

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

**INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: A EXCLUSÃO DA
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA**
**INFRACTIONS AND TAX SANCTION: EXCLUSION OF TAX LIABILITY BY THE
VOLUNTARY COMPLAINT**

**Terezinha De Oliveira Domingos
Leandro Reinaldo da Cunha**

Resumo

O presente artigo tem por escopo estudar a denúncia espontânea como forma de exclusão da responsabilidade tributária, seus requisitos e o pagamento do montante do tributo devido ou depósito do valor arbitrado pela autoridade tributária. É cabível a denúncia espontânea nas situações que o lançamento for feito por homologação, todavia, não é possível ser efetivada caso o tributo tenha sido declarado antecipadamente pelo contribuinte e não pago até o vencimento. Buscou-se evidenciar que a não observância do comando normativo por parte do destinatário acarreta o descumprimento de um dever jurídico e se o descumprimento for de natureza tributária, estamos diante de uma infração tributária. O viés gira em torno da aplicação das sanções tributárias e, em particular, sopesar os princípios da proibição do tributo com efeito de confisco, da proporcionalização da sanção e da personalização. Nota-se que a denúncia espontânea é uma forma de incentivar o sujeito passivo cumprir de forma espontânea a obrigação tributária, ou seja, o contribuinte recolherá o tributo, com juros e as correções devidas, mas se beneficiará da exclusão de penalidades. Para atingir a sua finalidade, utilizar-se-á o método científico-dedutivo de pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Infrações, Sanções tributárias, Denúncia espontânea, Exclusão da responsabilidade tributária.

Abstract/Resumen/Résumé

This paper claim to study the voluntary complaint as a means of exclusion from tax liability, its requirements and the payment of the amount of the tax due or deposit amount arbitrated by the tax authority. The voluntary complaint is admitted in situations which the entry is made by approval, however it is not possible to be effected if the tax has been declared in advance by the contributor and dont paid in the right time. Searchs to evidence that the observance of a law command by the destinatary brings up a noncompliance of a law duty and if the noncompliance has a tax nature we are in front of a tax infraction. The bias is about the application of tax sanction and, specially, make the balance among the confiscation principle, apportionment of the sanction and personalization. Note that the voluntary complaint is a way to encourage the taxpayer to pay spontaneously the tax obligation, collecting taxes, with interest and corrections, but will benefit yourself by penalties's exclusions. To reach this goal, will use the scientific-deductive method of bibliography.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Infractions, Tax sanction, Voluntary complaint, Exclusion of tax liability

CONSIDERAÇÕES INICIAIS: SANÇÃO E INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Direito tem, dentre outras finalidades, a de comunicar padrões de conduta à sociedade, mas distingue-se das demais normas sociais pela presença da coercitividade. Sobre o tema, sábias as palavras de Roque Antônio Carrazza uma vez que “As normas jurídicas distinguem-se intrinsecamente das outras regras sociais de conduta por uma série de peculiaridades, dentre as quais sobrepõe a da coatividade.” É nesse sentido que “sempre há uma sanção para o descumprimento de cada dever jurídico, ou seja, uma penalidade decorrente da inobservância da conduta determinada na norma jurídica”. (CARRAZZA: 2012, p. 702)

É salutar dizer que essa coercitividade é exclusiva do Direito, pois somente este pode se utilizar do emprego da força de forma legítima, só ele tem o poder para impor o cumprimento dos mandamentos de suas normas. Daí dizermos que o Direito é a institucionalização da força, exercida por meio da sanção. Imposta coativamente, a sanção assegura ao Direito o cumprimento dos deveres estabelecidos em suas regras.

A noção de norma pressupõe um antecedente e um conseqüente; em sentido amplo, este se denomina sanção. Entretanto, a mesma expressão costuma ser empregada para designar o conseqüente normativo do descumprimento de uma norma.

A sanção, como conseqüente legal para a infração, pode ter a natureza de mera reparação, ou de punição. O Direito Tributário prevê, para hipótese de descumprimento da obrigação ou do dever instrumental, uma série de sanções, geralmente pecuniárias.

Segundo ensina Hugo de Brito Machado “[...] a sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito.” Sendo assim, “Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a esta cominada” (MACHADO: 2008, p. 481)

As normas que colocam no ordenamento jurídico sanções tributárias integram a subclasse das normas secundárias, devido ao fato de descreverem o fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência – norma primária.

Entende-se por norma primária aquela que se exprime pela proposição: dado um fato “A”, então dever ocorrer a conduta “B”. Já a norma secundária se enuncia pela hipótese: dada a não-prestação prevista na norma primária, então deve ocorrer a seguinte sanção.

Logo, ocorrido o fato previsto na hipótese normativa da norma primária, e não cumprido o dever jurídico decorrente, esta ação ou omissão torna-se um fato jurídico punível ou passível de sanção, isto é, torna-se ilícito ou antijurídico.

