

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO MBA - DIREITO EMPRESARIAL

JANINE DE OLIVEIRA LUCHTEMBERG

APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO

CRICIÚMA, OUTUBRO DE 2011

JANINE DE OLIVEIRA LUCHTEMBERG

**APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

**Monografia apresentada ao Curso de Pós-
Graduação MBA em Direito Empresarial da
Universidade do Extremo Sul Catarinense -
UNESC.**

Orientador: Prof. (MSc). Edson Cichella.

CRICIÚMA, OUTUBRO DE 2011

Ao esposo e incentivador Patrick, pelos momentos de atenção e carinho e a chegada do meu filho Guilherme, em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, à Deus, pois acredito que tudo que lutamos para conseguir, só atingiremos o resultado se ele permitir.

Aos familiares e amigos pela compreensão que tiveram e o apoio recebido, fundamental na elaboração e conclusão deste trabalho.

Ao orientador, profissional comprometido e dedicado, pelo conhecimento e paciência que me foi dispensado.

RESUMO

Obrigação tributária corresponde ao vínculo que liga um sujeito ao cumprimento de dever imposto por normas morais, religiosas, sociais ou jurídicas. Nos termos do artigo 113, *caput*, do CTN, duas são as espécies de obrigação tributária: principal e acessória. O objeto de toda e qualquer norma jurídica, é o comportamento humano. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento, e o sujeito passivo é a pessoa - natural ou jurídica – legalmente obrigada ao seu cumprimento. Neste sentido, o estudo apresenta os sujeitos passivos e ativos desta relação jurídica tributária, com a classificação das infrações tributárias e identificação das suas sanções. Em que, no Direito Tributário, prevalece o princípio da responsabilidade objetiva, com observância de suas atenuações interpretativas previstas no artigo 112 do CTN. Com relação a infração tributária, a responsabilidade é pessoal do agente em três distintas situações. Em benefício do infrator existe a chamada denúncia espontânea, o qual é previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, sendo direito assegurado ao contribuinte, em que não deveriam ser atribuídas outras sanções, além dos juros moratórios, quando o interessado efetuasse o pagamento espontaneamente. Ocorre que mesmo havendo a denúncia espontânea a punição por intermédio da aplicação de multas não tem sido, de praxe, excluída pela Administração, que ao contrário, impõem restrições, obstando o fornecimento de certidões negativas de débitos para aqueles que não recolhem o principal acrescido de multas. Deste modo, muitas são as discussões à respeito da matéria, de um lado o contribuinte pleiteando pelo benefício que a aplicação deste instituto lhe confere, de outro lado o não reconhecimento pelo ente tributante, o qual entende na maioria dos casos pela inaplicabilidade do artigo, criando uma lide a ser definida na esfera judicial, que também não é pacífica. A problemática está também na falta de regulamentação para o ente tributário aplicar o instituto, sendo transferido o problema para o Judiciário resolver.

Palavras-chave: Obrigação Tributária. Infração Tributária. Sanção Tributária. Responsabilidade Objetiva. Denúncia Espontânea.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	9
2.1 Espécies.....	10
2.2 Objeto da obrigação tributária principal e acessória.....	12
2.3 Hipótese de Incidência.....	13
2.4 Sujeito ativo.....	15
2.5 Sujeito passivo.....	17
3 DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	20
3.1 Classificação.....	22
3.1.1 Quanto ao agente.....	22
3.1.2 Quanto à sua natureza e sua exigibilidade.....	23
3.2 Sanções.....	24
3.2.1 Espécies.....	26
3.3 Responsabilidade.....	26
3.3.1 Princípio da responsabilidade objetiva.....	27
3.3.2 Responsabilidade pessoal do agente.....	28
3.4 Procedimentos básicos após a configuração da infração.....	30
4 DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	32
4.1 Natureza jurídica e extensão da norma.....	32
4.2 Pressupostos.....	36
4.2.1 Ocorrência da infração ou sanção cometida.....	37
4.2.2 Tempestividade.....	38

4.2.3 Pagamento do tributo devido.....	41
4.2.4 Inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização.....	44
4.3 Efeitos da denúncia espontânea e jurisprudência dominante.....	45
5 CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

Havendo interesses e necessidades comuns perante a organização civil, além da busca de trazer condições mínimas a todos os membros da sociedade, como saúde e educação, tem-se a criação do Estado como ente legítimo para criar meios de efetivá-las, assim estabelece critérios de ordem pecuniária, denominado tributo.

Surge neste contexto a chamada obrigação tributária, a qual às vezes não é observada ou respeitada pelo sujeito passivo, sendo função do fisco identificar os casos de sonegação fiscal.

Existem casos em que o devedor de tributo utiliza a denúncia espontânea, haja vista seus benefícios, portanto que estejam presentes os pressupostos deste instituto jurídico, conforme determina a legislação em vigor.

Por inexistir definição sobre alguns aspectos deste assunto, tem-se o tema da pesquisa: “Aplicação da denúncia espontânea no Direito Tributário”. O qual surge a partir do problema e conflito entre contribuintes que pleiteiam pelo benefício deste instituto, e de outro lado o não reconhecimento pelo fisco, criando uma lide a ser solucionada na esfera judicial.

Analisar a aplicabilidade do instituto jurídico da denúncia espontânea é o objetivo geral deste estudo, sendo os objetivos específicos:

- Demonstrar os elementos da obrigação tributária.
- Apresentar as infrações e as sanções tributárias, com suas diferenças.
- Verificar a responsabilidade por infrações tributárias.
- Expor a natureza jurídica e a extensão da norma - denúncia espontânea.
- Descrever os pressupostos de admissibilidade do instituto.

- Verificar o posicionamento dos tribunais e STJ.

Então, com a realização da pesquisa, pretende-se o estudo detalhado acerca da denúncia espontânea, e seus efeitos no Direito Tributário, contribuindo com outros estudos sobre o assunto, o qual é de interesse do meio acadêmico, jurídico e social.

Deve-se salientar que a denúncia espontânea foi instituída, não somente como um benefício para o contribuinte, mas também para beneficiar a Fazenda Pública, a qual será favorecida com a apresentação espontânea do contribuinte para o pagamento do devido, sem ter iniciado procedimento administrativo ou medidas fiscalizatórias.

Neste comparativo, vislumbra-se que a utilização da espontaneidade livra o contribuinte da situação de infrator, a qual se encontrava, deixando de submeter-se à sanção que consiste no pagamento de multas, subsistindo a obrigação de pagar o tributo, com juros e correção, isentando-lhe das penalidades como já foi dito, embora existam situações em que o fisco deixa de aceitar a aplicação deste benefício.

2 ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A denúncia espontânea possui enorme relevância no Direito Tributário, como não poderia ser diferente, pois aquele que confessa o ilícito tributário, pagando o que é devido, deve por certo ter tratamento diferenciado. No entanto, é pouco utilizado pelos contribuintes brasileiros, sendo muitas as dificuldades que se impõem para sua efetiva aplicação.

Assim, apesar de sua relativa inaplicabilidade, a denúncia espontânea, é um direito subjetivo do contribuinte, o qual poderá se insurgir perante o fisco, exigindo que o mesmo seja admitido.

Deste modo, para compreensão do tema escolhido, urge, à princípio, adentrar ao campo da obrigação tributária.

Conforme Diniz (1995, p. 27), “[...] obrigação corresponde ao vínculo que liga um sujeito ao cumprimento de dever imposto por normas morais, religiosas, sociais ou jurídicas”.

Segundo definição de Monteiro: (1971, p. 8):

Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devido pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.

Como acima descrito, em Direito, a palavra obrigação aparece como consequência imediata de uma relação jurídica, entre duas ou mais pessoas, que se obrigam uma para com a outra(s), a uma determinada prestação.

Neste mesmo vértice, podemos dizer que obrigação tributária, é o vínculo obrigacional decorrente da relação jurídica de direito público travada entre o Fisco e o contribuinte.

Nas palavras de Sousa (1973, p. 83), um dos autores do Código Tributário Nacional:

Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).

Portanto, tratando-se de uma obrigação legal, como é, surge uma série de conseqüências ao ente tributante e ao contribuinte.

