigo 138 do CTN. Não é possível que o contribuinte infrator de dupla penalidade (principal e acessória) venha a ser contemplado com um benefício maior que aquele que comete um único tipo infracional, correspondente ao não pagamento do tributo anteriormente declarado.

Nesse passo, o próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que antigamente possuía entendimento pacificado no sentido de não admitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a partir de 2005 passou a ter decisões reconhecendo o direito ao usufruto dos benefícios do artigo 138 do CTN nessa modalidade de lançamento, ainda que o tributo tenha sido declarado e não pago:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO PREVIAMENTE DECLARADO EM DCTF - IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO INSTITUTO, QUANDO EFETUADA, COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA, ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL OU DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA INTERNA DAS DCTF -

Não desnatura o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito denunciado ter sido previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento, em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis de

constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal. [...]¹⁹.

Dessa forma, tendo em vista que até o Conselho de Contribuintes tem reconhecido o alcance da denúncia espontânea aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça revela-se totalmente contrária ao espírito do Instituto estudado, no qual o legislador, por meio do artigo 138 do CTN buscou premiar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, optando pelo uso do estímulo em vez da punição.

6. Conclusão

Não obstante a legislação pátria e a posição majoritária da doutrina, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entende que o contribuinte que não efetua o pagamento tempestivo do tributo por ele mesmo declarado não pode usufruir os benefícios da denúncia espontânea para se desonerar do pagamento da multa relativa ao atraso.

É no mínimo incoerente o entendimento que incentiva o contribuinte a nada declarar à autoridade administrativa ou até mesmo diferir a declaração para o momento em que “decidir” pagar o tributo devido, uma vez que tão-somente nesta hipótese é que estaria autorizado a efetuar a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se do artigo 138 do CTN.

Diante dessa reflexão, verifica-se claramente que existe um temor da autoridade, do legislador tributário e do Judiciário no aceite da Denúncia Espontânea, por criar diversos obstáculos ao que foi consagrado pelo artigo 138 do CTN. Provavelmente, devido à conclusão precipitada de que haveria diminuição da arrecadação, além do equívoco de que está a incentivar o contribuinte inadimplente. Entretanto, quem haveria de ser beneficiado seria o fisco, por evitar o custo de colocar seu aparelho de fiscalização em busca das faltas do sujeito passivo, porque antes disso este vem espontaneamente ao fisco e cumpre com a sua obrigação, pagando-a com os juros devidos.

Pelo breve estudo aqui apresentado, levando-se em consideração que quase a totalidade dos tributos brasileiros estão sujeitos ao lançamento por homologação, conclui-se que salvo raras exceções, o instituto da denúncia espontânea acaba sendo ineficaz, um “direito proibido” ao contribuinte brasileiro.

19. Conselho de Contribuintes. Processo 10680.007251/2001-56. Quarta Câmara. Data da Sessão: 08/12/2005. Relatora Maria Helena Cotta Cardozo. Acórdão 104-21264.

Cadernos de Direito Empresarial

As opiniões técnicas apresentadas nos artigos
são de responsabilidade dos respectivos autores.