Paulo de Barro Carvalho entende ser “infração tributária ou ilícito tributário todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidam da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção.” (CARVALHO: 2011, p. 604)

A infração tributária se caracteriza pela relação jurídica estabelecida, devido à ocorrência de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Essa relação vem descrita no prescritor da norma, isto é, esta descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no conseqüente. A norma sancionatória dá os elementos necessários para a identificação do fato antijurídico e da sanção aplicável.

Dependendo de sua gravidade a infração tributária pode tipificar um ilícito administrativo ou um ilícito penal (crime ou contravenção).

Nos dias atuais existe um forte repúdio social contra os fraudadores do Erário, que, diminuindo ilegitimamente seus encargos fiscais, acabam, por via oblíqua, onerando toda a comunidade.

Os crimes tributários (descaminho, sonegação fiscal, fraude fiscal ou conluio) são tratados no Código Penal e em leis especiais, e acarretam aos autores penas de reclusão e detenção, isoladas ou cumulativamente com a de multa, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. Tais penas só podem ser aplicadas pelo Poder Judiciário, ao cabo de processo regular, em que se assegure ao acusado o contraditório e o exercício do direito à ampla defesa. O assunto é estudado pelo direito penal tributário.

As sanções administrativas (que podem ou não ser aplicadas conjuntamente com as sanções penais) decorrem do descumprimento dos deveres jurídicos estabelecidos na legislação fiscal, matéria objeto de estudo do direito tributário penal. Tais sanções traduzem-se em multas punitivas, indenizações civis e limitações de direitos.

Ressalva-se que a norma sancionatória, devendo dar os elementos necessários para a identificação do fato antijurídico e da sanção aplicável, não pode apresentar tipologia aberta,

isto é, não pode apresentar espaço para a discricionariedade e para a analogia, pois comprometeria a segurança do sistema jurídico. Deve, portanto, ser precisa e restrita, não gerando dúvidas e ambiguidades.

Além disso, devem seguir os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de modo que a sanção a ser aplicada deve ser compatível com o ato ilícito praticado, não podendo ser excessiva ao dano causado e ao benefício obtido com a prática indevida.

Podemos concluir, portanto, que o suposto das regras sancionatórias hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir prestação a que está submetido, por força de outra norma jurídica de conduta.

Tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir da não prestação de tributo (da importância pecuniária), ou de não cumprimento de deveres instrumentais ou formais. Seja como for, haverá um constante e invariável traço que identifica, prontamente, estarmos diante de uma hipótese de ilícito tributário: é a não prestação, presente onde houver fórmula descritiva de infração.

Assim, definimos a infração tributária como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais.

1. ESPÉCIES DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

No caso do Direito Tributário as sanções devem ser aplicadas quando verificado um ilícito tributário, o qual decorre da inobservância de uma norma tributária, ou seja, do inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória.

Quando o ilícito tributário decorrer do não pagamento, total ou parcial, do tributo tratar-se-á de ilícito tributário de conteúdo patrimonial, todavia, quando não houver relação com o conteúdo patrimonial, consistirá em ilícito decorrente do inadimplemento de simples obrigação acessória.

A natureza punitiva da penalidade torna-se clara quando se tem em mente o art. 157, CTN: “A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

Evidencia-se que a penalidade tributária não tem natureza meramente indenizatória, pois o sujeito passivo permanece devedor da obrigação tributária principal, independentemente da obrigação de pagar multa por causa da infração cometida.

Assim, como é possível a cumulação da obrigação de pagar o tributo com a imposição de penalidade, também é concebível que uma mesma infração implique penalidades administrativas e penas criminais.

Importante ressaltar que inexistente distinção entre o ilícito civil ou administrativo e o ilícito penal, conseqüentemente, inexistente distinção essencial entre a sanção civil ou administrativa e a sanção penal. Sendo, apenas, a questão da valoração a distinção entre elas, uma vez que a sanção penal é reservada aos que praticam ilícitos mais graves, ou seja, aqueles que ofendem seriamente os interesses sociais.

Para Hugo de Brito Machado:

“Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas – as multas. E ensejam também sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador” (MACHADO: 2008, p. 490)

Outra importante distinção é entre as sanções pessoais e as sanções patrimoniais, sendo que as primeiras são aquelas que atingem diretamente a pessoa natural, ou seja, caracterizam-se pela possibilidade de serem suportadas pessoalmente por qualquer ser humano, independentemente da riqueza, atividade profissional ou qualquer outra qualificação. Por sua vez, as sanções patrimoniais são aquelas que só atingem indiretamente a pessoa natural, ou seja, caracterizam-se pelo fato de alcançar apenas o conteúdo patrimonial.

As sanções pessoais devem decorrer de culpa, enquanto as sanções patrimoniais independem de dolo ou culpa, por essa razão, as primeiras só podem ser aplicadas a pessoas naturais, enquanto as segundas podem ser aplicadas tanto a pessoas naturais quanto jurídicas, em razão da responsabilidade objetiva.