2.1 Espécies

Nos termos do artigo 113, *caput*, do CTN duas são as espécies de obrigação tributária existentes em nosso sistema: principal e acessória.

Obrigação tributária principal, como dispõe o artigo 113, § 1º do CTN, “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”.

Relativamente ao § 1º, nada a acrescentar no tocante a afirmação de que a obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador.

No entanto, conforme análise de Tavares (2002), não andou bem o legislador, quando dispôs que a obrigação tributária principal também teria por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, havendo manifesto equívoco ao incluir o pagamento de penalidade pecuniária como objeto da obrigação tributária principal.

Segundo Tavares (2002), não é adequado o que fez o legislador, embora seja compreensível, uma vez que na prática, quando do não pagamento de um tributo, o Estado, vincula a um mesmo procedimento e/ou processo, tanto a

cobrança do crédito tributário (principal + correção + juros) quanto da multa moratória aplicável (penalidade pecuniária), o que não é cientificamente apropriado, pois, cumpre repetir que tributo não é uma sanção, nem mesmo um castigo aplicado a uma pessoa física ou jurídica.

Quanto ao último aspecto envolvendo a análise do § 1º do art. 113 do CTN, deve-se destacar as diferenças entre obrigação tributária e crédito tributário. Sendo que a obrigação tributária já existe antes mesmo do lançamento, ao passo que o crédito tributário pressupõe que o lançamento esteja devidamente constituído. Antes do lançamento, o direito subjetivo do Estado exigir o pagamento do tributo, já existe, porém ainda formalmente destituído de sua exigibilidade.

Carvalho (2000) explica que o ato administrativo de lançamento é que satisfaz a formalidade do efeito jurídico da exigibilidade àquele preexistente direito do Poder Público. Assim, entende-se que, crédito tributário é a obrigação tributária acertada e liquidada pela autoridade administrativa através do lançamento; ao passo que a obrigação tributária é o próprio crédito tributário ainda ilíquido e incerto, devido a falta do ato administrativo de lançamento.

No que se refere a espécie denominada de obrigação tributária acessória, dispõe o § 2º do artigo 113 do CTN, decorrer “da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Muitas são as críticas, na doutrina vigente ao comentar a expressão do Código – obrigações acessórias, por entenderem os doutrinadores que nem sempre são acessórias essas obrigações.

Entende Tavares (2002), que essas prestações positivas ou negativas despidas de cunho patrimonial como escrituração de livros fiscais, expedição de notas fiscais, entrega de declarações, etc. melhor seria denominando-as de deveres tributários instrumentais ou formais, utilizados pelo Estado para viabilizar o controle

da vida fiscal de seus jurisdicionados.

Quanto ao teor do § 3º do artigo 113 do CTN, que prescreve: “[...] a obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”.

Em outros termos, dispõe esse dispositivo que o não cumprimento de um dever instrumental ou formal, isto é o inadimplemento de um encargo tributário cujo objeto necessita de patrimonialidade, suscita a reflexa incidência de uma pena pecuniária.

Todavia, segundo o autor, cumpre esclarecer a possível e equivocada conclusão, de que uma obrigação acessória desapareceria com o surgimento de uma obrigação principal, ao contrário, o descumprimento de uma obrigação acessória faz nascer uma obrigação principal relativa à penalidade pecuniária, mas a acessória continua a subsistir e deverá ser alvo de concreta realização (inteligência do art.175, parágrafo único, do CTN).

Em síntese, finalizemos com o seguinte exemplo: O dever de apresentar declaração de imposto de renda enquadra-se com uma obrigação acessória, ao passo que caso não seja entregue na data legalmente prevista passa a incidir uma multa.

2.2 Objeto da obrigação tributaria principal e acessória

Segundo Ataliba (1998), o objeto de toda e qualquer norma jurídica, por excelência, é o comportamento humano. A finalidade última de uma norma jurídico-tributária, via de regra, é a obtenção da respectiva receita, é a entrega de dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, que se dá mediante um comportamento

humano.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Borges (1981, p. 29), ao ponderar que: “Tributo é, portanto, para o CTN, um determinado e específico comportamento humano consistente na prestação de moeda, ou de algo conversível em moeda.”

Portanto, seguindo esse entendimento, podemos dizer que tributo é conduta humana, a qual deverá obedecer a uma norma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado, certa soma de dinheiro sempre que se verifique o fato descrito na lei.

Assim, conforme preceitua o parágrafo 1º do artigo 113 do CTN, tem-se como objeto da obrigação tributária principal o comportamento do sujeito passivo, relativo à entrega de dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar), a título de tributo ou penalidade pecuniária, uma vez realizada completa e rigorosamente a descrição hipotética (hipótese de incidência) legalmente predeterminada.

Nos termos do parágrafo 2º do artigo 113, do CTN, por pura exclusão, podemos concluir que o objeto da obrigação tributária acessória é todo e qualquer comportamento humano, previsto pela legislação tributária, como despido de cunho patrimonial, sem a finalidade de entrega de dinheiro aos cofres públicos, caracterizando-se pelas prestações positivas ou negativas de interesse da arrecadação ou fiscalização (expedição de notas fiscais, entrega de declarações etc.).

2.3 Hipótese de Incidência

A expressão hipótese de incidência, é bastante utilizada para denominar

fato gerador, cuja expressão é a mais difundida na doutrina e jurisprudência pátria, sendo até mesmo utilizada pelo Código Tributário Nacional, tanto para designar a situação, *in abstracto*, estampada em lei e passível de tributação, quanto para designar a subsunção desse próprio comportamento no plano fenomênico.

O Código Tributário Nacional trata explicitamente dessa matéria, nos seus artigos 114 a 118, ao dispor sobre fatos geradores de cada incidência tributária, no Livro Primeiro do Sistema Tributário Nacional.

Todavia, há de se concordar com a crítica de Tavares (2002, p. 23), o qual argumenta que:

Em virtude da impropriedade terminológica contida nos dizeres ‘fato gerador’, lançando crença no conhecimento basilar de que o emprego de escurrita linguagem é imprescindível à existência da Ciência Jurídica, forçoso se fazer a permuta dessa expressão equivocada pelas expressões consagradas pela melhor doutrina, denominando-se de ‘hipótese de incidência’(Geraldo de Ataliba) ou ‘hipótese tributária’(Paulo de Barros Carvalho).

De outro vértice, tem-se que o próprio Código Tributário Nacional, categoricamente, estabelece a distinção entre aquilo que denomina de fato gerador (hipótese de incidência) da obrigação principal (art.114) e fato gerador da obrigação acessória (art.115).

Fato gerador da obrigação principal, que melhor seria denominado de hipótese de incidência da obrigação principal, nos termos do artigo 114 do CTN, é a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Em linguagem negativa, inexistindo a completa e rigorosa subsunção do conceito do fato ao conceito da norma (descrição *in abstracto* da situação eleita como tributável), não se opera o nascimento válido da obrigação tributária principal correspondente.

Trata-se, de matéria compreendida no âmbito da reserva legal, conforme enfatiza o artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Sobre fato gerador da obrigação acessória, que segundo Tavares (2002),

seria melhor denominado de hipótese de incidência dos deveres instrumentais ou formais, dispõe o artigo 115 do CTN tratar-se de qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Cumprido ressaltar que se trata de matéria que foge ao âmbito privativo de lei, pois o próprio art. 115, prevê a possibilidade do fato gerador da obrigação tributária acessória ser definido pela legislação aplicável, expressão esta de enorme abrangência, pois compreende tanto as leis, como os tratados e as convenções internacionais, quanto os decretos e as normas complementares que tratem, integralmente ou parcialmente de tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (CTN, art. 96).

2.4 Sujeito ativo

Segundo dispõe o art. 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”.

Portanto, sujeito ativo da obrigação tributária é toda pessoa que, dispõe de autorização legal para exigir e outrem, sujeito passivo, o cumprimento de seu dever, como o pagamento de tributos, bem como obrigações de interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Cumprido ressaltar que, embora a legislação tratada, limite a condição de sujeito ativo para as pessoas jurídicas de direito público, nosso sistema constitucional tributário admite a delegação de capacidade tributária ativa a outras pessoas, públicas e privadas, que tenham a seu cargo o exercício de funções de

interesse público.

A competência tributária é totalmente distinta da capacidade tributária ativa, nas palavras de Carrazza (1999, p. 329): “Competência tributária é a possibilidade de criar *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Diferentemente da capacidade tributária ativa, que por seu turno condiz simplesmente com a atribuição da arrecadação ou fiscalização de tributos; com o fato de alguém ser credor de determinado tributo. A competência tributária, por sua natureza, é indelegável e incalculável, ao passo que a capacidade tributária ativa é tanto delegável (CTN, art. 7º) quando caducável (CTN, art. 173).

A Ordem dos advogados do Brasil (OAB), o Serviço Social do Comércio (SESC), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), são exemplos de sujeito ativo das obrigações tributárias correspondentes, com base nas construções relativas à parafiscalidade.

Como aponta Carrazza (1999, p. 386), “quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade”.

No mesmo sentido, Ataliba (1998, p. 166) afirma que:

A parafiscalidade pode ser encarada como uma decorrência lógico-natural da delegação da capacidade tributária ativa. São tributos parafiscais aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do Estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas – meramente administrativas, como as designa, com rigor, Ruy Cirne Lima – ou mesmo privadas, desde que com finalidades de utilidade públicas. São tributos parafiscais as taxas de pedágio das autarquias ou empresas estatais que prestem tais serviços, as taxas cobradas pelas autarquias, os tributos destinados ao IAPÁS, ao SESC, ao SENAC, ao SENAI, ao SESI, ao INCRA, à OAB, ao CREA etc. Desde que se trate de tributo de que seja titular pessoa não política (União, Estados e Municípios), o tributo se chama parafiscal.

Pode-se dizer que todo aquele que possui competência tributária possui

capacidade tributária ativa, mas nem todo aquele que exerce a capacidade tributária ativa possui competência tributária.

2.5 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária, é a pessoa – natural ou jurídica – legalmente obrigada ao seu cumprimento. O CTN, nos artigos 121 e 122, faz a distinção entre os sujeitos passivos da obrigação tributária principal e acessória.

Dependendo de sua relação com o fato gerador da obrigação, o sujeito passivo pode ser: I) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, II), ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei (CTN, art. 121, parágrafo único, II).

Contribuinte, portanto, é a pessoa natural ou jurídica, é a pessoa que realiza concretamente o fato impositivo, passível de tributação, ou seja, quem ocupa o pólo passivo da obrigação tributária, guarda íntima, direta e pessoal relação de causalidade com a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Exemplificando, as afirmações anteriores citemos o fato importar, o contribuinte só pode ser o importador; se prestar serviço, obviamente o contribuinte será o prestador. Eis aí a figura da denominada sujeição passiva direta.

[...] sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte) é a pessoa que pode, com o comportamento, prestar ou não o tributo, e, portanto, evitar ou não a sanção tributária. Cumprirá ou descumprirá o dever (obrigação) tributário, e, pois, com o seu comportamento, provocará ou não a respectiva sanção (BORGES, 1981, p. 9).

Responsável, no entanto, é todo aquele que, não revestindo a condição

de contribuinte, vê-se legalmente obrigado ao pagamento do tributo correspondente.

Por razões de conveniência, praticidade e comodidade na arrecadação, garantia de crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa diversa daquela que realizou a hipótese de incidência, eliminando, ou não o seu encargo (TAVARES, 2002, p. 27-28).

Portanto, conforme acima exposto pode-se observar que há uma sujeição passiva indireta, que segundo a doutrina vigente pode dar-se por substituição ou por transferência.

Machado (2000, p. 112), faz a distinção entre sujeito passivo indireto por substituição ou por transferência:

Diz-se que há *transferência* quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Diz-se que há *substituição*, quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros (...).

Com base, no acima exposto pode-se concluir que somente nos casos de transferência, com alteração de obrigados, é que se paga dívida alheia, sendo que nas hipóteses de substituição, contrariamente, não se paga débito alheio, somente débito próprio, mesmo na hipótese de incidência indicadora de capacidade contributiva de terceiro.

Na responsabilidade por substituição, o dever de adimplir a obrigação tributária surge com o substituto, e na responsabilidade por transferência, o dever jurídico surge inicialmente, com o contribuinte, deslocando-se para o responsável nas situações previstas na legislação.

No que concerne as obrigações acessórias, cumpre-nos lembrar o que diz o artigo 122 do CTN: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.”

Portanto, como já foi mencionado anteriormente, o objeto das

denominadas obrigações tributárias acessórias, consiste em fazer ou não, baseando-se no conjunto de prestações negativas ou positivas previstas na legislação tributária, de interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Em raciocínio inverso, podemos afirmar que o sujeito passivo da obrigação acessória é toda pessoa legalmente obrigada a satisfazer deveres outros que não seja o de pagar tributo ou penalidade pecuniária, quer figure como contribuinte ou responsável.

Como anteriormente mencionamos, após esse brevíssimo resumo, sobre obrigação tributária, espécies, hipótese de incidência, sujeitos, ativo e passivo da obrigação tributária, indispensável adentrar no campo das infrações tributárias, para posteriormente ter-se a devida compreensão do tema, alvo central da pesquisa, o instituto da denúncia espontânea.

3 DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Os sujeitos passivos têm determinadas obrigações para com os sujeitos ativos da relação jurídico tributária, seja de pagamento de tributos no prazo correto, seja de entrega de declarações, como a DCTF, dentre outros comportamentos legalmente previstos.

No tocante à infração, Denari e Costa Jr: (2000, p. 3), destacam:

O direito utiliza-se do termo 'infração' para designar a violação de uma norma de conduta prevista no ordenamento jurídico ou em simples cláusula contratual resultante de um acordo de vontades, quer se trate de matéria de direito público, quer de direito privado.

Na realidade, a infração tributária, como toda e qualquer infração, nada mais é do que uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais.

Relevante ressaltar que, diferentemente da infração penal, onde o dolo ou a culpa são elementos preponderantes para que o tipo esteja configurado, nas chamadas infrações tributárias isto inócorre, muito pelo contrário, são dispensados na maioria dos casos, salvo expressa previsão legal.

Sobre o tema, o próprio CTN expressamente dispõe: "Art. 136. 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".

Interpretando o aludido artigo, conclui-se que na regra geral, as infrações tributárias são de caráter objetivo, ou seja, independem da vontade do agente para que este seja responsabilizado pela prática de determinado ato antijurídico, no

entanto, a norma não é estanque, eis que poderá surgir lei que determine o contrário.

Neste sentido, Harada (2008, p. 473) afirma:

Na verdade, a aludida norma não consagra a teoria da responsabilidade objetiva, mas fixa a responsabilidade do agente independentemente do dolo, bastando a conduta culposa. Dizer que independe da intenção do agente significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo.

Harada (2008, p. 474) exemplifica: “De fato, se alguém, por simples esquecimento, deixou de pagar tributo no prazo legal, não há que se falar em intenção, que pressupõe a deliberação de não pagar. No caso, teria havido mera negligência, ou seja, a culpa e não o dolo”.

Ainda, o CTN transfere, em alguns casos, a referida responsabilidade para a pessoa que realiza a conduta, como assim explicita o art. 137:

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.

Assim, a responsabilidade será pessoal do agente que pratica o ato quando incorrer nas hipóteses supra.

O Código desloca o pólo da responsabilidade pela infração para o executor material. Ele, agente, é quem responde.

3.1 Classificação

No entendimento de Tavares (2002), caso exista várias classificações sobre um mesmo objeto, não deve o intérprete preocupar-se em verificar qual delas é a certa e quais serão as erradas; ao revés, deverá constatar quais as que se mostram mais úteis ou menos úteis à consecução do fim pretendido.

Assim, levando-se em consideração o aspecto de utilidade acima mencionado, cumpre-nos classificar as infrações tributárias: quanto ao agente, quanto à sua natureza, quanto à sua exigibilidade.