Segundo o tipo de obrigação tributária não satisfeita pelo sujeito passivo, as infrações podem ser classificadas em substanciais e formais.

Infração substancial consiste no descumprimento da obrigação tributária principal, pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, CTN), sendo uma infração de natureza objetiva, pois não interessa o motivo pelo qual não foi pago o tributo (art. 136,

CTN). Em contrapartida, as infrações formais consistem no descumprimento da obrigação tributária acessória (art. 113, §2º, CTN), ou seja, do dever instrumental, da forma prescrita, dos requisitos de procedimento e não atingem diretamente o poder regulamentar.

Existem várias modalidades de sanções tributárias, dentre elas sete se destacam formando uma lista não taxativa, mas uma relação das principais espécies associadas à matéria. Podem consistir em penas pecuniárias, correspondentes à imposição de multas, sendo elas fixas (geralmente vinculadas à unidade fiscal tributante) ou proporcionais (percentagem incidente sobre o valor do tributo não pago ou sobre sua base de cálculo), como multas e juros de mora (art. 161, CTN); e em penas não-pecuniárias, como a apreensão de bens sobre os quais incide o imposto (visa vender os bens apreendidos em leilão para aplicar o seu produto na liquidação total ou parcial do débito tributário), perdimento de bens (mercadorias objetos de contrabando são apreendidas - art. 5º, XLVI, CF), e interdição de direitos (priva o contribuinte de determinados direitos por estar em débito com a Fazenda Pública, como privação de transacionar com repartições pública ou autárquicas).

Todavia, a Súmula 70, do STF considera inadmissível a interdição do estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Primeiramente, as penalidades *pecuniárias* operam um efeito psicológico no contribuinte, de forma que muitas vezes evitam que a infração venha a ser consumada. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e na maioria das vezes são definidas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária.

Outra modalidade de sanção tributária é a *multa de ofício*, a qual indica um procedimento para a constituição do conseqüente sancionatório, isto é, lançamento de ofício. É aplicada pela Autoridade Administrativa mediante lançamento de ofício ou Auto de infração ou Imposição de Multa (AIIM).

A *multa de ofício* geralmente é de espécie punitiva, o que não exclui as de caráter moratório. A diferença entre elas é que as moratórias podem ser lançadas ou de ofício pela autoridade ou por homologação pelo infrator, no entanto, as punitivas são sempre de ofício.

A *multa punitiva ou por infração* é espécie de prestação pecuniária compulsória, decorrente da prática de determinadas infrações, ação ou omissão do infrator contrária à lei fiscal. Possui caráter intimidatório, aplicada somente por ato jurídico próprio observado o devido processo legal.

Multa isolada é o procedimento sancionatório isolado, o qual exige a multa por algum motivo que a lei determina. Trata-se de um atributo que qualifica a forma de exigência da multa pelo Fisco.

Nos casos em que ficar provado pela Administração Pública à ocorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário, a penalidade será agravada, a isso se dá o nome de multa agravada.

Existe, também, a *multa de mora*. Seu intuito versa, predominantemente, na indenização, em razão das inconveniências de o Poder Público receber intempestivamente o tributo a que tem direito.

Por fim, *os juros de mora* que são cobrados na base de 1% ao mês, salvo quando a lei dispuser o contrário. Possuem traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo maior que o permitido.

Importante ressaltar, por derradeiro, que a aplicação das sanções tributárias deve sempre se pautar nos seguintes princípios:

- I. **Proibição do tributo com efeito de confisco:** o STF na ADI-MC 1075/DF (DJU 24 de novembro de 2006, página 59) decidiu no sentido, de que não é possível multa com efeito nitidamente confiscatório. Na Medida Cautelar, o voto do relator, ministro Celso de Mello, registra que:

“É inquestionável, senhores ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo - e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias - poderá revestir-se de efeito confiscatório. Mais do que simples proposição doutrinária, essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, com ressalva de situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (artigo 243 e seu parágrafo único).”

- II. **Proporcionalização da sanção:** Tendo em vista a opção brasileira por um sistema no qual o exercício do lançamento se faz de modo vinculado, parece duvidoso que possa a Autoridade Administrativa exercer qualquer juízo de

valor na imposição de penalidade. Não há espaço, portanto, a teor do CTN, art. 97, V c/c 142, CTN, para a ponderação da pena pelo administrador.

- III. **Princípio da personalização:** A sanção pelo descumprimento do tributo não pode passar da pessoa que cometeu o ilícito.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para tratar do tema central deste trabalho, necessário se faz um breve estudo sobre a responsabilidade tributária.

Os deveres tributários são de duas naturezas: principais e acessórios. O dever principal (obrigação de dar) é pagar o tributo no prazo e forma previstos em lei. Os deveres acessórios (obrigação de fazer e não fazer) são os comportamentos positivos e negativos a que o contribuinte está obrigado por força dos ditames previstos na legislação.

O desrespeito ao dever de pagar no prazo acarretará uma multa de mora. O desrespeito ao dever acessório provoca a imposição de multa isolada. Assim, qualquer desrespeito a um ou outro tipo de dever é uma infração (hipóteses de norma sancionatória).

A responsabilidade tributária é o fenômeno segundo o qual um terceiro que não seja o contribuinte, ou seja, não tenha relação direta e pessoal com o fato impositivo, gerador da obrigação principal, está obrigado, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação.

Todavia, nota-se que a despeito de não ter relação íntima com a conduta descrita na norma tributária impositiva da obrigação principal, para ser responsável é necessária a existência de algum liame entre o sujeito responsável e o fato impositivo. Ou seja, a lei não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, mas somente pessoa que, não tendo relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte ou a situação descrita como fato gerador da obrigação.

A *sujeição passiva indireta*, prevista nos artigos 129 a 133 do Código Nacional Tributário, é aquela em que o Estado tem o interesse ou a necessidade de cobrar o tributo de pessoa diversa.

A lei determina quem é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. O artigo 129 do CTN

esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato impositivo que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão.

O art. 134 do CTN estabelece que nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis as pessoas descritas nos incisos I ao VII. Trata-se, então, da *responsabilidade de terceiros* cuja responsabilidade é subsidiária, isto é, primeiramente cobra-se do contribuinte, cessadas as formas de exigência do dever legal daquele executa-se o terceiro responsável.

Ademais, serão terceiros responsáveis tributários, quando derem causa à exação através da prática de atos com excesso de poder, contrários à lei, contrato social ou estatutos, além das pessoas enumeradas no art. 134 do CTN, os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, conforme dispõe o artigo 135 do mesmo diploma.

Ressalta-se que não se trata de qualquer infração que autoriza a aplicação do disposto no artigo 135 do CTN. Aplica-se tal responsabilidade nos casos em que haja infração tributária subjetiva, ou seja, aquelas praticadas com a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros.

Assim, tal exigibilidade só estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva) desse terceiro no fato gerador. Os elementos necessários à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135, CTN são os seguintes:

- i) **Elemento pessoal:** refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material, participe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;
- ii) **Elemento fático:** refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo; excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. (FERRAGUT: 2005, p. 124)

De forma geral, verifica-se a existência de responsabilidade tributária por dois requisitos:

I. Por Culpa

O Capítulo da “Responsabilidade por Infrações” inicia-se no CTN com a previsão da dispensa do elemento doloso para sua configuração: “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”.

Apesar do dispositivo acima fazer parecer que a responsabilidade tributária é objetiva, não é este o teor do disposto. Ele exclui, por certo, a necessidade de que se constate a presença do elemento doloso para a configuração da responsabilidade, mas nada diz quanto à dispensa do elemento culposos.

Em matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa, não exigindo a presença do dolo, exceto se a lei assim o prever. Assim, o CTN não dispensa o elemento subjetivo para configuração da infração (se não dolo, pelo menos culpa). Entretanto, se o sujeito demonstra que agiu de boa-fé, caracterizada por ter seguido a legislação tributária, não fica sujeito à penalidade (art. 100, parágrafo único)

II. Pessoal do Agente

O tema está disciplinado no art. 137, CTN:

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.

O referido artigo disciplina os casos em que a obrigação de pagar a “multa” recai pessoalmente sobre o agente. Note-se que a obrigação de pagar o tributo continua sendo do contribuinte que praticou o fato gerador, todavia, a responsabilidade pelo pagamento da multa decorrente das infrações previstas no referido dispositivo legal será exclusiva da pessoa que praticou o ato.

O dispositivo prevê uma exceção à regra, é quando o ato for praticado no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Para entendermos essa exceção é necessário fazermos um esforço interpretativo.

Podemos citar o exemplo das pessoas jurídicas que possuem órgãos deliberativos para tomar as decisões mais importantes. Nesse tipo de sociedade o órgão diretivo toma as decisões e os agentes executivos as efetivam. Nesses casos, o agente (administrador, mandatário, empregado, etc.) atua como um simples braço executório da vontade da pessoa jurídica, devendo esta responder pelas infrações à legislação tributária porventura cometidas.

O segundo caso de responsabilidade pessoal do agente é o das infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar. Apesar da responsabilidade por infrações ser objetiva, não dependendo de dolo ou culpa, existem situações em que o legislador exige para a configuração de determinados ilícitos a presença do dolo específico. Isso acontecendo impõe-se a punição pessoal de quem o praticou. Note-se que o inciso II se refere às infrações administrativas, pois as que configuram ilícitos penais já estão previstas no inciso I.