3.1.1 Quanto ao agente

Nesta classificação, as infrações podem ser subjetivas, onde a presença do dolo ou culpa é necessária para sua configuração, como ocorre nos casos de omissão volitiva de rendimentos na declaração do imposto de renda ou na não escrituração de operações de venda de mercadorias para o ICMS; ou objetivas, sendo aquelas em que a vontade do infrator é irrelevante para sua configuração, como ocorre com a falta de pagamento de determinado tributo ou de entrega de determinada declaração.

Valendo lembrar que no Direito Tributário Brasileiro, especificamente no campo das infrações tributária, prevalece a figura da responsabilidade objetiva, como se depreende do art. 136 do CTN que diz: “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”.

A classificação das infrações tributárias, centrada no animus do agente, diferentemente do que possa transparecer, assume grande relevo e conotação prática. É que em se tratando de uma infração objetiva, o único remédio de que disporá o contribuinte na tentativa de remediar a ferida aberta pela suposta e alegada ilicitude cometida será a demonstração da inexistência material da conduta antijurídica, cabendo-lhe a confecção, com as dificuldades que lhe são ínsitas, da demandada prova negativa. Já no que toca às infrações subjetivas, habitadas pela figura do dolo ou da culpa na compostura típica do enunciado descritivo do fato ilícito, opera-se a inversão do *onus probandi*, cabendo à autoridade administrativa, valendo-se de seu direito-dever fiscalizatório, a demonstração concreta dos elementos qualificadores da participação subjetiva do agente na descrição hipotética da norma (TAVARES, 2002, p. 35-36).

No entanto, embora a responsabilidade objetiva seja elevada a condição de regra geral, cabe ressaltar que a expressão salvo disposição de lei em contrário, contida no artigo 136 do CTN, concede ao legislador a prerrogativa de criar figuras representativas de infrações tributárias subjetivas, como é o caso da sonegação, da fraude e do conluio.

3.1.2 Quanto à sua natureza e sua exigibilidade

Aqui se classificam as infrações tributárias como materiais, que resultam diretamente do não adimplemento de uma obrigação tributária ou de penalidade pecuniária; e as chamadas formais, decorrentes do não cumprimento, seja através de uma atitude positiva ou negativa, de um dever instrumental, como o de escriturar livros ou entregar declarações de rendimentos.

A concreta realização de uma infração tributária pode se dar pela via comissiva ou omissiva, em que, de acordo com Tavares (2002), destaca que a primeira consiste na prática de uma conduta oposta àquela legalmente prescrita, ao

passo que a segunda é derivada da inércia comportamental, ou seja, da simples inobservância de comportamento nos termos como legalmente reclamados.

Conforme Tavares (2002, p. 39): “[...] estas infrações encontram assentos obrigatórios, proibidos e permitidos”, de modo que pode operar-se o nascimento válido de infração tributária por omissão, sempre que a norma jurídica for informada pelo modal obrigatório.

Noutro passo, destaca Harada (2008), quando a norma jurídica for informada pelo modal da proibição, a infração tributária praticar-se-á em desfavor de um mandamento normativo, isto é, consubstanciar-se-á num ilícito administrativo tributário comissivo.

Para fins da caracterização de uma infração tributária comissiva, exige-se, por parte do sujeito passivo, a concreta realização de uma conduta absolutamente contrária àquela pormenorizada na lei fiscal. Em outros termos, incorrerá na prática de uma infração tributária comissiva todo aquele que, *motu próprio*, opte por trafegar na contramão da via representativa do dever jurídico legalmente reclamado.

3.2 Sanções

Ocorridas as chamadas infrações tributárias, fato seguinte é o surgimento das suas respectivas sanções, as quais fazem com que o contribuinte, ou responsável, quando assim eleito pelo CTN, tenha a ele imputada determinada penalidade.

Sobre o assunto, Tavares (2002, p. 56) comenta: “É a sanção, pois, um elemento que geralmente acompanha a norma jurídica, isto é, trata-se de elemento estabelecido de antemão (princípio da legalidade da pena), o que significa que não

fica à mercê do arbítrio do poder público”.

Assim, ocorrida a infração tributária, surge um novo liame jurídico, qual seja, a sanção tributária, que nada mais é do que o surgimento de uma nova relação jurídica entre aqueles sujeitos.

Para Carvalho (2000), o traço característico do Direito é a coatividade, podendo em último grau, ser exercida pela execução forçada e pela restrição de liberdade, segundo o autor, a ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, como conseqüência final pelo não cumprimento de seus deveres, essas espécies de providências anteriormente citadas.

A sanção é considerada por Reale (1986, p. 72) como um:

Processo de garantia daquilo que se determina em uma regra, destaca-se em nosso sistema por representar um consectário deôntico (dever ser) resultante da inobservância do mandamento veiculado pela norma jurídica. Consubstancia-se num elemento inerente à coercibilidade e exigibilidade de toda e qualquer norma legal, a partir do momento que atua como uma “pena cominada por infração da lei ou inadimplemento do ajuste ou de convenção.

Afirma Machado (2000, p. 390): “[...] sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito”. Dito de outro modo, por intermédio da sanção, aplicada coercitivamente, o Direito instrumentaliza a garantia de que os preceitos contidos em suas regras serão observados por seus destinatários.

Segundo Tavares (2002), essa é a razão pela qual as Pessoas Políticas Constitucionais, ao instituir um dever jurídico, em ato contínuo, idealizam uma sanção a ser aplicada a todos aqueles que não satisfaçam o mandamento legal.

Por último, vale ressaltar que distingue-se marcadamente as sanções tributárias das sanções penais, eis que as sanções tributárias em síntese são o resultado da prática de infrações fiscais de índole formal ou material, ou seja, quando resulta do não cumprimento de normas reguladoras dos deveres fiscais dos

sujeitos passivos, ou inobservância da norma que discipline a instituição de um tributo e conseqüentemente sua relações jurídicas, assumindo em última análise o status de sanção administrativa, sendo matéria afeta ao Direito Tributário Penal, eis que as sanções penais, são fruto da prática de ilícitos penais tributários (delitos fiscais), os quais não habitam o campo do Direito Tributário.

3.2.1 Espécies

Várias são as espécies de sanções tributárias que o legislador brasileiro previu para os ilícitos administrativos tributários, variando de acordo com a natureza da infração, podendo se configurar de várias maneiras, personificando-se desde penalidades pecuniárias até apreensões de mercadorias ou de documentação.

As espécies de sanções referente as obrigações tributárias, conforme Tavares (2002) são: penalidade pecuniária; apreensão de mercadorias de documentos e dos veículos que os transportarem; perda de mercadoria; sujeição a regime especial de controle e fiscalização; e penalidade pecuniária.

3.3 Responsabilidade

Quanto a responsabilidade das infrações tributárias, tem-se o princípio da responsabilidade objetiva e responsabilidade pessoal do agente.

3.3.1 Princípio da responsabilidade objetiva

No Direito Tributário, como já visto anteriormente, prevalece o princípio da responsabilidade objetiva, *ex vi* do art. 136 do CTN, *in verbis*: “Art. 136 – 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.”

Dizer que a responsabilidade por infrações via de regra é objetiva, é dizer que o ilícito puramente fiscal se configura com a mera ocorrência do resultado descrito na norma, indiferente da vontade do infrator. Como aponta Coêlho (2002, p. 637), “não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imprudência ou imperícia), vez que o resultado indesejado, independente do elemento volitivo, restou configurado”.

Tavares (2002, p. 63) afirma que:

Todavia, o fato de prevalecer a regra da responsabilidade objetiva não quer significar que o legislador não possa considerar o fato volitivo (vontade) para fins de concreta configuração de um tipo infracional, ensejando a denominada responsabilidade subjetiva (como é o caso, dentre outras, da responsabilidade decorrente da sonegação, da fraude e do conluio).

Cumpra lembrar que, sendo objetiva a infração, ao suposto infrator, caberá demonstrar a inexistência material do fato tipificado como antijurídico, ou ilegal, sendo de sua inteira responsabilidade a defesa. Por outro lado, quando da imputação da prática de uma infração de índole subjetiva, caberá ao Fisco comprovar o elemento volitivo indispensável à caracterização do nexos causal entre o *animus* do agente e o resultado produzido.