O terceiro caso previsto no dispositivo se refere ao dolo específico de determinadas pessoas que atuam em nome de terceiros. O objetivo deste dispositivo é punir aqueles que agem visando deliberadamente prejudicar aqueles pelos quais deveria defender os interesses. Citamos como exemplo o caso do funcionário que pratica infração tributária com o fim específico (dolo específico) de prejudicar a empresa. Neste caso o funcionário deverá responder pessoalmente pela penalidade, ficando a empresa isenta de qualquer

responsabilidade. Vale esclarecer que a empresa não responderá pela penalidade (exemplo: multa de ofício), contudo deverá pagar o tributo que porventura não tenha sido recolhido.

Via de regra, gerentes e diretores das sociedades não respondem por débitos tributários destas últimas. Apenas nos casos em que reste comprovada a prática de infrações à lei, ao contrato social, ao estatuto ou excesso de poder é que há de se falar em responsabilidade tributária do sócio e/ou gerente, ou seja, responsabilidade de terceiro. Note-se que também não basta ser sócio para ser responsável, mas exercer função de direção da empresa.

3. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E SEUS REQUISITOS

A denúncia espontânea é causa de exclusão da responsabilidade tributária, isto é, os efeitos próprios que seriam gerados pela aplicação da norma penal tributária deixam de existir, ocorrendo a extinção da pretensão punitiva do sujeito ativo das relações jurídicas decorrentes da não prestação.

Está prevista no artigo 138 do CTN, o qual estabelece o seguinte:

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.

Verifica-se assim, que o art. 138 estabelece que o sujeito passivo que procura, espontaneamente, o fisco, e confessa o cometimento de infração não será punido. Nestes casos, a responsabilidade do sujeito fica excluída pela “sua denunciação espontânea” da infração. Todavia, importante mencionar que se a infração implicou o inadimplemento de tributo, o sujeito passivo, além de denunciar-se, deverá pagar o tributo devido.

A norma transcrita visa motivar um comportamento daquele que praticou a conduta descrita na norma penal tributária, oferecendo-lhe a possibilidade de ter um castigo mais brando, incentivando-o a adimplir a obrigação tributária, efetuando o pagamento do tributo com acréscimos de juros moratórios, se for o caso. Possui o mesmo efeito prático do chamado, em direito penal, de “arrependimento eficaz”, cujo agente após a prática do delito, demonstra-se arrependido e com vontade inequívoca de reparar o dano causado, é causa de diminuição de pena.

A denúncia espontânea possui dois requisitos, a saber:

- i) **Tempestividade da denúncia:** para que a denúncia seja considerada espontânea é necessário que a confissão seja realizada antes que o Fisco inicie qualquer procedimento fiscal referente à infração, como a lavratura de termo de início de fiscalização ou a intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos. Assim, se o contribuinte recebeu uma intimação com pedido de esclarecimentos formulado pelo Fisco, não poderá mais obter os benefícios da denúncia espontânea.
- ii) **Pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada pela Autoridade:** juntamente com a denúncia espontânea é necessário que o contribuinte efetive o pagamento do tributo mais os juros de mora, não bastando que o sujeito passivo declare sua intenção de pagar ou solicite parcelamento do débito tributário. Nesse sentido, a Lei Complementar 104/01 acrescentou o art. 155-A, §1º, ao CTN, determinando que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

Para ter eficácia a denúncia há de ser espontânea. Caso se trate de infração conscientemente praticada, a denúncia é motivada pelo arrependimento do infrator. Mas pode também ter ocorrido a infração de modo involuntário, vindo o infrator, posteriormente, a dar-se conta de que agiu em desacordo com a lei; cabe aqui, igualmente denúncia espontânea, embora não haja, no caso, lugar para falar-se em arrependimento.

Verifica-se, portanto, que a denúncia deve ocorrer até certo momento. O legislador instituiu que a denúncia deve ser anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, conforme o estipulado no parágrafo único do artigo 138 do CTN.

Além disso, deve-se atentar para a especificidade do procedimento, isto é, a medida fiscalizatória deverá ter relação direta com a infração. Assim, a Fazenda não poderá negar ao contribuinte o direito decorrente da denúncia espontânea, se contra ele não existir auto de infração ou qualquer outra espécie de medida de fiscalização voltada contra aquele ilícito isoladamente considerado.

É o entendimento de nossas Cortes Superiores:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PREEXISTÊNCIA DE INQUÉRITO POLICIAL. NÃODESCARACTERIZAÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "Procedimento de fiscalização que obsta a denúncia espontânea não pode ser genérico, ao contrário, tem de relacionar-se com a infração." (MACÊDO, José Jayme de. "Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência". São Paulo: Saraiva, 1998) 2. A preexistência de inquérito policial não constitui procedimento apto a descaracterizar, por si só, a denúncia espontânea. 3. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp 1156606 SP – Ministro Arnaldo Esteves Lima – Data de Julgamento 14/06/2011 – 1ª Turma)

Porém, verificada sua especificidade e iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação.