Juntamente com o contexto da consideração objetiva do ilícito fiscal previsto pelo art. 136 do CTN, transcrito anteriormente, existe uma disposição de

natureza atenuadora, que versa sobre diretrizes a serem observadas quando da interpretação e integração da legislação tributária. Essa diretriz a que nos referimos encontra-se calcada no art. 112 do referido diploma legal, que dispõe:

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

I – à capitulação legal do fato;

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

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Portanto, via de regra, diante da infração tributária deve ser aplicado o princípio da responsabilidade objetiva (CTN, art. 136), com observância de suas atenuações interpretativas (CTN, art. 112), sem prejuízo, da possibilidade de infrações de cunho subjetivo.

3.3.2 Responsabilidade pessoal do agente

O descumprimento de uma obrigação tributária principal ou de um dever instrumental tributário (denominado pelo CTN de obrigação acessória) dá azo à configuração de um ilícito a que o Direito prevê determinada sanção. Esses comportamentos antijurídicos, como já vimos, podem configurar tanto uma infração tributária formal ou material, como também, um delito fiscal, desde que o tipo infracional administrativo tributário seja erigido à categoria criminal (tipo penal), em detrimento de sua relevância social.

A infração tributária, como preconiza o art. 136 do CTN, deve ser concebida objetivamente (princípio da responsabilidade objetiva) e não subjetivamente. Entretanto, o art. 137 do CTN, prevê o deslocamento do pólo da

responsabilidade pela infração ao executor material da conduta antijurídica, abrindo três exceções à regra geral da consideração objetiva das infrações, conforme artigo abaixo transcrito:

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 art. 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.

É basilar a noção de que a responsabilidade pelo cometimento de infração tributária cabe ao contribuinte ou responsável, nos termos como definido pelo CTN (art. 121). Há casos, porém, em que essa responsabilidade alcança terceiros, conforme está previsto nos artigos 134 e 135.

De outro vértice, em determinadas situações a responsabilidade será pessoal do agente que cometeu a infração, mesmo que não figure legalmente como contribuinte ou responsável. Isso ocorre, nos casos em que o ato do agente opera-se em desfavor do representado ou quando se revestir de dolo específico.

Nestes termos dispõe o art. 137 do CTN ao contemplar categoricamente às exceções ao caráter objetivo da infração. Na hipótese contida no inciso I, a responsabilidade será pessoal caso a infração seja enquadrada tanto como um ilícito administrativo tributário quanto um ilícito penal tributário (crime ou contravenção penal).

Na situação prevista pelo inciso II, do art. 137, o CTN atribui ao agente, em caráter exclusivo e pessoal, a responsabilidade pelo cometimento de infração, quando o dolo específico for ínsito a postura interna do tipo infracional. Segundo

Luciano da Silva Amaro, o dispositivo em análise não trata de crimes, mas sim de infrações administrativas em cuja definição seja elementar à vontade de atingir um determinado resultado, sendo que os crimes com dolo específico ou não, estão já compreendidos no inciso I.

No inciso III, são enumerados diferentes hipóteses onde a responsabilidade será pessoal e excludente, sempre que a infração for cometida pelo agente em desfavor de seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc., mediante conduta que decorra direta e exclusivamente de dolo específico. Assim como no inciso II, os ilícitos previstos no inciso III da norma em análise referem-se somente às infrações tributárias sem reflexos penais, isto é, com comportamentos não elevados à categoria criminal ou de conseqüências jurídicas estranhas ao Direito Tributário.

3.4 Procedimentos básicos após a configuração da infração

Ocorrida a infração tributária, tem o agente responsável pela mesma, basicamente, três caminhos: O primeiro seria não realizar nenhum procedimento, quedando silente e aguardando a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em lançar tais valores.

Segunda possibilidade é a Fazenda Pública fiscalizar o agente infrator e, desta feita, lavrar o Auto de Infração, onde o sujeito passivo poderá impugná-lo administrativamente, recorrer ao Poder Judiciário para anulá-lo ou, até, adimplir os valores devidos de pronto.

Terceira possibilidade é a chamada denúncia espontânea, ou seja, o agente se antecipa a qualquer procedimento fiscalizatório do Poder Público e efetua

o pagamento dos valores de pronto, ou realiza a obrigação que deixou de cumprir, comunicando-o, após, do ocorrido.

Neste último caso o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o agente como o próprio Fisco, fica aquele eximido de pagar os valores decorrentes da multa, como vemos:

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.

Da leitura acima, abstrai-se que se o agente que efetuou uma conduta antijurídica procurar espontaneamente a reparação, em que há uma norma legal e estimuladora, com redução de penalidades, sendo tratado de forma diferenciada, desde que cumpram os requisitos lá constantes para sua fruição. Aplicando-se então a denominada denúncia espontânea.

4 DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Neste capítulo apresenta-se a natureza jurídica, extensão da norma, pressupostos e efeitos da denúncia espontânea.

Carrazza (1999) compara em alguns pontos, o instituto da denúncia espontânea com o arrependimento eficaz, previsto no art. 15 do Código Penal, onde o agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.

Antes de examinar os pressupostos e efeitos da denúncia espontânea, destaca-se a natureza jurídica e a extensão da norma, sendo considerado um ato administrativo realizado pelo contribuinte com relação a obrigação tributária.

4.1 Natureza jurídica e extensão da norma

A natureza jurídica da denúncia espontânea é fiscal, diante da esfera pública estatal, com previsão legal no Código Tributário Nacional.

Denúncia espontânea, conforme Castro (2002, p. 149):

É uma modalidade de procedimento administrativo preventivo, através do qual o contribuinte informa à autoridade fazendária o cometimento de infração de natureza fiscal, se autodenunciando, excluindo sua responsabilidade tributária com o pagamento.

Importante descrever o art. 138 do Código Tributário Nacional, o qual apresenta um dos pressupostos e também a extensão da norma, que assim dispõe:

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.

Baleeiro (2000, p. 186), acerca da denúncia espontânea, assim se reporta:

Libera-se o contribuinte ou o responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o quantum da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

A denúncia espontânea, portanto, na forma como se encontra disposta no art. 138 do CTN, constitui-se em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário Penal (não pagamento, emissão irregular de notas fiscais, etc.), devendo o denunciante, para cumprir o desiderato normativo, noticiar à Administração Fazendária da infração, comprovando, se for o caso, o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada.

O ilícito ou infração tributária, como anteriormente mencionado, é a prática ou abstenção de conduta desautorizada pela norma tributária, implicando para o responsável a imputação de penalidade administrativa descrita em lei. Seria, por assim dizer, o descumprimento de alguma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, de acordo com a designação dada pela própria Lei nº 5.172/1966, em seu art. 113. É para esta espécie de conduta que se volta o CTN, art. 138.

Como vimos anteriormente, o Código Tributário Nacional tratou especificamente de afastar a incidência de multa dos contribuintes, ou responsáveis, que adimplam suas obrigações devidas em decorrência de vontade própria, sem a existência de qualquer procedimento por parte do Fisco.

A 'espontaneidade' pertence ao direito administrativo tributário. Tem cunho suasório, de estímulo e prêmio, ao contrário das disposições punitivas. Visa

conduzir o contribuinte ao pagamento do tributo mediante estímulo a ele concedido. Fica o Fisco em condição cômoda não necessitando fiscalizar e compulsoriamente arrecadar (PACHECO, 2003, p. 28).

Afirma Ataliba (1998, p. 41), que de acordo com a moral e o princípio processual tributário, havendo reparação de ato referente a ausência do pagamento e correção de declarações feitas anteriormente ocorridas, quando este for efetivado de livre vontade pelo contribuinte, antes de ser iniciado processo pelo fisco sobre a infração tributária, ou seja, na denúncia espontânea, este sujeito está isento de “[...] 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 referida norma contida no art. 138 do CTN, nada mais é do que uma norma indutora de conduta, uma vez que sua hipótese de incidência conclama apenas uma atitude exclusiva do sujeito passivo, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma.

Com relação a caracterização do instituto da denúncia espontânea se tratar de benefício, Baleeiro (2000) e Nogueira (1995) afirmam ser um aspecto pertinente aos dois pólos, passivo e ativo desta ação administrativa. O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade de ser perdoada a multa devida, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; enquanto que, para o segundo, representa um estímulo maior para o ingresso de divisas, sem que este tenha que ir fiscalizar as empresas a arrecadação e verificar a correção dos procedimentos adotados pelos contribuintes.

Segundo Tavares (2002, p. 59), a natureza jurídica desse direito emerge clara e limpidamente do art. 138 do CTN, ao salvaguardar que a “responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração [...]”. As únicas exigências

estabelecidas pelo art. 138, do mencionado Diploma Legislativo, é que a denúncia seja anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, e, se for o caso, que a mesma seja instrumentalizada com o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Se atendemos a que à pessoa é dado o poder, às vezes, de influir na esfera jurídica de outrem, adquirindo, modificando ou extinguindo direitos, pretensões, ações, exceções, ressalta a existência de direitos formativos, que são espécie de direitos potestativos. Tais direitos se exercem por ato unilateral do titular, ou seja por declaração unilateral de vontade do interessado, ou a alguma autoridade, ou seja por simples manifestação unilateral de vontade, ou seja por meio de ação (MIRANDA, 1971, P. 56-57).

Portanto, a partir do momento em que existe norma específica dispendo sobre a possibilidade do contribuinte exercer a faculdade de se autodenunciar à autoridade administrativa, não pode a Fazenda Pública, cercear ou de qualquer modo dificultar o pleno gozo desse direito público subjetivo, de índole potestativa.

Eis a razão pela qual não devemos ter dúvidas de que a natureza jurídica do direito à denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, é de típico direito potestativo, porque naturalmente exercitável por ato unilateral de vontade do sujeito passivo, independentemente de prévio requerimento ou anuência da autoridade administrativa, que não poderá se opor ao procedimento adotado.

Desta forma cabe aos agentes do Erário, por força do princípio da moralidade pública previsto no artigo 37 da CF, o direito-dever de não penalizar o contribuinte que, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, espontaneamente realize a conduta – autodenúncia de infração fiscal – induzida pela importante regra do artigo 138 do CTN.

Como anteriormente mencionado, o que à primeira vista parece não apresentar qualquer dificuldade para a aplicação daquela norma, muitas controvérsias têm surgido sobre o alcance e pressupostos da mesma.

4.2 Pressupostos

Legalmente são previstos como pressupostos da denúncia espontânea: a ocorrência da infração ou sanção cometida, o aspecto referente a tempestividade e o pagamento ou depósito acerca do tributo devido antes da ação administrativa do fisco.

De acordo com Castro (2002), exige-se a identificação de certos pressupostos para caracterizar o instituto da denúncia espontânea, a começar pela existência da infração da inexistência do pagamento de tributo até a data de vencimento, assim como a não entrega da Declaração de Tributos e Contribuições Federais, entre outras obrigações, incluindo o pressuposto de não ter sido ainda iniciado o processo administrativo pelo Fisco acerca da infração tributária a que o contribuinte deseja receber o benefício deste instituto.

De forma reduzida, Baleeiro (2000) afirma que se aplica a excludente, quando o contribuinte formalmente comunica à autoridade administrativa a existência da infração, isto é, espontaneamente, sem que seja impulsionado por início de procedimento fiscal, juntando os comprovantes de pagamento do tributo, com juros e correção, se for o caso.

Conforme o entendimento de Tavares (2002), pode-se dizer que o direito subjetivo à denúncia espontânea é de índole eminentemente potestativa, já que naturalmente exercitável por ato unilateral de vontade do contribuinte faltoso, independente de prévio requerimento e - ou concordância da autoridade administrativa competente.

As condições acima especificadas são indispensáveis para a caracterização do instituto, têm que estar configuradas, sob pena de invalidade da exclusão da penalidade da infração.

4.2.1 Ocorrência da infração ou sanção cometida

Primeiro pressuposto será a ocorrência da infração cometida, seja pelo não pagamento do tributo na época devida, seja pela não escrituração de livros fiscais, e, conseqüentemente, o surgimento da respectiva sanção.

Passada esta parte, necessário se faz que o contribuinte realize a chamada denúncia espontânea, ou seja, que comunique à Fazenda a ocorrência da infração e o seu respectivo adimplemento, em que, inicialmente, cabe conceituar a palavra denúncia:

[...] é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de declaração, que se faz em juízo, ou notícia, que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado. [...] Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão (SILVA, 1997, p. 193).

Ainda, apesar do CTN não requerer nenhuma forma para a comunicação, se faz necessário que a mesma ocorra formalmente, através de requerimento ao ente tributante, sob pena de faltar um elemento formal para a aplicação daquele instituto.

Neste sentido, o próprio Código de Processo Civil aduz, art. 154, que: “Os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preencha a finalidade essencial”.

Assim, deve o contribuinte penalizado, para que possa obter o benefício da excludente da penalidade disposta no art. 138 do CTN, informar à fiscalização a

falta cometida e o procedimento por ele adotado para adimpli-la.

Neste sentido, Pacheco (2003, p. 34) explica: “Não há forma ou formato legal impostos para a confissão. Basta que ela seja feita pelo próprio contribuinte à autoridade competente”.

A lei, frise-se bem, não exige forma, formulário ou procedimento para que a denúncia se realize.

Então, de acordo com Silva (1997) e Pacheco (2003), apesar de inexistir na previsão legal da denúncia espontânea, há a exigência de que o contribuinte proceda de determinada forma, a qual entendemos não possa ser deixada de lado, devendo ser informado ao Fisco a ocorrência do fato antijurídico e de seu adimplemento, sem a penalidade cabível, para que este tome ciência do ocorrido e tome as providências administrativas necessárias para regularizar a situação do sujeito passivo.

Caso contrário, não haveria a chamada denúncia espontânea, pois a própria acepção da palavra “denúncia” pressupõe que outra pessoa tome conhecimento do ocorrido, caso contrário, esta não ocorre, surgindo apenas a figura de uma mera prestação da obrigação legal.

4.2.2 Tempestividade

A denúncia espontânea, se preenchidos todos os seus pressupostos, gera para o autodenunciante o benefício da exclusão da responsabilidade pela prática de determinado ilícito tributário, com a exclusão da multa punitiva.

Para nosso breve estudo importará primeiro saber até que momento poderá o contribuinte infrator exercer tal faculdade. Para tanto, revisemos a redação

do parágrafo único do art. 138 do CTN, delimitador do critério temporal da denúncia: “Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Nesta passagem, o legislador instituiu que a denúncia deixará de ser espontânea, ou tempestiva, após iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória, desde que relacionados com a infração.

Diante da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça brasileiro, de acordo com o Relator e Ministro Milton Luiz Pereira, tem-se a seguinte posição acerca da tempestividade:

Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigí-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal. (STJ, 1ª Turma, REsp nº 147.221/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 20.02.2001, v.u., DJU 11.06.2001).

De outro modo, deixando o contribuinte de agir, no sentido de buscar a reparação da ausência de pagamento e declaração acerca de contribuição principal, terá sanção sobre sua infração tributária, caso o Fisco ciente desta falta do sujeito passivo do evento tributário, independente de haver após os primeiros atos do processo por parte do agente administrativo público, tentativa do contribuinte em adimplir com suas obrigações.

Reforçando essa posição doutrinária e jurídica, tem-se a lição de Faria (1999, p. 213):

A declaração da falta cometida tem que se livre de qualquer pressão, de maneira que, se for formulada após o início de procedimento administrativo ou fiscalização, relacionados com a infração, igualmente não gerará as conseqüências do art. 138, cabendo ao sujeito passivo arcar com as sanções impingidas.

Ainda com relação a tempestividade acerca da denúncia espontânea,

tem-se o seguinte entendimento do Superior Tribunal de Justiça, com posicionamento jurisprudencial, quando o Fisco agir primeiro que o contribuinte, apurando a infração tributária, com a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRECEDÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO AO PEDIDO DE PARCELAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA. MULTA DEVIDA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 138 DO CTN. PRECEDENTES DO STJ. – Não se configura denúncia espontânea, para os efeitos do art. 138 do CTN, se o pedido de parcelamento foi precedido de procedimento administrativo ou de medida fiscalizatória. – A ocorrência de qualquer dos dois procedimentos, retira a espontaneidade da denúncia. É o que o legislador quis privilegiar com a edição da norma acima. – Recurso provido. (STJ, 1ª Turma, REsp nº 290.190/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 06.11.2001, v.u., DJU 25.02.2002).