Na Jurisprudência, verifica-se que a regra da tempestividade tem sido retilmente aplicada, dentro dos parâmetros do direito posto, senão, vejamos:

“Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim 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)

Em outras palavras, a denúncia foi extemporânea, sem caráter espontâneo, dada a existência de medida fiscalizatória previamente instaurada:

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)

Deste modo, conclui-se que, iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação.

Por fim, não sendo possível a apuração imediata do montante devida ao Fisco, caberá à autoridade administrativa efetuar o arbitramento dessa quantia.

Apesar de o Fisco não se envolver diretamente, a comunicação acerca do pagamento é imprescindível, principalmente para que os contribuintes possam ficar a salvo de responsabilidades e exigências de valores pecuniários, bem como para evitar futuras representações por crimes contra ordem tributária.

4. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma. Dependerá apenas da natureza e dos efeitos da infração.

Porém, há uma peculiaridade no caso de aplicação de sanção à infração decorrente de um tributo sujeito a lançamento por homologação.

Lançamento por homologação é aquele que o sujeito passivo, dispondo de todos os elementos necessários à apuração do crédito tributário, efetua o respectivo cálculo e antecipa o pagamento correspondente. A extinção da obrigação somente ocorrerá após sua homologação pelo Fisco, usualmente de natureza *tácita*, consumada com o decurso do prazo

de 5 anos da data da ocorrência do fato jurídico tributário. Este prazo é decadencial (art. 173, CTN). Será de forma *expressa*, por outro lado, quando a Administração produz documento atestando o recolhimento do tributo.

No caso de ocorrência de homologação tácita em que o contribuinte não realizar seu pagamento dentro do período estipulado, o modo de sanar essa infração é comparecer à repartição fiscal (ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo) e quitar seu débito. Neste caso, na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempo, e, por isso, os juros de mora devem ser também recolhidos.

Como a denúncia espontânea se apresenta como importante instrumento de prevenção de conflitos fiscais, é focado em conflitos que possivelmente seria flagrado após o início da atividade fiscalizatória e, assim, é interessante tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Relaciona-se, exatamente, com os tributos sob regime de *lançamento por homologação*.

Porém, ainda não está consolidado o entendimento de que a denúncia espontânea é aceita nesta situação em particular.

Para o STF, é admissível o procedimento, conforme exemplifica o julgado abaixo:

“(...) é forçoso concluir que:

a) **Tratando-se de autolancamento, o Fisco dispõe de um quinquênio para constituir o crédito tributário pela homologação tácita, por isso que, superado esse prazo, considerando o rito do lançamento procedimento administrativo, a notícia da infração, acompanhada do depósito integral do tributo, com juros moratórios e correção monetária, configura a denúncia espontânea exoneradora da multa moratória;**

(...)

c) Tratando-se de lançamento de ofício, o pagamento após o prazo prescricional da exigibilidade do crédito, sem qualquer demanda proposta pelo Erário, implica denúncia espontânea, tanto mais que o procedimento judicial faz as vezes do rito administrativo fiscal;

d) Tratando-se de lançamento por arbitramento, somente configura denúncia espontânea após escoar o prazo de prescrição, contada da data da últimação da apuração a que se refere o art. 138, CTN, exonerando-se o contribuinte da multa correspectiva”.

Já o Superior Tribunal de Justiça tem considerado insuficiente para afastar a responsabilidade por infração tributária a confissão de débito tributário relativo a imposto recolhido por lançamento submetido a posterior homologação pela Administração Pública:

EMENTA: TRIBUTÁRIO – AUTO LANÇAMENTO – TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO – MULTA – DISPENSA DE MULTA (CTN/ART. 138) – IMPOSSIBILIDADE. – Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o Art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.

Em seu voto, o relator, Ministro Humberto Gomes de Barros assim justificou a linha adotada:

“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”.**

Nos casos de lançamento por homologação expressa, é sumulado o entendimento de que não é possível que o contribuinte se valha da denúncia espontânea. O STJ editou a súmula nº 360 sobre o tema, a fim de encerrar as discussões atinentes a essa modalidade de lançamento: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Porém, há julgados em que é admitida a denúncia espontânea, se preenchidos os demais requisitos da lei:

“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. SÚMULA Nº 360 DO STJ. CABIMENTO. 1. Pretende a Petrobrás gás s/a, por meio desta ação anulatória de débito fiscal, o cancelamento/anulação das multas moratórias, atualizações ou quaisquer outros valores indevidamente cobrados pela ré, ao indeferir as denúncias espontâneas, referentes aos processos rfb nº s. 10768.0080083/2009-11 e 10768.009025/2009-05. 2. A finalidade da multa de mora decorre da impontualidade do devedor no recolhimento de tributos, e, as multas de ofício são aplicadas nos procedimentos de fiscalização, ou seja, nos lançamentos de ofício, em razão do descumprimento de outras disposições da legislação tributária que não as que regulam o prazo de recolhimento de tributos. **3. A jurisprudência do STJ é firme, no sentido de que o “benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, regularmente**