Essencial a partir de agora, verificar se as obrigações acessórias, a exemplo dos juros de mora, com relação ao pagamento de tributo devido, no caso da denúncia espontânea, são ou não exigíveis, diante da análise do art. 138 do CTN.

4.2.3 Pagamento do tributo devido

Quanto ao pagamento do tributo devido, para que o contribuinte tenha o benefício da denúncia espontânea, se faz presente algumas observações a serem verificadas, com relação a interpretação doutrinária e jurisprudencial acerca da expressão presente no art. 138 do CTN – se for o caso. Assim como os aspectos pertinentes ao lançamento por homologação e multa moratória.

Tem-se relacionado ao pagamento de multa de mora, a essencial análise acerca da expressão se for o caso e seu alcance no contexto da denúncia espontânea, em que, necessário se faz a apresentação do exposto em sua

integralidade perante o art. 138, *caput*, do Código Tributário Nacional:

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.

Existem duas interpretações acerca desta norma tributária, especificamente quanto a expressão em análise, uma compreendendo que o contribuinte tem o benefício referente a obrigação principal e também acessória, incluindo as declarações tributárias, ou seja, deixando de haver o pagamento da multa de mora. Enquanto que de outra forma, entende-se como necessário o pagamento de multa moratória e seus juros, diante do parcelamento do tributo devido (TAVARES, 2002).

A expressão 'se for o caso', incluída pelo legislador no texto do projeto, evidentemente tem de ser interpretada dentro do contexto do princípio da legalidade, que norteia não apenas o direito tributário, mas todo o ordenamento jurídico nacional, ou seja, de que a denúncia espontânea somente terá de ser acompanhada do pagamento de tributos e juros de mora, se a lei expressamente assim o determinar (MARTINS, 1998, p. 186).

O antigo Tribunal Federal de Recurso – TFR, editou a Súmula 208: “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura a denúncia espontânea”. Assim, exigia-se a cobrança dos juros de mora no caso de parcelamento do débito tributário, embora ainda se tenha posições neste mesmo sentido, conforme posição do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, nas palavras do Desembargador e Relator Francisco Oliveira Neto diante da apelação Cível n. 2011.021044-7, de Criciúma/SC, tendo a ementa:

A natureza da multa aplicada sobre o débito fiscal é sancionatória, tendo ela a função de punir o contribuinte indolente com suas obrigações tributárias, de modo a desestimular o pagamento em atraso e, sobretudo, o não recolhimento do tributo. Por esses motivos, o percentual previsto no parágrafo único do art. 51 da Lei n. 10.297/06, dentro de critérios de razoabilidade e proporcionalidade, não se mostra e excessivo, preenchendo corretamente as finalidades do instituto penalizador. PARCELAMENTO DO DÉBITO. PROVIDÊNCIA QUE NÃO CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA, POR NÃO EQUIVALER A PAGAMENTO.

O fato de o contribuinte ter declarado e parcelado o débito não tem o condão de afastar a cobrança de multa e **JUROS** moratórios. É o que prevê o enunciado da Súmula n. 208 do TFR, a considerar que "o parcelamento do débito não equivale a pagamento", (STJ, REsp n. 724.227/PR, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 19.5.05), afastando, assim, a aplicação do art. 138 do CTN. RECURSO DESPROVIDO.

Importante salientar que a Súmula 208 do TFR é considerada atual é aplicável pela doutrina e tribunais brasileiros, incluindo o posicionamento do STJ, em suas decisões contemporâneas, em que, para consolidar a afirmação, tem-se a efetivação da Lei Complementar nº 104/2001 ao Código Tributário Nacional, com o advento do art. 155-A: "O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. § 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas".

Deste modo, Tavares (2002) afirma que somente será aceito o parcelamento da obrigação tributária como forma de eximir o contribuinte infrator de multa de mora, quando houver lei albergando esta modalidade, do contrário, tem-se como consolidado a posição legal de que o parcelamento da dívida não isenta o pagamento de multa e juros.

Outra situação conexa ao pagamento da multa de mora e do lançamento por homologação é apresentado por Pioli (2011), em que, devido ao não aceite de pagamento de tributos em atraso sem o devido recolhimento dos juros de mora perante as instituições bancárias nacionais, tem-se como solução, o pagamento total, e posteriormente o pedido de repetição de indébito, assim entendido pelo Tribunal Regional da 4ª Região, mas contrário a essa posição, tem sido apresentada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que não aceita a repetição de indébito.

Com relação ao lançamento por homologação, utilizada como confissão de débito para isentar a responsabilidade do infrator da obrigação tributária, a qual

tem sido desconsiderada de forma objetiva pelo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, conforme palavras do relator e Ministro Humberto Gomes de Barros:

Em se tratando de auto lançamento, como bem esclarece o próprio nome, o contribuinte substitui a Administração, no lançamento do tributo. Se assim ocorre, o procedimento pode se limitar ao próprio ato do contribuinte, que deve recolher imediatamente a dívida lançada. Em não se efetivando o recolhimento imediato, ou no prazo admitido por lei, ele terá ocorrido depois do lançamento. Assim, o contribuinte em mora com tributo por ele mesmo lançado não se pode aproveitar do benefício previsto no Art. 138 do Código Tributário Nacional.

Então, consolidada é a posição jurisprudencial e doutrinária acerca do lançamento por homologação, nestes casos inexistente o benefício da denúncia espontânea, haja vista a obrigação de reconhecer e quitar o tributo, restando a infração e sanção diante da inobservância desta responsabilidade auferida pelo contribuinte.

Com relação a multa de mora, considerada atualização monetária em consequência do transcurso temporal, desconsiderando-se o caráter punitivo, em que, do contrário tem sido entendimento dos tribunais, inclusive do STJ, assim havendo jurisprudências favoráveis a isenção da multa de mora nos casos da efetivação do benefício da denúncia espontânea, em decorrência da positividade dos respectivos pressupostos.

[...] a multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, mas não o substitui, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não-cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são 'início de perdas e danos'. Ora, se assim é, já que a multa moratória do Direito Tributário não substitui a obrigação principal – pagar o tributo – coexistindo com ela, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estritamente punitiva (COÊLHO, 2002, p. 769).

Segundo Machado (2000, p. 365), há que se fazer a distinção clara e objetiva quanto aos tipos de multa, existindo as de caráter puramente punitivo, e aquelas de cunho moratório, estas últimas são devidas pelo contribuinte beneficiado

com a denúncia espontânea, quando previsto na legislação pertinente, mas a multa punitiva nesta situação é inexistente, em que: “Relevante é o montante cobrado, em relação ao montante pago com atraso, que há de se limitar ao praticado na cobrança dos juros de mora”.

4.2.4 Inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização

Por fim, cabe demonstrar o pressuposto necessário para que o contribuinte tenha o benefício da denúncia espontânea, em que, a inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização é condição indispensável.

Conforme Nogueira (1995) e Baleeiro (2000), para que o contribuinte utilize a denúncia espontânea, precisa agir antes do procedimento administrativo do fisco, havendo necessidade de interpretar até que momento pode ser efetivado.

A tempestividade nesta situação é essencial componente para que seja convalidado tal benefício ao contribuinte inadimplente, ou seja, Coêlho (2002) explica com interpretação do art. 138 do CNT, que havendo a medida de fiscalização antes da atitude de buscar a quitação do tributo atrasado, inexistente possibilidade de denúncia espontânea.

Paulsen (2001) indica a leitura do art. 196 do CTN, o qual de forma interpretativa alcança o entendimento de que após a lavratura da infração tributária em livro fiscal do contribuinte, finda com a possibilidade de haver denúncia espontânea.

Depois que o fiscal já lavrou um termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outra coisa, eu continuo podendo denunciar espontaneamente. Se ele fiscalizar as minhas despesas de certa natureza, eu posso fazer uma denúncia de um outro assunto, que não esteja dentro

do escopo do que ele veio ver (AMARO, 1998, p. 439).

Então, no caso de pessoa jurídica, tem-se a notificação em livro fiscal da empresa, conforme explicação de Baleeiro (2000) e Meirelles (1995), como procedimento de ofício que põem fim ao prazo para que o contribuinte possa ter direito ao benefício da denúncia espontânea, exigência do princípio da publicidade e moralidade diante da administração pública.

Diante do exposto, ainda existe a questão da análise do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72 frente ao parágrafo único do art. 138 do CTN, em que, não é possível o Fisco negar o benefício caso estejam presentes os pressupostos da denúncia espontânea, apenas há espaço para regras administrativas, a exemplo da “forma de preenchimento da guia de recolhimento do débito autodenunciado”, assim como de atos similares (TAVARES, 2002, p. 92).

No mesmo sentido, tem-se o art. 97 do Código Tributário Nacional, orientado pelo disposto no art. 5º da Constituição Federal de 1988, tratando sobre o princípio da legalidade, ou seja, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

4.3 Efeitos da denúncia espontânea e jurisprudência dominante

O principal efeito da denúncia espontânea e o pagamento do tributo devido, deixando de existir a infração e sanção tributária, quando presentes os requisitos elencados na norma vigente com suas alterações, no caso o Código Tributário Nacional.

Para Baleeiro (2000) e Paulsen (2001), interpretando o art. 138 do CTN,

tem-se como imprescindível o adimplemento da obrigação principal e acessória na infração material.

De acordo com Deslandes (1997), há várias discussões sobre a denúncia espontânea face ao lançamento por homologação, sempre com ênfase e análise ao art. 138 do CTN, com deslinde por parte do posicionamento do STJ, visando por fim na insegurança jurídica baseada em decisões não unânimes dos tribunais estaduais sobre o assunto. Então, o Superior Tribunal de Justiça nega especificamente a denúncia espontânea quanto ao DCTF e a GIA-ICMS, da mesma maneira que outras declarações congêneres.

Tavares (2002) ressalta importante posição sobre o mesmo assunto, da denúncia espontânea com relação ao lançamento por homologação, em que, inexistindo declaração pelo contribuinte, há que ser aplicado o benefício tributário, contanto que presentes os pressupostos inerentes ao instituto jurídico em análise.

Com relação ao parcelamento da dívida tributária, destaca Coêlho (2002), tem efeito a aplicação da denúncia espontânea, havendo no sentido de pacificar as discussões sobre essa pauta, a Lei Complementar nº 104/2001, incluindo o art. 155-A e parágrafos no Código Tributário Nacional, tendo como comando a exigência do pagamento de juros e multa, salvo legislação em contrário. Embora seja compreendido como norma inconstitucional, haja vista ir contrário ao disposto no art. 150, II, da Constituição Federal, por ser oposto ao descrito no art. 138 do CTN, havendo choque entre estes dois comandos. No que o STJ se posicionou contrária a exigência de pagamento da multa de mora, quando realizada formalmente o instituto da denúncia espontânea.

Em resumo, a finalidade da multa é punir; a da indenização, recompor o patrimônio desfalcado; e a da correção monetária é garantir o poder de compra da moeda. Assim, desde que atendidos os pressupostos previstos no art. 138 do CTN,

toda e qualquer multa de mora aplicada deverá ser relevada, para manter o princípio da isonomia. Sobre as chamadas multas formais, como as decorrentes da não entrega de declaração de rendimentos, existem posicionamentos no STJ contrários à sua aplicabilidade frente à denúncia espontânea. Tal posicionamento é sustentado porque, segundo o STJ, a entrega extemporânea de declaração é infração meramente formal, de exigência autônoma, que não se assemelha ao inadimplemento puro e simples de tributo ou prestação pecuniária (PAULSEN, 2001).

5 CONCLUSÃO

Fisco e contribuintes são os sujeitos da denúncia espontânea, benefício previsto na legislação brasileira, quando presentes os pressupostos, em que a sanção deixa de ser aplicada em sua totalidade, diante da infração cometida.

Nota-se que diversos posicionamentos acerca do benefício instituído, são analisadas diante da norma constitucional, assim como os princípios norteadores da administração pública, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dirimindo as discussões sobre o tema, havendo súmulas do STJ e Lei Complementar no intuito de pacificar o entendimento sobre a denúncia espontânea, visando sua aplicação e entendimento por parte dos sujeitos da relação jurídica em análise.

Para compreender a extensão e aplicação deste instituto jurídico, essencial foi a análise do conteúdo material e processual da denúncia espontânea, exaurir o estudo, mas de forma a verificar os principais aspectos relacionados aos casos de inaplicabilidade da denúncia espontânea, sendo eles:

I) A denúncia espontânea constitui-se em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo.

II) A denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, qualifica-se como um direito subjetivo de todo e qualquer contribuinte.

III) O direito subjetivo à denúncia espontânea é de índole eminentemente potestativa, já que naturalmente exercitável por ato unilateral de vontade do contribuinte faltoso, independente de prévio requerimento ou concordância da autoridade administrativa competente.

IV) Espontânea, à luz do parágrafo único do artigo 138 do CTN, é tão somente a denúncia apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração.

V) O silêncio do artigo 138 do CTN, traduz a inequívoca interpretação de que a denúncia espontânea não reclama forma solene de apresentação à autoridade administrativa competente.

VI) A inexistência de requisito formal não dispensa oportuna comunicação escrita à autoridade administrativa, apenas dispensando seja a mesma apresentada, sob pena de nulidade, mediante forma, formulários ou procedimentos específicos.

VII) Sempre que consumada uma infração tributária material, será impositivo, para o gozo dos efeitos do artigo 138 do CTN, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.

VIII) Sendo o Código Tributário Nacional uma norma de cunho nacional (Lei n.5.172/66), as entidades tributantes encontram-se impedidas de implementar qualquer normatização ao seu artigo 138, não podendo qualquer decreto ou até mesmo lei ordinária alterar seu sentido ou alcance, a ponto de criar dificuldades ou obstáculos à livre fruição do direito subjetivo por ele concebido.

IX) a falta de adjetivação do vocábulo “infração” implica a impossibilidade de se excepcionar onde a própria lei não excepciona, de forma que a denúncia espontânea, indistintamente, alcança tanto as infrações tributárias materiais quanto as infrações tributária formais.

X) O artigo 138 do CTN, não excepciona quanto à forma do pagamento, o que implica, face ao silêncio da norma, a configuração da denúncia espontânea quando do pagamento parcelado.

XI) O direito subjetivo de se invocar os benefícios do artigo 138 do CTN,

não se subverte quando da hipótese de tributo declarado e não pago.

XII) A realização de uma denúncia espontânea faz desaparecer o direito de qualquer pretensão punitiva do Erário, quer a título de multa punitiva, quer a título de multa moratória.

XIII) A denúncia espontânea até poderia ser aplicada aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desde que o contribuinte nada tenha declarado ao Fisco. Segundo a Súmula nº 360 do STJ: "[...] o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL. **Código Civil e legislação em vigor**. Organizado por Theotônio Negrão. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Código Tributário Nacional**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Constituição federal, código civil, código de processo civil**. Organizado por Yussef Said Cahali; obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais, com a coordenação de Giselle de Melo Braga Tapai. 5. ed. rev., atual.e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência**: denúncia espontânea. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?>>. Acesso em: 25 abr. 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12 ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DENARI, Zelmo; COSTA Jr, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DESLANDES. Rosenice. **Denúncia Espontânea**. São Paulo: Forense, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil**. 2. vol. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Ementa Jurisprudência**: Apelação Cível n. 2011.021044-7, de Criciúma – Denúncia espontânea. Disponível em: <<http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/acpesquisa!pesquisar.action>>. Acesso em: 16 abr. 2011.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código tributário nacional contestado**. São Paulo: RT, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. v. 1. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1971.

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

PACHECO, Ângela Maria da Motta. Denúncia Espontânea e Isenções: Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.57. São Paulo, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado-Esmafe, 2001.

PIOLI, Marília Bugalho. Denúncia espontânea: um direito proibido ao contribuinte brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 853, 3 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/7534>>. Acesso em: 18 abr. 2011.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

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