declarados, mas pagos a destempo”. 4. Todavia, a aplicação da Súmula nº 360 do STJ não é absoluta, pois, na hipótese de não haver prévia declaração do tributo, mesmo sendo ele sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração da denúncia espontânea, desde que concorram os demais requisitos do artigo 138 do CTN. (stj, RESP 962.379/ES, relatório do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-c do código de processo civil). 5. Registre-se que o afirmado na jurisprudência é que, “não se configura a denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN”. 6. Assim, caracteriza-se a denúncia espontânea por ser uma confissão prévia de uma irregularidade, um reconhecimento antecipado a uma ação do fisco, pressupondo o pagamento do principal da dívida, acompanhado dos juros de mora devidos, antes de qualquer procedimento fiscal. 7. In casu, inexistindo declaração prévia ao pagamento do tributo, legítima a adesão da apelante ao instituto da denúncia espontânea, afastando-se a aplicação da multa moratória. 8. Recurso provido. (TRF 2ª R.; AC 0007728-74.2010.4.02.5101; Terceira Turma Especializada; Relª Desª Fed. Salete Maccaloz; DEJF 26/03/2013; Pág. 109)”

“MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURADA. MULTA DE MORA AFASTADA. 1. A impetrante não cumpriu o disposto no caput do art. 523 do CPC, não merecendo o agravo de instrumento por ela interposto, convertido em retido, ser conhecido, na forma do §1º deste mesmo artigo. 2. A multa moratória somente é devida se da confissão espontânea não advém o pagamento integral do débito, entendimento este consolidado na jurisprudência desde a edição da Súmula nº 208 do extinto TFR. **3. Não há que se dizer que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância, ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. O que a jurisprudência afirma é a não configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte e não pago no vencimento, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo ou havendo declaração retificadora, tenha sido o tributo imediatamente pago, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.** 4. Não tendo havido declaração desacompanhada do pagamento integral, e tendo sido este efetuado, ainda que a destempo, há que se reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea, já que realizada antes de qualquer procedimento administrativo de apuração e lançamento do crédito tributário. 5. A regra do art. 138 do CTN não diferencia multa moratória e punitiva para excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea. 6. A multa moratória constitui a pena imposta ao contribuinte pela ausência de cumprimento no prazo legal do pagamento da exação, diferentemente dos juros de mora, que possuem o fito de ressarcir o patrimônio do fisco em face da impontualidade do adimplemento. 7. Caso a denúncia espontânea não afastasse essa multa, não se alcançaria o objetivo de mitigar a situação do contribuinte que se auto-denuncia, visto que ele receberia o mesmo tratamento dado àquele surpreendido pela atividade fiscalizatória da administração fazendária. 8. Agravo retido não conhecido. 9. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento. (TRF 3ª R.; ApelReex 0007962-55.2009.4.03.6106; SP; Terceira Turma; Relª Desª Fed. Cecília Maria Piedra Marcondes; Julg. 24/01/2013; DEJF 04/02/2013; p. 572)”

Assim verifica-se que não há a configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte e não pago até o vencimento, uma vez que, nesse caso, o crédito tributário já estava constituído no momento em que ocorreu o pagamento. Os demais casos ficarão a critério da apreciação do Poder Judiciário.

5. ALCANCE DA DENÚNCIA

A denúncia espontânea afasta, portanto, a responsabilidade por infração tributária. Porém, “se for o caso” ela deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora; se o valor do tributo não for ainda conhecido, por depender de apuração, deve ser efetuado, no lugar do pagamento, o depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa.

A expressão “se for o caso” explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente dano.

Preenchidos os requisitos da denúncia espontânea é vedado à Autoridade Administrativa aplicar multa de ofício, já que o dispositivo em questão é claro ao determinar que seja excluída a responsabilidade pela infração, exigindo-se apenas o valor do tributo devido, com os respectivos juros de mora, ou seja, há a inexigibilidade de multa, seja ela moratória ou punitiva.

O agente fiscalizador não pode usar o argumento de que a multa de mora não possui caráter punitivo, porque o legislador não diferenciou as multas chamadas “punitivas” das “moratórias”. Toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido, tendo em vista o ilícito por ele praticado.

Ademais, toda e qualquer multa fiscal, independentemente de sua modalidade, é espécie de sanção tributária consistente em uma prestação pecuniária, compulsória, decorrente da prática de um ato ilícito.

Nos termos do art. 138 do CTN a denúncia espontânea exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora. No entanto, ensina Hugo de Brito Machado que *“os juros podem ser exigidos com o nome de multa de mora. Não multa e juros. O que pode ser exigido é o pagamento de certa quantia a título de indenização pela mora, quer tenha esta o nome de juros ou de multa. O rótulo é de nenhuma importância. Relevante é o montante cobrado, em relação ao montante pago com atraso, que há de se limitar ao praticado na cobrança de juros”* (MACHADO: 2008, p. 164)

No mesmo sentido, vale citar os ensinamentos de Sacha Calmon:

“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 inflicção de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e, que o descumprimento de obrigação acessória, acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de “isolada”. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.” (CALMON: 2001, p. 106 e 107)

Assim, a exclusão da responsabilização da infração pela denúncia espontânea refere-se tanto as infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações formais, ou seja, inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.

Leciona Hugo de Brito Machado que “o cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo legal configura nitidamente uma forma de denúncia espontânea da infração, e afasta, portanto, a responsabilidade do sujeito passivo” (MACHADO: 2008, p. 164)

Todavia, é comum a cobrança por parte do Fisco (federal, estadual e municipal) da multa de mora, fato este que tem sido repudiado pelo Poder Judiciário, que a considera ilegal. Nesse sentido:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO.

1. O art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea. Precedentes.

2. Recurso especial não conhecido

(STJ - REsp 922206 SP – Ministro Mauro Campbell Marques – Data de Julgamento 05/08/2008 – 2ª Turma)

APELAÇÃO Anulatória. ISS. Denúncia espontânea. Multa moratória. Sentença de procedência. RECURSO FAZENDÁRIO Alegação de que a multa é devida por não possuir natureza punitiva. Descabimento. Distinção não prevista na lei. Precedente do STJ. Recurso não provido. RECURSO DA AUTORA Pretensão de elevar o percentual dos honorários advocatícios. Descabimento. Verba fixada segundo apreciação equitativa do Juiz, nos termos do artigo 20, § 4º, do Código de Processo Civil Recurso não provido. (TJSP – APL 897102720068260000 SP – Rel. João Alberto Pezarini – Data de Julgamento 08/11/2012 – 14ª Câmara de Direito Público)”

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E RECOLHIDOS FORA DE PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO. 1. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). É pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. 2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. 3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa, (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança, (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito e (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea. 4. Nesse entendimento, a 1ª Seção firmou jurisprudência no sentido de que o recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, de tributo anteriormente declarado pelo contribuinte, não caracteriza denúncia espontânea para os fins do art. 138 do CTN. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg nos EREsp: 638069 SC 2005/0018052-3, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 25/05/2005, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 13/06/2005 p. 163)”.

Luciano da Silva Amaro entende que para possibilitar a exigibilidade da multa moratória é entender que somente é exigível tal multa quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso, não há o que “denunciar” espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art.138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea

seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora. (AMARO: 1997, p. 425)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, temos que a infração é o comportamento humano que se traduz no descumprimento de um dever jurídico. Se o dever jurídico for de natureza tributária, estaremos diante de uma infração tributária.

Essa infração pode ser de cunho patrimonial (infração substancial) ou referente a mero inadimplemento de obrigação acessória (infração formal). Podem consistir em penas pecuniárias e em penas não pecuniárias.

Ademais, a aplicação das sanções tributárias deve sempre se pautar nos princípios da proibição do tributo com efeito de confisco; da proporcionalização da sanção e da personalização.

A imputação da infração tributária é feita por meio da averiguação da responsabilidade tributária que pode advir do ato culposo de terceiros ou de forma pessoal. Nessa análise, torna-se irrelevante apurar a vontade dos participantes e interessados na irregularidade infracional. Não há dolo, bastando apenas a manifestação do comportamento. Tais aplicações dão-se tanto para pagamento de tributo, como para descumprimento de dever acessório. A responsabilidade, além de pessoal, pode imputar a terceiro a obrigação, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação.

A denúncia espontânea é causa de exclusão da responsabilidade tributária e possui como requisitos de eficácia a tempestividade da denúncia e pagamento do tributo devido ou depósito da importância arbitrada pela autoridade.

A admissibilidade da denúncia espontânea nos casos de lançamento por homologação ainda não é pacífica na jurisprudência, mas não pode ser realizada quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte e não pago até o vencimento.

Por fim, verifica-se que a denúncia espontânea é um instrumento de tributário que busca estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, por meio da premiação

ao sujeito passivo que obtém a exclusão de penalidades se denuncia sua infração cometida e paga, quando devido, o tributo.

Desta forma, ocorrendo denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte, anteriormente inadimplente.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. *Infrações e Sanções Tributárias*; São Paulo: Dialética, 2003.
- CALMON, Sacha. *Teoria e prática das multas tributárias. infrações tributárias. sanções tributárias*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16 ed, rev. e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*; 23. ed; São Paulo: Saraiva, 2011.
- CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Tributário Administrativo*. São Paulo: IOB Thomson, 2 ed.: Junho 2006.
- CASTILHO, Paulo César Baria de. *Infrações e sanções tributárias no estado democrático de direito*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Vol. 66
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. - Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2008
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010:

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Interpretação no direito tributário* – São Paulo: Saraiva - EDUC, 1975. Aulas e debates em assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovida pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do Professor Geraldo Ataliba.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro & tributário*. 15 ed. atual – Rio de Janeiro: Renovar, 2001.